RICARDO EZEQUIEL TORRES

INTRIBUTABILIDADE PELO ISS DE ATIVIDADES QUE NÃO CARACTERIZAM EFETIVOS SERVIÇOS

DESCONSTRUINDO ASPECTOS DA LC Nº 116/03

Monografia apresentada ao Programa de LL.M em Direito Tributário do Insper Instituto de Ensino e Pesquisa como requisitos para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário

Área de Concentração: Direito Tributário

Orientadora: Isabela Bonfá de Jesus

SÃO PAULO

2011

SUMÁRIO

1. Introdução.....4

2. O arquétipo constitucional do ISS.....6

2.1. Evolução da tributação dos serviços na experiência nacional.....6

2.2. A análise da regra-matriz de incidência.....11

2.2.1. Critério Material.....11

2.2.1.1 Conceito de serviço: Obrigações de fazer.....13

2.2.1.2. Atividade-meio e serviço-fim.....16

2.2.2. Critério Espacial.....16

2.2.3. Critério Temporal.....21

2.2.4. Critério Pessoal.....22

2.2.4.1. Sujeito Ativo.....22

2.2.4.2 Sujeito Passivo.....24

2.2.5. Critério Quantitativo.....27

2.2.5.1. Base de Cálculo.....27

2.2.5.2. Alíquota.....29

2.3. Imunidades.....31

3. O ISS segundo a legislação complementar.....34

3.1. O Decreto Lei nº. 406/68.....34

3.2. A Lei Complementar nº 116/03.....36

3.2.1. A função da Lei Complementar em matéria tributária.....36

3.2.2. O exame da Lei Complementar nº116/03.....40

3.3. As sucessivas alterações da lista de serviços.....40

3.4. A taxatividade da lista de serviços.....47

4. Os serviços não tributáveis – Depurando a LC nº. 116/03.....51

4.1. Introdução.....51

4.2. Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres, estacionamento de veículos e armazenamento e depósito.....51

4.3. Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.....57

4.4. Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro.....62

4.5. *Leasing* ou arrendamento mercantil.....76

4.6. Franquia ou *Franchising*.....*83*

4.7. *Factoring*.....*89*

4.8. Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.....94

5. Conclusão.....100

6. Bibliografia.....103

INTRODUÇÃO

Desde o seu surgimento com a Constituição da República de 1891, a tributação dos serviços sofreu significativos impactos provenientes de sucessivas alterações legislativas e do progresso de nossa sociedade.

Tal competência que, inicialmente, foi atribuída aos Estados, já na Constituição de 1934 foi, parcialmente, transferida às cidades, advindo a fixação da competência municipal para exigir o Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) com a emenda constitucional nº. 18/65 e, finalmente, com a ordem constitucional de 1967.

No mesmo passo as materialidades sujeitas à tributação por este imposto foram, paulatinamente, sofrendo alterações, frutos de uma evolução dos meios de produção e das relações comerciais.

Com efeito, os serviços que hoje são gravados pelo ISS diferem-se substancialmente daqueles que inspiraram a criação deste tributo. Ofícios como os de alfaiataria, datilografia e guarda-livros, no passar dos anos, foram se esvaindo e cederam espaço a atividades como a análise e desenvolvimento de sistemas e o processamento de dados.

A complexidade dos tempos modernos traduziu-se em serviços mais sofisticados, com maior valor agregado e organizados em estruturas compostas, por vezes, difíceis de serem compreendidas pelo exegeta.

Diante desse admirável mundo novo a perplexidade impera, as dúvidas se proliferam e torna-se árduo o mister de encontrar elementos sólidos para embasar uma teoria jurídica sobre a incidência do ISS que dê solução às questões pragmaticamente colocadas.

O panorama apresenta-se ainda mais intrincado quando nos deparamos com o fato de que o legislador nacional, “aparentemente” incumbido pela Constituição de estabelecer as linhas mestras para a instituição deste tributo, editou uma legislação complementar eivada de vícios de significação.

A Lei Complementar nº 116/03 festejada por alguns como a tão esperada solução dos problemas de competência relacionados ao ISS, apresentou-se, em verdade, como uma colcha de retalhos mal costurada no âmago de um processo legislativo frágil às pressões classistas.

Em nosso modesto sentir, não conseguiu aquele diploma normativo fazer frente à nobre tarefa a que se propôs, remanescendo, pois, um sem número de questões por serem respondidas, dentre elas a que diz com a garantia de não tributação de serviços que não são propriamente serviços.

Embora pareça paradoxal a assertiva é corriqueira, proliferando os artigos jurídicos que tratam da não incidência do ISS sobre esta ou aquela atividade, a fim de embasar os contribuintes na batalha cotidiana contra o poder público que enxerga o "fazer" até naquelas atividades em que o "dar" é evidente e elementar.

É neste contexto que se insere o presente trabalho. Como é próprio das investigações científicas, visa ele a fixar os estritos limites da incidência do ISS, declarando e justificando a exclusão de determinadas atividades, com base nas premissas eleitas, as quais, mais do que puros dogmas, representarão produto de uma avaliação crítica.

A atualidade do tema, portanto, dispensa maiores comentários, sendo especialmente confirmada pela memória das aulas ministradas em nossa instituição que destinou um módulo específico aos tributos sobre a circulação de bens e serviços.

Inúmeras ocasiões em que, em sala de aula, vimo-nos às vezes com questões sobre tributação ou não pelo ISS de determinada atividade. Quase tão freqüentes quanto a fixação de posições nada seguras sobre a conclusão, não por desídia ou incapacidade dos atores deste processo, mas pela inviabilidade das certezas em terreno tão nebuloso.

Em suma, além de atual, pertinente e relevante, a temática aos nossos olhos afigura-se como intrigante para não dizer instigante. Passemos à sua delimitação.

ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL DO ISS

2.1. A evolução da tributação de serviços na experiência nacional

O exame minucioso de determinado instituto jurídico deve iniciar-se por seu escorço histórico, cuja finalidade é elucidar o tratamento que lhe é dispensado ao longo dos ordenamentos que constituíram o sistema jurídico onde está inserido.

A relevância da análise do desenvolvimento histórico da tributação de serviços no Brasil está inserida na discussão do estabelecimento da hipótese de incidência do ISS, em outras palavras, a evolução histórica tem importância assentada no estudo das sucessivas alterações sofridas pela lista de serviços e as conseqüências advindas dessas mudanças, especialmente naquilo que concerne a intributabilidade de determinadas atividades constantes desse rol.

A evolução histórica da tributação de serviços se confunde, em certa medida, com o próprio desenvolvimento da legislação nacional e será examinada sob a óptica de cada um dos ordenamentos jurídicos brasileiros instituídos ao longo da história normativa do país.

A tributação de serviços tem origem no Brasil colônia, mesmo embora esse período apresente uma ausência de sistematização tributária, e se desenvolve ao longo das Constituições Federais, estando presente, impreterivelmente, em cada uma delas, de 1891 à 1988.

Passa-se, então, a sua análise.

Embora inexistisse um sistema racional de cobrança de tributos no Brasil colonial, já que a tributação tinha mais por finalidade auferir capital para compensação das despesas da coroa do que o saneamento das necessidades orçamentárias do Estado, é nesse período histórico que tem origem o que hoje se denomina ISS, uma vez que alguns serviços constantes da atual lista presente na Lei Complementar 116/03 já eram, naquela época, gravados por uma cobrança mesmo que ausente um tributo típico sobre serviços.

Nesse sentido, o Alvará de 20 de outubro de 1812, baixado pelo então Príncipe Regente D. João, pode ser considerado o embrião daquilo que, posteriormente, receberá a denominação de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Anos mais tarde, o chamado “imposto sobre as lojas (criação da Lei orçamentária nº 7 de 22 de outubro de 1836), cuja denominação passou a ser “imposto sobre indústrias e profissões” após a instituição da Lei orçamentária nº 1174 de 27 de setembro de 1860, concedeu contornos mais específicos a tributação de serviços, uma vez que além de onerar o exercício de qualquer atividade administrativa, também cuidava de gravar com ônus tributário os serviços.

Com o término do Período Colonial após a Proclamação da República e a homologação da carta constitucional é criado um novo panorama para a cobrança de tributos relacionados a serviços.

A principal mudança instituída pela homologação da Constituição Federal de 24 de fevereiro de 1891 foi a alteração da competência fiscal da Lei orçamentária nº 1174 de 1860, de forma a instituir o quanto se segue:

> Artigo 9º: É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:
>
> (...)
>
> 4 º) sobre indústrias e profissões

Muito embora o dispositivo constitucional expresse que a competência para decretação de impostos seja privativa dos Estados, lhes era facultado transferi-la aos Municípios.

A promulgação da Constituição de 16 de julho de 1934 promoveu sensíveis transformações à estrutura da tributação de serviços, tendo sido responsável, inclusive, pela criação de dois novos impostos.

Primeiramente, o chamado “imposto de indústrias e profissões” passa a ser, segundo o artigo 8º, inciso I, alínea *g*, privativo dos Estados, sendo que, segundo o § 2º do mesmo artigo, este imposto deveria ser “lançado pelo Estado e arrecadado por este e pelo Município em partes iguais”.

Depois, em seu artigo 13, §2º, inciso III, a Constituição Federal de 1934 cria o “imposto sobre diversões públicas”, de competência das municipalidades.

Houve, também, a criação do “imposto sobre transações”, cuja hipótese de incidência era composta por serviços como hospedagem, locação de bens móveis, consertos, pintura, construção civil, entre outros.

Nenhuma alteração substancial é promovida pela Constituição Federal de 10 de novembro de 1937, que se restringiu a manter as determinações da sua predecessora naquilo que tange ao “imposto de indústria e profissões”, ao “imposto sobre diversões públicas” e ao “imposto sobre transações”.

A Constituição de 18 de setembro de 1946 inova ao transferir para os Municípios o “imposto sobre indústria e profissões”, mantendo ainda sob sua competência a instituição do “imposto sobre diversões públicas”.

No período que compreendeu da Constituição de 1946 até a Constituição de 1967, a situação política enfrentada pelo país determinou sensíveis conseqüências à conjuntura tributária, entretanto, antes de analisá-la, necessário é apresentar os impostos que podem ser considerados como predecessores do ISS.

O primeiro tributo a ser apresentado é o “Imposto de Transações”, de competência estadual, cujo escopo era tributar certas prestações de serviços como a hospedagem, locação de bens imóveis, construção civil, entre outros.

Deve-se fazer menção, da mesma forma, a dois impostos de competência municipal, o “Imposto de Indústria e Profissões”, que incidia sobre atividades lucrativas, isto é, o exercício de determinada atividade industrial ou profissional e o “Imposto sobre Diversões Públicas”, cuja hipótese de incidência recaía sobre jogos e diversões públicas.

Visando à recuperação econômica do país, o governo militar de 1964 elaborou uma série de modificações a serem instituídas na ordem econômica, dentre as quais se apresenta a alteração do regime tributário, consubstanciada na Emenda Constitucional nº 18 de 1965, cuja relevância para esse estudo está nas modificações causadas ao tributo sobre serviços.

A transformação mais importante trazida pela Emenda é a extinção dos três impostos supramencionados, criando em seus lugares o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, cuja sigla é ISS.

O artigo 15 da Emenda Constitucional nº 18 de 1965 estabelece que o ISS é de competência dos Municípios e que sua instituição dependerá de criação de Lei Complementar

cuja finalidade é o estabelecimento das distinções entre as atividades tributadas pelo ICM (artigo 12) e pelo ISS.

Contudo, somente com a promulgação do Código Tributário Nacional (Lei 5172 de 25 de outubro de 1966) é que foram determinados o critério material, a base de cálculo e o contribuinte do imposto sobre serviços.

Por sua vez, a Constituição de 24 de janeiro de 1967 institui que:

> Artigo 25: Compete aos Municípios decretar impostos sobre:
>
> (...)
>
> II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar

Desse modo, o dispositivo constitucional determina que a Lei Complementar passaria, então, a definir os serviços de qualquer natureza sobre os quais incidirá o imposto e não mais os critérios de distinção entre os serviços gravados pelo ICM e aqueles onerados pelo ISS.

Em conformidade com o que fora prescrito pela nova Constituição, o Decreto-Lei nº 406 de 31 de dezembro de 1968 estipulou normas aplicáveis ao ICM e ao ISS ao revogar as disposições que tratavam sobre o assunto no Código Tributário Nacional.

Este Decreto-Lei determinou que a hipótese de incidência do ISS fosse a prestação de serviços inscritos em uma lista anexa ao mesmo, isto é, todos os serviços que constassem da lista anexa sofreriam incidência do ISS, enquanto aqueles que não estivessem abarcados por tal rol e envolvessem fornecimento de mercadoria sofreriam incidência do ICM. Ainda, o Decreto-Lei nº 406 de 1968 estipulou a base de cálculo, o contribuinte e o local da prestação do serviço a ser tributado pelo ISS.

A Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 ao recepcionar o Decreto-Lei 406/1968 outorgou-lhe o *status* jurídico de Lei Complementar, de forma a adequar a conjuntura normativa àquilo que estava disposto em seu texto legal:

> Artigo 156: Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
>
> (...)
>
> III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar

Finalmente, em 31 de julho de 2003 é baixada a Lei Complementar nº 116, que ao revogar parcialmente o Decreto-Lei nº 406/68, institui uma nova lista de serviços, além de outras alterações substanciais à conformação do imposto sobre serviços

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é uma influência do *taxe sur la valeur ajoutée* ou "taxa sobre valor agregado" (TVA), tributo criado pela legislação francesa no ano de 195, cuja incidência recai sobre a transmissão de bens, tributando o valor agregado em cada uma das fases da circulação de bens materiais e a receita bruta dos bens imateriais.

Quando a idéia do tributo foi importada para o ordenamento jurídico brasileiro, o legislador bipartiu a TVA em Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, delegando aos Estados a competência para instituir o primeiro e competência para os Municípios instituírem o segundo.

Certamente o maior prejuízo trazido pela bipartição da TVA recaia exatamente sobre a lista de serviços tributáveis pelo ISS, já que esta, precipuamente, tem como função distinguir os serviços tributáveis pelo ISS e aqueles sobre os quais recai ICM, o que, numa visão mais restritiva, significa separar aquilo que será tributado pelos Estados e aquilo que será tributado pelos Municípios.

Por tal motivo, este rol foi alterado diversas vezes pelas legislações, ora para abarcar melhor as necessidades das municipalidades, ora para beneficiar os Estados, tratando a conceituação de prestação de serviços de maneira muito fluida.

A análise da evolução do tratamento do ISS pelo direito brasileiro sintetiza as dificuldades contidas na conceituação do objeto que compõe a hipótese de incidência deste imposto, demonstrando quão vivaz e atual é a discussão sobre a intributabilidade de certas atividades que compõe a lista de serviços constante da Lei Complementar nº 116/03.

2.2. A análise da regra-matriz de incidência

O termo regra-matriz de incidência refere-se a "normas que definem a incidência do tributo, equivale a dizer, descrevem fatos e estipulam os sujeitos da relação, como também os termos determinativos da dívida."[1], podendo ser dividida em dois aspectos distintos: a hipótese tributária e o conseqüente.

Formada pelo critério material, pelo critério espacial e pelo critério temporal, a hipótese tributária constitui uma descrição normativa de um evento ocorrido na realidade e enunciado no antecedente da norma individual e concreta, dando causa ao vínculo abstrato estipulado no conseqüente.

O critério material, por sua vez, refere-se a um comportamento de pessoas (físicas ou jurídicas) condicionado por circunstâncias de tempo e de espaço, enquanto que o critério espacial consiste no local onde ocorre o fato. Por fim, o critério temporal relaciona-se ao momento em que se instala o liame jurídico que une os sujeitos da relação jurídica tributária.

O conseqüente, composto pelo critério pessoal e pelo critério quantitativo, constitui o prescritor, isto é "estipula a regulação da conduta, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, de alguma forma, no acontecimento do fato jurídico tributário"[2].

O critério pessoal refere-se aos sujeitos constituintes da relação obrigacional tributária, isto é, o sujeito ativo e o sujeito passivo. De outra monta, o critério quantitativo relaciona-se com os fatores que exprimem o valor pecuniário da dívida, formado pela base de cálculo e pela alíquota.

2.2.1. Critério Material

O critério material determina um comportamento humano sobre o qual incidirá o ônus tributário. Tal comportamento é caracterizado por uma ação, portanto, o interprete deve sempre buscar a identificação de um verbo transitivo e de seu complemento verbal, i.e., "prestar serviço".

---

[1] P. B. Carvalho, "*Curso de Direito Tributário"*, 21ªed, São Paulo, Editora Saraiva, 2009, p.261

[2] Ibid., p.316

Para os fins desse estudo, ao critério material será dispensado o tratamento adotado por José Eduardo Soares de Melo, que afirma que:

> O aspecto material consiste em determinados negócios jurídicos, estados, situações, serviços e obras públicas, dispostos na Constituição Federal, que representem fenômeno revelador de riqueza (aspecto econômico), sejam praticados ou pertinentes ao próprio contribuinte, ou exercidos pelo Poder Público em benefício do mesmo.[3]

Para tratar acerca da materialidade do tributo, a legislação brasileira adotou a expressão "fato gerador", como demonstra a análise do artigo 114 do CTN, em que se lê que "o fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência", muito embora o tenha feito sem considerar que esta locução abarca tanto a previsão legal quanto a situação fática.

Apresentada a conceituação doutrinária e legislativa do critério material, passa-se, então, a determinação do critério material do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

O critério material do ISS está expresso no inciso III do artigo 156 da Constituição Federal, conforme se segue:

> Artigo 156: Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
>
> (...)
>
> III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar

Atente-se para o fato, como corretamente aponta Aires F. Barreto, de que:

---

[3] J. E. S. de Melo, "*ISS – Aspectos Teóricos e Práticos"*, 4ª ed., São Paulo, Dialética, 2005, p. 36

> A essência do aspecto material da hipótese de incidência do ISS não está no termo "serviço" isoladamente considerado, mas na atividade humana que dele decorre, vale dizer em prestar serviço. Essa síntese abriga um verbo e respectivo complemento, permitindo isolar o critério material dos demais[4]

Harmonizando o artigo constitucional e o ensinamento do doutrinador, infere-se que o critério material do imposto sobre serviços relaciona-se com a prestação de um serviço definido por uma lei complementar.

Visando à conformação com a disposição constitucional, é promulgada a Lei Complementar nº 116/03, que determina que:

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

De fato, a Lei Complementar nº116/03, em seu artigo 1º, prescreve aquilo que já fora afirmado, que o critério material do ISS é a prestação de um serviço disposto em uma lista de serviços anexa à Lei Complementar.

Entretanto, para o perfeito entendimento das minúcias que compõe a estipulação do critério material do imposto sobre serviços, devem-se examinar alguns outros conceitos que integram a idéia de prestação de serviços.

Passa-se, dessa forma, a análise desses conceitos.

2.2.1.1 Conceito de serviço: Obrigações de fazer

Ao examinar-se a lista de serviços da Lei Complementar nº 116/03 fica claro que alguns dos serviços arrolados não consistem em obrigações de fazer, mas sim em obrigações de dar, de forma que não caracterizariam serviços tributáveis, devendo, no máximo serem reconhecidos como atividades.

---

[4] A. F. Barreto, "*ISS na Constituição e na Lei"*, 2ªed revista, São Paulo, Dialética, 2005, p. 301

Partindo dessa premissa, entende-se necessária a conceituação do termo serviço, bem como a distinção apresentada pelo direito privado para as obrigações de fazer e as obrigações de dar.

Aires F. Barretos, ao discorrer sobre a definição do termo serviço, afirma que este é composto por cinco requisitos.

Para que uma determinada atividade seja descrita como serviço, esta deve, necessariamente, possuir um (i)"conteúdo econômico", ou seja, nenhuma atividade que é executada sem uma finalidade propriamente econômica pode ser entendida como um serviço.

Esse "conteúdo econômico" deve expressar-se através de um (ii) contrato regido pelas (iii) normas de direito privado com o objetivo de (iv) obter de um bem material ou imaterial.

Por fim, o serviço deve consistir na execução de um (v) esforço direcionado a um terceiro.

Em suma, "serviço é a "prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial."[5]

Avançando no conceito, tem-se que serviço tributável "é o desempenho de atividade economicamente apreciável, produtiva de utilidade para outrem, porém sem subordinação, sob regime de direito privado, com fito de remuneração"[6]

Adotando-se esta como a definição de serviço tributável e analisando-a conjuntamente com o texto normativo, conclui-se que estão excluídos do conceito de serviço tributável, o serviço público, o serviço realizado para si e os serviços altruísticos.

Os serviços públicos, além de submeterem-se a regime de direito público, também se encontram excluídos do rol de serviços tributáveis pela alínea *a*, inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal.

Os serviços realizados para si próprio não almejam nenhuma finalidade econômica, portanto também não podem, sobre eles, incidir tributação, mesma razão que abarca a exclusão dos serviços altruísticos.

---

[5] A. F. Barreto, "*ISS – Atividade-meio e Serviço-fim"*. Revista Dialética de Direito Tributário nº5, p. 78
[6] Ibid., p.79

Apresentada a conceituação de serviços e de serviços tributáveis, cabe, então, demonstrar a distinção empregada pelo Direito Privado para as obrigações de fazer e obrigações de dar.

Segundo o Direito Civil, obrigação é o liame jurídico entre o sujeito passivo e o sujeito ativo, no qual o primeiro fornece uma prestação (dar, fazer ou não fazer qualquer coisa) ao segundo.

O professor Silvio Rodrigues oferece uma clara definição do que se entende por obrigação de fazer e aquilo que a diferencia da obrigação de dar:

> Na obrigação de fazer o devedor se vincula a determinado comportamento, consistente em praticar um ato, ou realizar uma tarefa, donde decorre uma vantagem para o credor. Pode esta constar de um trabalho físico ou intelectual, como também da prática de um ato jurídico. Assim, assume obrigação de fazer o empreiteiro que ajusta a construção de uma casa; ou o escritor que promete a um jornal uma série de artigos; ou a pessoa que, em contrato preliminar, propõe-se a outorgar, oportunamente, um contrato definitivo.[7]

Silvio Rodrigues prossegue afirmando que

> De certo modo se poderia dizer que, dentro da idéia de *fazer*, encontra-se a de *dar*, pois quem promete a entrega de determinada prestação está, em rigor, vinculando-se a fazer referida entrega. Mas as duas espécies de obrigações se distinguem sob outros ângulos, o principal dos quais é que na obrigação de fazer encontra-se uma prestação de fato.[8]

Baseando-se nos ensinamentos da doutrina civilista, identifica-se que a prestação de serviços, critério material sobre o qual incide o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, consiste em uma obrigação de fazer.

---

[7] S. Rodrigues, "*Direito Civil – Parte Geral das Obrigações – Vol. 2"*, 30ªed atualizada, São Paulo, Editora Saraiva, 2007, p. 31
[8] Ibid., p. 31

Desse modo, a lista de serviços deverá abarcar somente um rol composto por obrigações desse tipo, sendo que sempre que se estiver defronte a uma obrigação de dar, se terá uma atividade e não um serviço.

2.2.1.2. Atividade-meio e serviço-fim

Por fim, ainda com fito de esclarecer o critério material do ISS, deve-se tomar em conta a distinção entre atividade-meio e serviço-fim conforme ensinamentos de Aires F. Barreto.

Por atividade-meio entende-se toda atividade desenvolvida "em benefício próprio, como requisito, condição (até requinte) para a produção de outra utilidade qualquer para terceiros"[9], ou seja, consiste nas atividades intermediárias necessárias para a produção de uma finalidade. De outra monta, por serviço-fim compreende-se a ação que consiste na própria utilidade que será disponibilizada ao terceiro.

A importância dessa distinção apresentada reside no fato de que somente os serviços-fim são tributáveis, enquanto que as atividades-meio não são consideradas para esta finalidade.

2.2.2. Critério Espacial

Após a análise do critério material, passa-se, então, ao exame do critério espacial.

Importa à definição do critério espacial dividi-lo em dois diferentes aspectos. O primeiro aspecto é aquele que se refere ao local onde o fato previsto na hipótese de incidência se realiza, enquanto que o segundo tem relação com o espaço definido pelo legislador para que se instaure a relação jurídica que gerará a cobrança do tributo.

Acerca da definição do critério espacial do imposto sobre serviços, Marcelo Caron Baptista afirma que:

> quanto à localização do fato no espaço, tem-se que o local da prestação do serviço é aquele em que o prestador cumpre com o dever jurídico (prestação-fim), na forma do contrato celebrado com o tomador. Diante do caso concreto, a análise do contrato poderá revelar, mesmo antes da prestação do serviço, o local em que ela deverá ocorrer, tanto para que seja cumprido o dever assumido pelo prestador, relevante

---

[9] A. F. Barreto, "*ISS – Atividade-meio e Serviço-fim*". Revista Dialética de Direito Tributário nº5, p.82

> para as normas de Direito Privado, como para o desenlace da relação tributária do ISS.[10]

Tomando por base a existência de dois aspectos distintos para a definição do critério espacial, deve-se partir para o estabelecimento do local da prestação do serviço em vista daquilo que fora disposto legislativamente, em outras palavras, importa para a análise do critério espacial a precisa determinação do Município em que ocorreu a prestação do serviço, o que, em última análise, envolve o exame de competência.

Em primeiro lugar tem importância estabelecer que, em sendo o ISS um imposto de competência municipal, deverá a prestação de serviços ocorrer nos limites territoriais do Município em que está instituída a cobrança do tributo, isto é, "o fato de prestar serviços só irradiará efeitos jurídicos se a prestação ocorrer dentro do perímetro delimitador do território do Município respectivo (ou do Distrito Federal)".[11]

A seguir, deve-se levar em consideração o fato de que a confluência do critério material com a multiplicidade de Municípios existentes no território nacional dá origem ao fenômeno do conflito de competências, aqui não restando dúvidas de que se caracteriza um conflito entre municipalidades e não entre diferentes entes federativos, uma vez que se trata de um imposto, como dito, de competência privativa dos Municípios.

Nesse sentido, "haverá manifesta invasão de competência tributária se um Município instituir tributo sobre comportamentos realizados no território do outro, pois aí a lei tributária estará extravasando os limites constitucionalmente estipulados."[12]

Essa afirmação, contudo, merece cautela, uma vez que podem ocorrer situações em que um prestador de serviços (pessoa física ou jurídica) domiciliado em um dado Município venha a prestar serviços em outro.

Numa tentativa de dirimir os possíveis conflitos de competência, o Decreto-Lei nº 406/68 estipulou que:

> Artigo 12: Considera-se local da prestação de serviço:

---

[10] M. C. Baptista, "*ISS: Do Texto à Norma"*, São Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 517
[11] A. F. Barreto, "*ISS na Constituição e na Lei"*, 2ªed revista, São Paulo, Dialética, 2005, p. 308
[12] Ibid., p.518

> a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
>
> b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação.

Entretanto, contrariando este dispositivo legal, a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça determinou que o tributo seria devido ao Município no qual se concretizasse o fato gerador, tendo essa determinação adotado como fundamento a

> necessidade de observância ao principio constitucional implícito que atribuiria ao município o "poder de tributar" o serviço ocorrido em seu território, bem como a impossibilidade de a lei municipal ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre fatos ocorridos em território de outro município [13]

Se, por um lado, essa jurisprudência assentada pelo STJ prestigia o princípio da territorialidade e o princípio da autonomia municipal, por outro afronta o princípio da legalidade ao contestar o artigo 12 do Decreto-Lei nº 406/68.

A Lei Complementar nº 116/03 também trata acerca da determinação do critério espacial, considerando o estabelecimento prestador como o local onde é devido o imposto.

> Art. 3º: O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:
>
> I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;
>
> II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;
>
> III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;
>
> IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa

[13] F. C. de Moura, "*O ISS e o princípio da territorialidade" in "Imposto sobre Serviços – De acordo com a Lei Complementar nº 116/03"*, São Paulo, Quartier Latin, 2004, p. 152

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

> XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;
>
> XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;
>
> XXI – da feira, exposição, congresso ou congênere a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;
>
> XXII – do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.
>
> § 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.
>
> § 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.
>
> § 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

Conforme se pode observar pela leitura do artigo que trata do critério material do ISS, os problemas concernentes aos conflitos de competência que envolve o tributo não foram solucionados, uma vez que a Lei Complementar nº 116/03 não inovou substancialmente em relação aos diplomas legais que a antecederam, apresentando uma manutenção do local do estabelecimento prestador ou do local do domicilio como o local em que ocorre o fato jurídico tributável.

2.2.3. Critério Temporal

Assim como ocorre com o critério espacial, a conceituação do critério temporal apresenta dois aspectos distintos, aquele atribuído à óptica do fato concreto e aquele ligado à lógica legislativa.

O primeiro refere-se ao momento em que ocorre o fato jurídico tributário, ou seja, o critério temporal pode ser analisado sob a óptica do exato instante em que tem lugar o fato jurídico descrito no antecedente normativo.

Enquanto que o segundo aspecto componente do critério temporal relaciona-se com o limite temporal dado pelo legislador à ocorrência do fato jurídico tributário, sendo que segundo Marcelo Caron Baptista, esse aspecto tem relação com "a possibilidade de o legislador apenas atribuir efeitos jurídicos a fatos que ocorram em qualquer momento ou apenas a fatos ocorridos em determinados períodos de tempo."[14]

Nesse sentido

> Em princípio, ao legislador compete estabelecer o momento em que se deve reputar acontecida a materialidade do tributo previsto constitucionalmente. O instante do nascimento da obrigação tributária deve guardar efetivo vínculo com a matéria objeto de tributação, eis que todos os aspectos (ou critérios) da norma são intrinsecamente ligados.[15]

Em suma, o critério temporal consiste em uma harmonização do momento escolhido pelo legislador para que ocorra o comportamento descrito no critério material e o instante em que este comportamento efetivamente aconteceu.

Não importa ao Direito Tributário a verificação de a obrigação tributária ter sido estabelecida de forma instantânea ou ter dependido de um processo para se consumar, pois essencial é que a definição exata do momento em que a hipótese normativa tomou lugar impede que o tributo incida mais de uma vez sobre mesmo fato jurídico.

---

[14] M. C. Baptista, "*ISS: Do Texto à Norma"*, São Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 126
[15] J. E. S. de Melo, "*ISS – Aspectos Teóricos e Práticos"*, 4ª ed., São Paulo, Dialética, 2005, p. 159

No caso do ISS, a hipótese de incidência determina como critério temporal, o momento em que o fato jurídico tributável (prestação do serviço) tem ocorrência, isto é, o instante em que o dever assumido contratualmente pelo prestador em relação ao tomador de serviços se extingue.

Vale destacar, porém, que esse instante refere-se à entrega do serviço-fim, não incidindo o imposto sobre a atividade-meio, assim como discorrido anteriormente. Portanto, a prestação inacabada que não satisfaz a contratação do serviço não implica em subsunção à norma jurídica tributária.

Desse modo, no caso do ISS,

> impõe-se a irrestrita obediência ao seu aspecto material – prestação de serviços – nada interessando os aspectos meramente negociais ou documentais. Somente com a efetiva realização (conclusão, ou medição por etapas) dos serviços é que ocorre o respectivo fato gerador tributário com a verificação do seu aspecto temporal[16]

Recuperando o exposto, o critério temporal consiste no exato momento em que é verificada a completa prestação do serviço contratualmente estipulada.

2.2.4. Critério Pessoal

O critério pessoal determina a indicação dos sujeitos participantes da relação jurídica tributária.

Trata-se de "uma relação entre sujeitos de direito, voltada à exigência, pelo sujeito ativo (credor), do cumprimento de um dever jurídico (prestação), por parte do sujeito passivo (devedor), cujo objeto será o tributo."[17]

2.2.4.1. Sujeito Ativo

Aquele que figura como titular do direito de exigir o cumprimento da obrigação em uma relação jurídica obrigacional tributária é denominado sujeito ativo.

---

[16] Ibid., p. 160
[17] M. C. Baptista, "*ISS: Do Texto à Norma"*, São Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 138

De acordo com o artigo 119 do Código Tributário Nacional, o sujeito ativo da obrigação é "a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento."

Nesse aspecto, Hugo de Brito Machado elucida que

> por titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária entendemos a pessoa jurídica que tem condições de constituir crédito, inscrevê-lo em Dívida Ativa e promover a execução fiscal correspondente, com certeza não podemos colocar nessa condição a pessoa jurídica de direito privado, nem a pessoa natural. Tais pessoas podem receber atribuições de arrecadar o tributo. Não, porém de exigi-lo, nos termos aqui referidos.[18]

O artigo 156, inciso III da Constituição Federal outorga às municipalidades a competência para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza (ISS), ou, como nos termos do artigo, "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar". Em outras palavras, os Municípios possuem competência privativa para criar o ISS, sendo que somente o Município em que ocorre a prestação dos serviços pode instituí-lo.

Nesse tocante, é importante frisar que, por conta do requisito da indelegabilidade, as municipalidades não podem transferir o direito à instituição do ISS, nem mesmo por Emenda Constitucional, já que tal atitude constitui violação ao princípio da autonomia municipal.

Contudo, ao ente federativo municipal é facultada a possibilidade de não instituir o ISS, já que a

> incaducabilidade e a facultatividade constituem pressupostos da competência, em razão do que a falta de seu exercício não afasta o direito assegurado pela Constituição, que não estabeleceu qualquer espécie de perda em razão da mera inércia legislativa.[19]

Entretanto, os Municípios não podem renunciar às receitas tributárias que lhes são outorgadas pela Constituição, isto é, as municipalidades não podem editar nenhum tipo de legislação que negue sua competência em relação ao ISS.

---

[18] H. B Machado, "Curso de Direito Tributário", 27ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2006, p.159

[19] J. E. S. de Melo, "ISS – Aspectos Teóricos e Práticos", 4ª ed., São Paulo, Dialética, 2005, p. 10

É, também, vedado ao ente federado municipal modificar a matéria tributável, ou seja, a municipalidade não pode expandir, de nenhuma forma, a lista de serviços, sob pena de ferir o requisito da inalterabilidade.

2.2.4.2 Sujeito Passivo

Por sujeito passivo entende-se o devedor da obrigação tributária, que é a pessoa que possui o dever de prestar ao sujeito ativo o objeto obrigacional.

Desse modo, pode-se afirmar que

> a identificação do sujeito passivo da obrigação principal (gênero) depende apenas de verificar quem é a pessoa que, à vista da lei, tem o dever legal de efetuar o pagamento da obrigação, não importando indagar qual o tipo de relação que ela possui com o fato gerador. Qualquer que seja o liame em razão do qual tenha sido posta no pólo passivo da obrigação principal, ela recebe a designação genérica de sujeito passivo da obrigação principal.[20]

O sujeito passivo da obrigação é a pessoa cuja determinação legal estipulou ter o dever de efetuar o pagamento da prestação devida, de forma a criar uma relação com o fato gerador, sendo que se essa relação for de natureza pessoal e direta, diz-se que o sujeito passivo é o contribuinte, já se essa relação for de natureza diversa, o sujeito passivo é denominado de responsável.

A definição do sujeito passivo do imposto sobre serviços está expresso no artigo 5º da Lei Complementar nº 116/03, sendo definido como a pessoa (natural ou jurídica) que presta serviços de qualquer natureza.

> Artigo 5º: Contribuinte é o prestador do serviço

Nesse aspecto, cabe definir, mesmo que preliminarmente, a idéia de prestação de serviços:

[20] L. Amaro, “Direito Tributário Brasileiro”, 13ªed, São Paulo, Editora Saraiva, 2007, p.298

> A prestação de serviços tributáveis pelo ISS é caracterizada por uma obrigação onerosa de fazer, vale dizer, um negócio jurídico em cujo conseqüente está prescrita uma relação jurídica que tem como objeto uma prestação positiva: a execução ou elaboração de algo, em contrapartida ao pagamento de um determinado preço. Essa relação tem como sujeitos o prestador de serviços e o tomador de serviços.[21]

De acordo com o trecho explicitado, fica claro que prestador de serviços é o contribuinte do ISS, enquanto que o tomador de serviços assume a posição de sujeito passivo indireto, ou seja, o responsável.

Ainda no que concerne ao sujeito passivo do ISS, o artigo 2º, inciso II da mesma Lei Complementar nº 116/03 estabelece as hipóteses (prestação de serviços) em que não há incidência tributária, apresentando os sujeitos que não estão aptos a compor o pólo passivo da obrigação tributária.

> Artigo 2º: O imposto não incide sobre:
>
> (...)
>
> II – 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;

Acerca desse artigo, Hugo de Brito Machado afirma que

> A norma explicitante, neste caso, não é norma de isenção, mas de não-incidência tributária. E, assim, é meramente exemplificativa, pois qualquer prestação de serviço que não seja realizada por empresa ou trabalhador autônomo não configura a

[21] M. R. Alabarce, "Contribuintes, responsáveis e as obrigações acessórias do ISS" in "Imposto sobre Serviços – De acordo com a Lei Complementar nº 116/03", São Paulo, Quartier Latin, 2004, p. 247

> hipótese de incidência, está fora dela e, portanto, configura hipótese de não-incidência.[22]

Embora a relação de emprego envolva a prestação de um serviço, o que prevalece é a posição de subordinação, assim como expresso no artigo 3º da Consolidação das Leis do Trabalho (aprovado pelo Decreto-Lei 5452/43), isto é, o empregado é juridicamente parte de um contrato de trabalho e não de uma relação mercantil.

O imposto sobre serviços de qualquer natureza incide sobre uma prestação de serviços que consiste em um negócio jurídico sob regime de direito mercantil, portanto, aquela prestação cuja principal característica é o vínculo empregatício não consiste em uma materialidade sobre a qual recai o ISS, ou seja, não são contribuintes do tributo as pessoas que prestam serviços em regime de subordinação.

O exercício da atividade de gestão de uma sociedade é desenvolvido pelo administrador que assume direitos e deveres em nome da mesma, ou seja, é através da figura do administrador que a sociedade manifesta sua vontade, entretanto não há como se falar em representação, pois o administrador pratica o ato jurídico como se fosse a própria sociedade.

Dessa forma

> A pessoa que exerce o papel de administrador da sociedade está investida nas funções de um de seus órgãos. Ela não é mandatária da sociedade, suas atribuições são derivadas da lei; sua responsabilidade, igualmente, advém da lei, e não do contrato entre as partes, ainda que este, de alguma forma, determine aspectos em torno dessa responsabilidade.[23]

O legislador ao editar o artigo 2º da Lei Complementar nº 116/03 afasta a incidência do ISS sobre a prestação de serviços dos administradores *lato sensu*, já que esses serviços são

---

[22] H. B Machado, "Curso de Direito Tributário", 27ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2006, p. 415

[23] M. R. Alabarce, "Contribuintes, responsáveis e as obrigações acessórias do ISS" in "Imposto sobre Serviços – De acordo com a Lei Complementar nº 116/03", São Paulo, Quartier Latin, 2004, p. 251

prestados em nome da sociedade para qual trabalham tais administradores e não em nome próprio.

Embora não esteja expresso no referido artigo, as cooperativas de serviços, do mesmo modo, não constituem contribuintes para os fins de ISS, já que "não se enquadram na sistemática constitucional de prestação de serviços, além do fato de não revelarem efetiva capacidade contributiva"[24]

2.2.5 Critério Quantitativo

O critério quantitativo subdivide-se em base de cálculo e alíquota, referindo-se às grandezas utilizadas pelo legislador para dar dimensão à hipótese de incidência do tributo, isto é, para definir a quantia monetária a ser paga pelo sujeito passivo ao sujeito ativo.

Muito provavelmente, o critério quantitativo consiste no grande diferencial do Direito Tributário em relação aos outros ramos jurídicos, pois como afirma Paulo de Barros Carvalho:

> O centro de convergência do direito subjetivo, de que é titular o sujeito ativo, e do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, é um valor patrimonial, expresso em dinheiro, no caso das obrigações tributárias. Este, o sainete próprio da categoria obrigacional, em confronto com as demais relações jurídicas, cujo objeto não é dimensível em proporções econômicas.[25]

2.2.5.1. Base de Cálculo

Doutrinariamente, a base de cálculo é definida como possuindo três diferentes funções.

A primeira dessas funções, que pode ser denominada de "função objetiva", consiste em determinar através de um valor monetário, o montante devido como objeto da prestação pelo sujeito passivo ao sujeito ativo. Sua obtenção dar-se-á através da conjugação da base de cálculo com a alíquota daquele tributo.

---

[24] J. E. S. de Melo, "ISS – Aspectos Teóricos e Práticos", 4ª ed., São Paulo, Dialética, 2005, p. 20

[25] P. B. Carvalho, "*Curso de Direito Tributário"*, 21ªed, São Paulo, Editora Saraiva, 2009, p. 359

Por sua vez, a segunda função tem como objetivo "representar o montante de riqueza presumida, objeto finalístico da tributação".[26], integrando o parâmetro necessário ao legislador para a estipulação da alíquota. Esta é denominada de "função mensuradora".

Finalmente, a terceira função consiste na comparação entre a descrição constante do antecedente normativo e a prescrição dada pelo conseqüente, adotando, por esse motivo, a denominação de "função comparativa". Afirma-se que a esta função objetiva confirmar quando a base de cálculo representa efetivamente a dimensão do fato jurídico tributário descrito na hipótese de incidência ou infirmar, no caso de incompatibilidade entre a norma jurídica e a hipótese de incidência.

Exorbitando as explicações teóricas e restringindo-se ao mundo prático, passa-se, então, a discussão da base de cálculo do ISS.

O Decreto-Lei nº 406/68 ao tratar da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços expressa que:

> Artigo 9º: A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

A Lei Complementar nº 116/03 não apresentou nenhuma alteração naquilo que concerne à base de cálculo, mantendo em seu artigo 7º a mesma determinação da legislação predecessora.

> Artigo 7º: A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.
>
> § 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.
>
> § 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:
>
> I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;
>
> II - (VETADO)

[26] M. C. Baptista, "*ISS: Do Texto à Norma"*, São Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 163

§ 3º (VETADO)”

O §1º defini que os serviços de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza quando prestados em multiplicidade de Municípios geram uma base de cálculo proporcional.

O inciso I do §2º trata do material ligado à construção civil.

Embora não esteja expresso no artigo 7º da Lei Complementar nº 116/03, também não compõe a base de cálculo do ISS, as receitas de terceiros e os reembolsos de despesas, assim como os juros e acréscimos moratórios.

2.2.5.2. Alíquota

A regra-modelo de incidência é composta pela base de cálculo e pela alíquota, sendo que esta última pode ser definida como um dos componentes quantitativos da norma jurídica tributária.

Procurando estabelecer sua conceituação, Paulo de Barros Carvalho afirma que a alíquota “congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico.”[27]

Há de se destacar que as alíquotas não constituem matéria contemplada pela Constituição Federal, apresentando-se em regime de reserva legal.

No caso específico do imposto sobre serviços, o inciso I, do § 3º do artigo 156 da Constituição Federal estabeleceu que as alíquotas máximas teriam de ser fixadas em Lei Complementar.

A primeira Lei Complementar que trata a respeito da alíquota máxima do ISS foi a LC nº 100/99, que a fixou em 5% (cinco por cento).

---

[27] P. B. Carvalho, “*Curso de Direito Tributário”*, 21ªed, São Paulo, Editora Saraiva, 2009, p. 373

Posteriormente, a Lei Complementar nº 116/03 também dispôs sobre o valor da alíquota máxima, sendo que o inciso I do artigo 8º desse diploma estipulou uma alíquota de 10% para jogos e diversões públicas (exceto cinema). Entretanto tal dispositivo legal foi vetado, visando à preservação da viabilidade econômico-financeira dos serviços de turismo, o que faz inferir que a alíquota máxima estipulada para o ISS permaneceu a de 5%.

Conforme se constata da análise do artigo 156 do texto constitucional, embora tenha sido disposto o procedimento para estipulação da alíquota máxima, nada foi estabelecido acerca da alíquota mínima do ISS.

Contudo, essa a situação que envolve a determinação da alíquota mínima foi modificada pela Emenda Constitucional nº 37/02 que alterou o inciso I e III, §3º do artigo 156 da Constituição Federal.

> Artigo 156: (...)
>
> §3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:
>
> I – fixar suas alíquotas máximas e mínimas;
>
> (...)
>
> III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Essa mesma Emenda Constitucional, nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), estabeleceu que enquanto não houvesse Lei Complementar tratando das alíquotas mínimas, ficaria estipulado que a mesma seria de 2%, vedando-se concessões de benefícios fiscais nesse mesmo período.

A edição da Lei Complementar nº 116/03 não alterou essa disposição, por não conter nenhuma disposição a respeito do tema.

2.3. Imunidades

As imunidades tributárias são normas constitucionais cujo escopo é determinar a incompetência das entidades tributantes para a estipulação da incidência de determinado tributo.

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza

> as normas constitucionais que tratam das imunidades tributárias fixam a incompetência das pessoas políticas para fazerem incidir a tributação sobre determinadas pessoas, seja pela natureza jurídica que estas têm, seja porque realizam certos fatos, seja, ainda, por estarem relacionadas com dados bens ou situações.[28]

Por ostentarem *status* constitucional, as imunidades tributárias não podem ser anuladas ou limitadas, nem mesmo através de Emenda Constitucional. Em outras palavras, "criar tributos, só a lei pode; violar imunidades tributárias, nem a lei pode."[29]

As imunidades tributárias estão dispostas no inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, cujo texto dispõe o que se segue:

> Artigo 150: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> (...)
>
> VI - instituir impostos sobre:
>
> a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
>
> b) templos de qualquer culto;
>
> c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
>
> d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

---

[28] R. A. Carrazza, "*Curso de Direito Constitucional Tributário"*, 20ªed., São Paulo, Malheiros Editores, 2004, p.659
[29] Ibid., p. 664

A alínea *a*, inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal apresenta a primeira imunidade tributária, de onde se infere que aos Municípios não é permitido instituir ISS sobre os outros entes da Federação, autarquias e fundações instituídas pelo Poder Público. Essa imunidade recebe a denominação de imunidade recíproca.

Por sua vez, a alínea *b* estabelece imunidade tributária aos templos religiosos, sendo que no caso específico do ISS, "a imunidade vincula-se aos pressupostos religiosos dos serviços, sendo imprescindível que as receitas tenham origem da prática de liturgias."[30], portanto se o serviço prestado versar sobre qualquer outra coisa que não a prática religiosa, i.e, exibição de filme religioso com cobrança de ingresso, será tributado pelo imposto sobre serviços.

A imunidade tributária da qual trata a alínea *c* do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal está embasada na proteção do princípio democrático, uma vez que possibilita aos partidos políticos exercerem as estipulações constitucionais a que estão adstritos. Dessa forma, não incidirá ISS sobre os serviços dos partidos políticos se estes não tiverem finalidade lucrativa.

A alínea *d* trata da imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos, cujo embasamento jurídico está assentado na defesa da liberdade de expressão e, conseqüentemente, do regime democrático. Entretanto, o do Supremo Tribunal Federal tem apresentado entendimento de que deverá incidir ISS sobre os serviços de composição gráfica necessários à confecção do produto final, por compreender que tal cobrança não afeta a liberdade de expressão.

Embora não constitua uma imunidade tributária, uma vez que não está disposto no inciso VI do artigo 150, os serviços públicos encontram-se no campo de não incidência do imposto sobre serviços.

Retomando-se os conceitos até aqui discutidos, verifica-se que o ISS que somente pode incidir sobre negócios jurídicos de natureza privada, ficando automaticamente excluídos os serviços de natureza pública.

---

[30] J. E. S. de Melo, "ISS – Aspectos Teóricos e Práticos", 4ª ed., São Paulo, Dialética, 2005, p.189

A definição de serviço público para fins de direito tributário está expressa no CTN em seu artigo 79, em que se lê o seguinte:

> Artigo 79: Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:
>
> I - utilizados pelo contribuinte:
>
> a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
>
> b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;
>
> II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas;
>
> III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

A qualificação de um serviço como público importa ao direito tributário para fins de cobrança de taxa, afastando-se, assim, tanto a incidência do imposto sobre serviços, quanto de preços públicos (contraprestação para serviços prestados pelo Estado sob regime jurídico de direito privado).

Em suma, nas palavras de Soares de Melo:

> deve ser afastada a incidência do ISS nos casos em que o Município (por si, ou seus delegados) realiza atividades materiais expressamente previstas na Constituição (de sua exclusiva competência), pautadas por regime de direito público (prerrogativas do Poder Público) e estranhas ao mercado.
>
> Entretanto, o ISS será exigido nos casos em que as pessoas públicas (União,
>
> Estados, Distrito Federal e seus delegados) prestam serviços que não sejam de sua exclusiva competência, sob regime de direito privado (despido de suas prerrogativas, em igualdade de condições com os particulares)[31]

[31] Ibid., p.205

O ISS E AS LEGISLAÇÕES

3.1. O Decreto-Lei nº 406/68

O estabelecimento do regime militar deu início a uma severa crise política no Brasil, que sobremaneira não foi apaziguada com a promulgação da Constituição Federal de 1967.

A seqüencial edição de atos normativos por parte do Executivo foi responsável pela deslegitimação do poder da Constituição, situação agravada pelo Ato Institucional nº 5, baixado em 13 de dezembro de 1968, que decretava o recesso parlamentar, autorizando expressamente o Poder Executivo a legislar em todas as matérias, assim como exercer as atribuições de previsão constitucional ou de Lei Orgânica Municipal.

Desse modo, foi baixado no dia 31 de dezembro de 1968 o Decreto-Lei nº 406/68 que dispunha sobre o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICM) e sobre o Imposto sobre Serviços (ISS), bem como a revogação de artigos do Código Tributário Nacional (CTN), dentro os quais aqueles que tratavam acerca da tributação sobre serviços.

Não obstante a instituição desse decreto ter sido feita de maneira completamente arbitrária, seu conteúdo normativo apresentou diversas inconstitucionalidades em relação a Constituição Federal de 1967.

Acerca dessas inconstitucionalidades, Marcelo Caron Baptista afirma que:

> a violação aos princípios federativo (art. 1º, *caput)* e da autonomia municipal (art.10, VII, *f* c/ art.16, *caput)*, na medida em que tratou de ato unilateral do Chefe do Poder Executivo Federal , versando, em grande parte, matéria reservada aos Poderes Legislativos Estaduais, do Distrito Federal e Municipais; a violação ao princípio da legalidade tributária (art.19, I e §1º), que atribuía à lei complementar a tarefa de regular as normas gerais em matéria tributária; a contrariedade à regra do artigo 58, que autorizava o Presidente da República a expedir decretos "*...com força de lei...*" apenas em "*...casos de urgência ou interesse público relevante...*", sobre matéria de "*...segurança nacional...*" ou de "*...finanças públicas...*", sendo que tais hipóteses não se configuravam.[32]

[32] M. C. Baptista, "*ISS: Do Texto à Norma*", São Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 215

Embora presente diversas inconstitucionalidades que pudessem promover a nulidade desse Decreto-Lei, sua validade emanou do próprio regime jurídico, não havendo razão para que se obstaculizasse sua entrada em vigor.

Conforme já fora discorrido, o Decreto-Lei nº 406/68 regulamentava a incidência do ICM e do ISS, sendo que em relação à este último, o diploma legal apresentava lista anexa contendo suas hipóteses de incidência.

Enquanto que o Código Tributário Nacional apresentava uma lista de serviços contendo sete itens específicos e um genérico, o Decreto-Lei trouxe uma lista na qual constavam 29 serviços, cuja prestação era tributável pelo ISS.

Os parágrafos que compunham o artigo 8º do Decreto-Lei afastavam a possibilidade de atividade mista, passível de ser tributada por ambos ou qualquer dos impostos, uma vez que se constante da lista anexa, a prestação do serviço sofreria, necessariamente, somente a incidência do ISS, sendo que o que estivesse fora da mesma e, assim, envolvesse fornecimento de mercadorias, seria do âmbito do ICM.

O Decreto-Lei nº 406/68 revogou todos os artigos do CTN que versavam acerca do ISS, bem como estipulou a base de cálculo do imposto (preço do serviço), além de determinar seu critério espacial.

Entretanto, é muito importante ressaltar que nos anos subseqüentes ao Decreto-Lei nº 406/68, houve a edição de algumas legislações que promoveram mudanças em seu texto normativo.

A primeira legislação editada com a finalidade de alterar o Decreto-Lei nº 406/68 foi o Decreto-Lei nº 834/69, que modificou a redação do §2º do artigo 8º, que versava sobre a incidência do ICM; dos § 2º e 3º do artigo 9º, que altera as regras para dedução do valor referente à aquisição de materiais na execução de obras hidráulicas e construção civil (§2º) e determina a diferenciação da base de cálculo para a prestação de serviços por sociedades; e aumentou a lista anexa de 29 para 66 itens.

Posteriormente, a Emenda Constitucional 01/69 trouxe uma limitação à competência dos Municípios, já que estabeleceu que Lei Complementar fixasse as alíquotas do ISS.

A Lei Complementar nº 22/74 alterou a matéria que tratava acerca da isenção fiscal aos entes federativos concedida nas atividades listadas no artigo 11 do Decreto-Lei nº 406/68.

Já a Lei 7192/84 incluiu na lista anexa de serviços do Decreto-Lei nº406/68 o serviço prestado pelos profissionais de relações públicas, totalizando 67 itens.

Com a edição da Lei Complementar nº 56/87, 33 itens são incluídos na lista de serviços.

3.2. A Lei Complementar nº 116/03

3.2.1. A função da Lei Complementar em matéria tributária

Prima facie, pode-se entender a Lei Complementar como aquela lei que tem por escopo "complementar" o que está disposto na norma constitucional, dando maior clareza à intenção dada pelo próprio constituinte.

A Lei Complementar foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pela Constituição de 1967, com a função de complementar o diploma constitucional em matérias determinadas pela própria Constituição.

> Artigo 49: O processo legislativo compreende a elaboração de:
>
> (...)
>
> II - leis complementares à Constituição

Sendo que as mesmas deveriam obedecer ao regime de votação das leis ordinárias, conforme explicita o artigo 53 da Constituição Federal de 1967:

> Artigo 53: As leis complementares à Constituição serão votadas por maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias.

Quanto ao regime de votação da Lei Complementar, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu que esta deve ser aprovada por maioria dos votos de ambas as casas do Congresso Nacional.

O exame da função da Lei Complementar informa que esta é um instrumento normativo cuja finalidade é atribuir maior eficácia às normas constitucionais, assim como afirma Marcelo Caron Baptista:

> Tem-se, assim, a função da lei complementar, no âmbito do ordenamento jurídico pátrio, como sendo a de outorgar maior eficácia às normas constitucionais, nos casos expressa ou implicitamente previstos na Constituição, seja regulando exaustivamente a matéria correspondente ao ser campo privativo, seja servindo de fundamento de validade para outros instrumentos normativos[33]

Essa definição pode ainda perfazer um posicionamento mais pragmático, como o apresentado por Aires F. Barreto:

> A lei complementar cabe para estabelecer normas gerais, nas hipóteses de conflitos de competência ou para regular limitações que estão postas na própria Constituição. A lei complementar, a pretexto de estabelecer normas gerais, não pode inovar, ampliar ou restringir o que está posto na Constituição, porque os limites, os lindes das respectivas competências, estão nitidamente traçados na própria Constituição.

Ainda naquilo que concerne essa espécie normativa, a doutrina apresenta rico debate acerca da existência ou inexistência de hierarquia entre Lei Complementar e Lei Ordinária.

Para a corrente doutrinária liderada por Vitor Nunes Leal, Souto Maior Borges e Marcos Antonio Cardoso, não há hierarquia entre a Lei Complementar e a Lei Ordinária, uma vez que ambas tratam de matérias distintas.

Já para José Afonso da Silva, Sacha Calmon Navarro e Rosário Esteves, a discussão da existência de hierarquia entre dos dois tipos de lei, está assentada na validade das normas, isto é, uma vez que a Lei Complementar seja fundamento de validade da Lei Ordinária, então aquela é superior a esta.

Por fim, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra da Silva Martins, Vittorio Cassone e Yoshiaki Ichihara sustentam que a Lei Complementar consiste em um ato normativo que ostenta posição intermediária entre o texto constitucional e a Lei Ordinária, o que concede a Lei Complementar imediatamente posição hierárquica superior à Lei Ordinária.

Este estudo filia-se a primeira corrente apresentada.

---

[33] M. C. Baptista, "*ISS: Do Texto à Norma"*, São Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 181

Em matéria de Direito Tributário, as Leis Complementares tomam assento nos artigos 146 e 146-A da Constituição Federal, conforme se apresenta a seguir:

> Artigo 146: Cabe à lei complementar:
>
> I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
>
> II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
>
> III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
>
> a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
>
> b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
>
> c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
>
> d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
>
> Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
>
> I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
>
> II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
>
> III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer

> retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
>
> IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
>
> Artigo 146-A: Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Passa-se a análise detida de ambos dispositivos legais, respectivamente.

No inciso I do artigo 146 está estabelecido que à Lei Complementar caberá a resolução de conflitos de competências entre os diferentes entes federativos, isso porque há grande ocorrência de conflitos em relação ao critério material dos tributos, ou seja, a Lei Complementar atua "explicitando, por exemplo, a demarcação da linha divisória da incidência do ISS (tributo municipal) e do ICMS (tributo estadual)"[34].

O inciso II desse mesmo dispositivo legal expressa que será de incumbência da Lei Complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Aqui cabe ressaltar que não se trata de uma limitação ao poder de tributar, matéria privativa da Constituição Federal, mas sim a regulação de tais limitações, como, por exemplo, regular as imunidades tributárias.

Por fim, o inciso III do artigo 146, aquele ao qual cabe importante destaque em decorrência da matéria tratada, dispõe acerca do estabelecimento de normas gerais de direito tributário, sendo que cada alínea deste mesmo inciso trata de explicitar quais são essas normais gerais. Essa função da Lei Complementar tem por objetivo, por exemplo, "aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal".[35]

Finalmente, o artigo 146-A, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/03, ainda demanda regulamentação para clarificar as intenções do legislador.

---

[34] L. Amaro, "*Direito Tributário Brasileiro",* 13ª ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2007, p. 168

[35] Ibid., p. 168

3.2.2. O exame da Lei Complementar nº116/03

Inserida no ordenamento jurídico no dia 31 de julho de 2003 com o escopo de legislar acerca de matéria tributária, a Lei Complementar nº116/03 modificou sensivelmente a regra-matriz de incidência do ISS.

Enquanto a função da Lei Complementar é a de instituir normas gerais em matéria tributária, dirimir conflitos de competência e regular limitações constitucionais ao poder de tributar, reserva-se à Lei Ordinária a tarefa de instituir e aumentar tributos.

Portanto, a Lei Complementar nº 116/03 não objetivou a instituição ou majoração do ISS, tendo adstrito-se a função de incluir novos itens na lista de serviços, além de promover alterações ao critério material, ao critério pessoal e ao critério quantitativo do imposto em questão.

Dessa forma, aquele Município que desejar promover a cobrança do ISS sobre os novos itens incluídos pela Lei Complementar nº116/03 deverão modificar a Lei Ordinária instituidora do ISS.

3.3. As sucessivas alterações da lista de serviços

Desde a instituição do ISS pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, muitas foram as modificações promovidas ao instituto pelas legislações supervenientes.

Entretanto, ao exame desse item importa as alterações sofridas pela lista de serviços.

A lista de serviços passíveis de tributação pelo ISS foi introduzida pela Lei 5172 de 25 de outubro de 1966, conhecida como Código Tributário Nacional.

Conforme expresso no artigo 17 do CTN, três eram os itens considerados como serviços tributáveis pelo ISS.

> Artigo 71: O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados.
>
> § 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se serviço: *(Redação dada pelo Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967)*

I – locação de bens móveis;

II - locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza.

III – jogos e diversões públicas.

Posteriormente a essa lei e, modificando-a, foi instituído o Ato Complementar nº 34/67, que incluiu três novos itens na lista de serviços.

Alteração 7ª Substitua-se o § 1º do art. 71 pelo seguinte:

"§ 1º Para os efeitos dêste artigo considera-se serviço:

I - locação de bens móveis;

II - locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza;

III - jogos e diversões públicas;

IV - beneficiamento, confecção, lavagem, tingimento, galvanoplastia, reparo, consêrto, restauração, acondicionamento, recondicionamento e operações similares, quando relacionadas com mercadorias não destinadas à produção industrial ou à comercialização;

V - execução, por administração ou empreitada, de obras hidráulica ou de construção civil, excluídas as contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e emprêsas concessionárias de serviços públicos;

VI - demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos.

Considerável alteração foi promovida pelo Decreto-Lei nº 406/68, sendo que a lista de serviços passou, então, a abrigar 29 itens considerados como serviços tributáveis.

Lista de serviços

I – Médicos, dentistas, veterinários, enfermeiros, protéticos, ortopedistas, fisioterapeutas e congêneres; laboratórios de análises, de radiografia ou radoscopia, de eletricidade médica e congêneres;

II – Hospitais, sanatórios, ambulatórios, pronto socorros, casas de saúde, recuperação ou repouso, asilos e congêneres;

III – Advogados, solicitadores e provisionados;

IV- Agentes de propriedade industrial, despachantes, peritos e avaliadores particulares, tradutores e intérpretes juramentados e congêneres;

V- Engenheiros, arquitetos, urbanistas, projetistas, calculistas, desenhistas técnicos, construtores, empreiteiros, decoradores, paisagistas e congêneres;

VI – Serviços de terraplanagem, demolição, conservação e reparação de edifícios, estradas, pontes e outras obras de engenharia, e suas congêneres;

VII – Contadores, auditores economistas, guarda-livros, técnicos em contabilidades;

VIII - Barbeiros, cabeleireiros, manicures, pedicures e congêneres; institutos de beleza e congêneres; estabelecimentos de duchas, massagens, ginástica, banhos e seus congêneres;

IX – Serviços de transporte urbano e rural, de carga ou passageiros, estritamente de natureza municipal;

X – Serviços de diversões públicas:

a) teatros, cinemas, parques de diversões, exposições com cobrança de ingressos, e, congêneres de natureza permanente ou temporária;

b) bilhares, boliches e outros jogos permitidos; o fornecimento, no recinto, de bebidas, alimentos e outras mercadorias, que fica sujeito ao impôsto de circulação de mercadorias;

c) cabarés, clubes noturnos, dancings, boites e congêneres; o fornecimento, no recinto, de bebidas, alimentos e outras mercadorias, que fica sujeito ao impôsto de circulação de mercadorias;

d) bailes e outras reuniões públicas, com ou sem cobrança de ingresso;

e) competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem cobrança de ingresso ou participação do espectador, inclusive as realizadas em auditórios de estações radiofônicas, ou de televisão e congêneres;

f) execução de música, por executantes individuais ou em conjunto, ou transmitida por processo mecânico, elétrico ou eletrônico;

XI - Agências de turismo, passeios e excursões; guias turísticos e intérpretes;

XII - Agenciamento, corretagem ou intermediação de seguros, da compra e venda de bens móveis ou imóveis, e quaisquer atividades congêneres ou semelhantes, exceto o agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos ou valores mobiliários praticados por instituição que dependa de autorização federal;

XIII - Organização, programação, planejamento e consultoria técnica, financeira ou administrativa; avaliações de bens, mercadorias, riscos ou danos; laboratórios de análises técnicas; atividades congêneres ou similares;

XIV - Organização de feiras de amostras, de congressos e reuniões similares;

XV - Propaganda e publicidade, inclusive planejamento de campanhas ou sistemas regulares de publicidade, a elaboração de desenhos, textos e demais material publicitário (exceto sua impressão, reprodução ou fabricação) e a divulgação de tais desenhos, textos ou outros materiais publicitários por qualquer meio apto a torná-los acessíveis ao público, inclusive por meio de transmissão telefônica, radiofônica ou televisionada, e sua inserção em jornais, periódicos ou livros;

XVI – Dactilografia, estenografia, secretaria e congêneres;

XVII – Elaboração, cópia ou reprodução de plantas, desenhos e documentos;

XVIII – Locação de bens móveis;

XIX – Locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem;

XX – Armazéns gerais, armazéns frigoríficos, silos, depósitos de qualquer natureza, guarda-móveis e serviços correlatos; serviços de carga, descarga, arrumação e guarda dos bens depositados;

XXI - Hospedagem em hotéis, pensões e congêneres, exceto o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias quando não incluídas no preço da diária ou mensalidade;

XXII – Administração de bens;

XXIII – Lubrificação, conservação e manutenção;

XXIV – Emprêsas limpadoras;

XXV – Ensino de qualquer grau ou natureza;

XXVI – Alfaiates, costureiras ou congêneres, quando o material, salvo aviamentos, seja fornecidos pelo usuário do serviço;

XXVII – Tinturarias e lavanderias;

XXVIII – Estúdios fotográficos e cinematográficos, inclusive revelação, ampliação e cópias fotografias;

XXIX – Venda de bilhetes de loteria;

Conforme é possível notar, a lista de serviços trazidas pelo Decreto-Lei nº406/68 apresenta um rol bastante extenso e detalhado, abarcando serviços de natureza bem distintas.

Contudo, já se nota aqui a presença de atividades que não constituem serviços tributáveis, uma vez que envolvem primordialmente uma obrigação de dar, como é o caso da locação de bens móveis.

As legislações que se seguem ao Decreto-Lei nº406/68 também promovem substanciais alterações à lista de serviços, sendo que grande parte dessas modificações consistem no destrinchamento de um dos itens do rol anterior ou acréscimo de novos itens.

O Decreto-Lei nº 834/69 apresenta uma lista de serviços composta por 66 itens, dos quais muitos são apenas desdobramentos de itens constantes no Decreto-Lei anterior.

Dentre as inovações estão os seguintes itens:

“7. Agentes da propriedade artística ou literária.”

“11. Economistas.”

“16. Recrutamento, colocação ou fornecimento de mão-de-obra, inclusive por empregados do prestador de serviços ou por trabalhadores avulsos por êle contratados.”

“19. Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares ou complementares

(exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitas ao ICM).”

“21. Limpeza de imóveis.”

“22. Raspagem e lustração de assoalhos.”

“23. Desinfecção e higienização.”

“24. Lustração de bens móveis (quando o serviço fôr prestado usuário final do objeto lustrado).”

“29. Organização de festas; "*buffet* " (exceto o fornecimento de alimentos e bebidas, que ficam sujeitos ao ICM).”

“33. Análises técnicas.”

“37. Depósitos de qualquer natureza (exceto depósitos feitos em bancos ou outras instituições financeiras).”

“38. Guarda e estacionamento de veículos.”

“42. Recondicionamento de motores (o valor das peças fornecidas pelo prestador do serviço fica sujeito ao impôsto de circulação de mercadorias).”

“43. Pintura (exceto os serviços relacionados com imóveis) de objetos não destinados a comercialização ou industrialização.”

“47. Beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, acondicionamento e operações similares, de objetos não destinados à comercialização ou industrialização.”

“48. Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos prestados ao usuário final do serviço, exclusivamente com material por, êle fornecido (executa-se a prestação do serviço ao poder público, a autarquias, a emprêsas concessionárias de produção de energia elétrica).”

“49. Colocação de tapetes e cortinas com material fornecido pelo usuário final do serviço.”

“53. Composição gráfica, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia.”

“54. Guarda, tratamento e amestramento de animais.”

“55. Florestamento e reflorestamento.”

“56. Paisagismo e decoração (exceto o material fornecido para execução, que fica sujeito ao ICM).”

“57. Recauchutagem ou regeneração de pneumáticos.”

“60. Encadernação de livros e revistas.”

“61. Aerofotogrametria.”

“62. Cobranças, inclusive de direito autorais.”

“63. Distribuição de filmes cinematográficos e de "vídeo-tapes".”

“65. Emprêsas funerárias.”

“66. Taxidermista.”

A Lei 7.192/84 apresentou apenas a inclusão de um item, que foi a introdução do serviço de “Profissionais de Relações Públicas”.

Por sua vez, a Lei Complementar nº 56/87 foi instituída com a finalidade de dar nova redação à lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, da qual passaram a constar 100 serviços tributáveis pelo ISS, dentre os quais incluem-se, somente a título exemplificativo, serviços como: “Serviços portuários e aeroportuários; utilização de porto ou aeroporto; atracação; capatazia; armazenagem interna, externa e especial; suprimento de água, serviços acessórios; movimentação de mercadorias fora do cais” e “Instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo Banco Central: fornecimento de talão de cheques; emissão de cheques administrativos; transferência de fundos; devolução de cheques; sustação de pagamento de cheques; ordens de pagamento e de crédito, por qualquer meio; emissão e renovação de cartões magnéticos; consultas em terminais eletrônicos; pagamentos por conta de terceiros, inclusive os feitos fora do estabelecimento; elaboração de ficha cadastral; aluguel de cofres; fornecimento de segunda via de avisos de lançamento de extrato de contas; emissão de carnês (neste item não está abrangido o ressarcimento, a instituições financeiras, de gastos com

portes do Correio, telegramas, telex e teleprocessamento, necessários à prestação dos serviços);”

A penúltima alteração feita à lista de serviços foi decorrente da Lei Complementar nº100/99, que incluiu o item “exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais.”

Atualmente, encontra-se em vigor a Lei Complementar nº 116/03, que modificou a lista de serviços do Decreto-Lei nº406/68, estipulando centenas de serviços tributáveis, em 40 itens.

A lista de serviços conforme a Lei Complementar nº 116/03 é a matéria de discussão desse estudo e será tratada em capítulo apartado.

3.4. A taxatividade da lista de serviços

A taxatividade da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/03 tem sido amplamente defendida por considerável parte da doutrina, que busca embasamento para a questão em decisões jurisprudenciais.

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar a questão, acolheu o entendimento no sentido de considerar taxativa a lista anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, de modo que essa interpretação deveria estender-se conjuntamente a Lei Complementar nº 116/03.

Contudo, esse posicionamento começa a ser esvaziado, na medida em que a doutrina começa a apresentar argumentos sólidos no sentido contrário ao da taxatividade.

O cerne do novo direcionamento doutrinário apresenta-se na exegese sistemática dos dispositivos legais que constituem o tema em questão.

Nesse sentido, a lista de serviços possui a função de dar maior clareza à locução “serviços de qualquer natureza” apresentada pelo texto constitucional e não de restringir o campo de incidência do imposto sobre serviços, de modo que a taxatividade somente recairia sobre a zona cinzenta que permeia tais “serviços de qualquer natureza”, isto é, o caráter

taxativo refere-se exclusivamente à prestação de serviços consorciada com o fornecimento de mercadorias.

Desse modo, não há discussão sobre a possibilidade de o legislador municipal incluir serviços que não constem da Lei Complementar em sua legislação local, uma vez provado pela exegese sistemática que a lista de serviços não exaure todas as possibilidades.

Corroborando com esse pensamento, Aires F. Barreto afirma que:

> A interpretação de que os Municípios só podem tributar os serviços que estão na lista, veiculada por lei complementar, "tem inibido", em muito, a competência municipal, em matéria de ISS. Essa exegese tem levado os Municípios a não tributar uma série de serviços que poderia estar tributando. De fato, os Municípios não estão gravando uma vasta gama de atividades que configuram serviço e que a Constituição colocou sob o seu manto. [36]

Importante verificar que essa não-tributação, ainda segundo Aires F. Barreto, decorre da existência de duas variáveis.

A primeira delas refere-se ao fato de que os Municípios limitam-se, tão somente, a reproduzir a lista de serviços da Lei Complementar, em outras palavras, as municipalidades promovem uma autolimitação do poder de tributa, por aceitarem a máxima da taxatividade da lista de serviços.

Em confluência, a segunda variável é necessariamente a posição apresentada pelo Poder Judiciário, que afirma pela taxatividade da lista de serviços.

Esse propósito faz crer que a lei municipal é vinculada as diversas listas de serviços apresentadas pelas legislações desde a década de 60.

Nesse sentido, Aires F. Barreto afirma que:

> 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

[36] A. F. Barreto, "*ISS na Constituição e na Lei"*, 2ªed revista, São Paulo, Dialética, 2005, p. 116

> 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 mesmo dadas; f)negar coerência e lógica ao sistema constitucional; g)admitir que a Constituição é flexível e pode ser alterada por lei complementar; i)admitir que o Congresso pode suprimir (por omissão) a competência dos Municípios para criar o ISS.[37]

Relembrando o que fora afirmado anteriormente, não constitui papel da Lei Complementar determinar as hipóteses de incidência do ISS, sendo que os 40 itens apresentados não podem ser tomados como únicos objetos tributáveis, mas sim como exemplificativos dessa tributação sobre serviços.

Fortalecendo esse entendimento, a análise apurada da lista de serviços da Lei Complementar nº116/03 é capaz de demonstrar que muitas atividades constantes desse rol não consistem em serviços, bem como a ausência de muitos serviços que deveriam ali constar.

Contudo, embora este estudo não corrobore com a taxatividade da lista de serviços, o que prevalece é essa mesma tese.

Isso é claro diante da análise de diversos julgados apresentados pelo Supremo Tribunal Federal, como o que exemplificativamente segue:

> **E M E N T A: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL - INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL - CARÁTER TAXATIVO DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 56/87 - IMPOSSIBILIDADE DE O MUNICÍPIO TRIBUTAR, MEDIANTE ISS, CATEGORIA DE SERVIÇOS NÃO PREVISTA NA LISTA EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL - EXCLUSÃO, DE REFERIDA LISTA, PELA UNIÃO FEDERAL, DE DETERMINADOS SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL - HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA - LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DESSA EXCLUSÃO NORMATIVA - NÃO-**CONFIGURAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA - INOCORRÊNCIA DE OFENSA AO ART. 151, III, DA VIGENTE CONSTITUIÇÃO - PRECEDENTES

[37] Ibid., p.117

> DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO IMPROVIDO. - Não se revelam tributáveis, mediante ISS, serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, eis que esse tributo municipal não pode incidir sobre categoria de serviços não prevista na lista elaborada pela União Federal, anexa à Lei Complementar nº 56/87, pois mencionada lista - que se reveste de taxatividade quanto ao que nela se contém - relaciona, em "numerus clausus", os serviços e atividades passíveis da incidência dessa espécie tributária local. Precedentes. - As ressalvas normativas contidas nos itens ns. 44, 46 e 48 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 56/87 - que excluem, do âmbito de incidência do ISS, determinadas atividades executadas por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central - não configuram concessão, pela União Federal, de isenção heterônoma de tributo municipal, expressamente vedada pela vigente Constituição da República (art. 151, III). - Essa exclusão de tributabilidade, mediante ISS, das atividades executadas por **referidas instituições qualifica-se como situação reveladora de típica hipótese de não-incidência do imposto municipal em causa, pois decorre do exercício, pela União Federal, da competência que lhe foi outorgada, diretamente, pela própria Carta Federal de 1969 (art. 24, II), sob cuja égide foi editada a Lei Complementar nº 56/87, a que se acha anexa a lista de serviços a que alude o texto constitucional. Precedentes.**[38]

Tem-se, desse modo, que a lista de serviços apresentada pela Lei Complementar nº116/03 é tida como taxativa, o que resulta no fato de que os Municípios não podem tributar itens que não estejam dispostos nessa mesma lista.

[38] STF - RE 450342 AgR – Rel. Min. Celso de Melo – 2ª turma

AS ATIVIDADES NÃO TRIBUTÁVEIS – DEPURANDO A LEI COMPLEMENTAR Nº 116 /03

4.1. Introdução

Analisados o arquétipo constitucional do ISS e as questões atinentes à sua regulação por Lei Complementar, chega-se ao ponto do trabalho em que, sedimentados os contornos sobre a incidência deste tributo, ousa-se dissecar a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 em busca das materialidades que não podem sofrer seu gravame por não se amoldarem às feições de serviços, constituindo meras atividades.

Com efeito, inobstante o entendimento no sentido da não taxatividade do rol de serviços fixados por aquela lei, não se pode olvidar a diretriz jurisprudencial que se solidificou advogando a tese contrária, o que, na prática, faz com que as municipalidades instituam suas próprias leis em estrita observância do quanto fixado pela legislação complementar.

Resta, pois, evidente a utilidade do presente estudo que reside em confrontar os modelos até aqui formulados com as previsões em tese contidas na malsinada lista, procurando, assim, desconstruí-las pela denotação de sua inconstitucionalidade.

4.2. Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação

Com o fito de sistematizar e abraçar a multiplicidade de materialidades passíveis de tributação pelo ISS, a Lei Complementar nº 116/03 na lista que lhe segue anexa, logo no item 1, cuidou daquilo que nominou “Serviços de informática e congêneres”.

Analisando os subitens que derivam desta expressão verifica-se a menção a atividades que vão desde o suporte técnico e instalação de programas de computador, passando pelas tarefas de processamento de dados até o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação” constante do item 1.05, ao qual será dedicada especial atenção.

As inovações tecnológicas que se processaram nas últimas décadas do século XX popularizaram e introduziram na cultura das pessoas e entidades a informática e, por decorrência, os programas de computador.

Tal avanço demandou, por sua vez, um esforço das ciências jurídicas com a finalidade de lhes reconhecer a natureza e firmar os estatutos aplicáveis dada a multiplicidade de

relações que podem envolvê-los, o que, desafortunadamente, ainda não ocorreu no mesmo ritmo com que se propagaram tais programas.

O panorama descrito, associado à rigidez do sistema tributário brasileiro que prima pela fixação de gravames com base no preceito da tipicidade, tornou a questão ainda mais intrincada quando o tema é precisar os contornos da incidência tributária sobre tais programas.

A reconhecida característica de propriedade intelectual contida nos programas de computador levou, de antemão, a que se buscasse proteger os direitos do autor, ao que o legislador ordinário respondeu com a edição da Lei nº. 7.646/87 que, logo em seu artigo 1º, fornece um critério legal de definição da natureza destes programas:

> Art. 1º São livres, no País, a produção e a comercialização de programas de computador, de origem estrangeira ou nacional, assegurada integral proteção aos titulares dos respectivos direitos, nas condições estabelecidas em lei.
>
> Parágrafo único. Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Da definição legal extrai-se a distinção entre o programa de computador e o suporte físico que é mero instrumento para sua veiculação, reforçando o caráter imaterial dos programas.

Mais adiante, após regrar o seu registro, a mesma lei, em seu artigo 27, determina que a exploração econômica dos programas de computador deve ser objeto de contrato de licença ou cessão livremente pactuados.

Como é de se observar, a utilização de um programa de computador pressupõe, nos termos da legislação em vigor, uma cessão ou licença de uso cujo objetivo é regular a forma como terceiros vão se valer dos mesmos, protegendo os direitos de propriedade intelectual do autor.

A cessão de direito ou licença de uso, sob a ótica do direito das obrigações, consubstancia um verdadeiro dar e não um fazer, de modo que não há que se cogitar da incidência do ISS sobre tais operações.

Com efeito, não se vislumbra numa mera cessão a realização de um esforço humano tendente a produzir alguma utilidade; trata-se apenas de uma autorização dada a alguém para se valer de uma coisa, um algo que já existe.

Não se tratando de um serviço, como tal não pode ser gravado. Esta assertiva, aliás, é elementar e diz com a essência da tributação pelo imposto, razão pela qual se crê que andou mal a Lei Complementar ao elencar esta hipótese como ensejadora da obrigação de pagar o ISS.

Afigura-se, no entanto, compreensível o intento do legislador de pretender gravar tal materialidade, ao ver desse estudo, fruto da constatação de que a comercialização dos programas de computador traduz-se em riqueza para o titular de seu direito e, eventualmente, para intermediários entre estes e os consumidores dos programas.

A questão que se coloca e que, certamente, gera toda a celeuma entorno da tributação dos tais programas é a de precisar exatamente a que materialidade corresponde a riqueza gerada, se à licença ou cessão do direito de uso ou se a alguma outra.

Acredita-se que a resposta a esta questão não é simples e reporta-se à análise das características dos programas de computador e das suas formas de comercialização, isto é, dos negócios jurídicos em que estejam engendrados.

A observação da realidade mostra que estão disponíveis no mercado um sem número de programas padrão que oferecem as mais variadas funcionalidades a seus adquirentes. A característica, precípua, destes programas é a de ser objeto de mercancia em lojas especializadas e, nos dias atuais, até mesmo em grandes redes de magazine.

Há, todavia, uma outra espécie de programa que se constitui sob a demanda específica de um dado usuário, sendo, usualmente, confeccionado por um especialista em informática que o desenvolve de acordo com as necessidades do encomendante que o remunera para tanto.

Não se ignore, ainda, uma terceira espécie de programas que possuem funcionalidades básicas, podendo ser comercializados neste padrão, ou, a depender da demanda de um dado usuário adaptado às suas necessidades por meio de um conjunto de ações realizadas por um esperto na área.

Da mera enunciação das espécies de software, tem-se uma noção da natureza jurídica dos contratos que envolvem sua comercialização e, por conseguinte, uma imanente impressão das materialidades tributáveis que eles constituem.

Não é demais, no entanto, recorrer ao que é um acórdão paradigma para a questão dos programas de computador e a tributação que os envolve. Trata-se do RE 176.626, relatado no STF pelo Ministro Sepúlveda Pertence, em que a matéria examinada foi a incidência do ICMS sobre os programas de computador.

No voto do ministro, encontram-se valorosas referências às características dos programas extraídas da obra de Rui Saavedra, que corroboram a percepção aventada:

> Classifica Rui Saavedra (ob. Cit., p. 29) os programas de computador, segundo o grau de *standardização*, em três categorias: os programas *standard*, os programas por encomenda e os programas adaptados ao cliente.
>
> "Os programas standard", observa o autor, "constituem, em regra, pacotes (packages) de programas bem definidos, estáveis, concebidos para serem dirigidos a uma pluralidade de utilizadores – e não a um utilizador em particular -, com vista a uma mesma aplicação ou função. São, portanto, concebidos para tratamento das necessidades de uma mesma categoria de utilizadores (por exemplo, a contabilidade dos escritórios de advogados). Mas possibilitam uma configuração adequada para que cada utilizador, em concreto, encontre solução para a sua realidade específica – serão o "esqueleto" a que falta o "revestimento muscular". São como que "vestuário de pronto-vestir". Este software "produto acabado", é aquilo que os franceses denominam progiciel, neologismo criado partindo dos termos "produit" e "logiciel". Alguns destes programas – dependendo de sua compatibilidade – podem ser utilizados em diferentes equipamentos. São programas fabricados em massa e, como são vocacionados a um vasto público, são até comercializados nos hipermercados – daí que também se fale de software "off the shelf". O seu desenvolvimento comercial chegou a proporções tais que movimenta cifras de vários milhões. Alguns desses programas proporcionaram fortunas aos seus criadores".
>
> Já os programas "por encomenda" ou "à medida do cliente" são desenvolvidos a partir do zero para atender às necessidades específicas de um determinado usuário. Escreve a propósito Rui Saavedra (loc. Cit., p. 29/30):
>
>> "Em todo o mundo, os serviços informáticos das empresas desenvolvem programas para atender às necessidades internas. Mas, paralelamente, há empresas produtoras de software (as chamadas software houses) que fazem programas para os seus clientes conforme o pedido e as solicitações destes, e que visam satisfazer as respectivas necessidades específicas. Trata-se de "**programas aplicacionais",** que geralmente

> não se mantêm estáveis e acabados como os "**programas standard**"; pelo contrário, são continuamente adaptados, corrigidos e melhorados para responder aos requisitos internos e externos das empresas."
>
> Por fim, "os programas adaptados ao cliente (customized) constituem uma forma híbrida entre os programas standard e os programas à medida do cliente. Baseiam-se em programas **standard** que são modificados para se adequarem às necessidades de um cliente particular (customization). Esta adaptação pode ser realizada tanto pelo fornecedor do programa como pelo próprio utilizador". [39]

Não bastasse a clareza com que situa as propriedades dos programas de computador e a competente classificação, que este estudo adota a partir de então (programas *standard*, programas por encomenda e programas adaptados), o voto do ministro auxilia a responder a indagação formulada.

> Seja qual for o tipo de programa, contudo, é certo, não se confundirão a aquisição do exemplar e o licenciamento ou cessão do direito de uso, também presente até quando se cuide do software "enlatado" ou "de prateleira."[40]

Ao propagar que a aquisição do exemplar é expediente distinto do licenciamento ou cessão do direito de uso, o magistrado dá vigor ao questionamento desse estudo sobre a que se atrela o valor pago numa operação em que é transacionado um programa de computador.

A conclusão, por sua vez, é explicitada ao final do voto, em que o pretor, cuidando do programa *standard*, pondera:

> De fato. O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso que, em conseqüência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o corpus mechanicum de obra intelectual que nele se materializa. Tampouco, a fortiori, a assume o consumidor final, se adquire um exemplar do programa para dar de presente a outra pessoa. E é sobre essa operação que cabe plausivelmente cogitar da incidência do imposto questionado.[41]

Intrínseco ao raciocínio esposado está a idéia de que o valor pago pelo cliente ao comerciante refere-se à operação de comercialização do programa, tal como uma mercadoria,

---

[39] RE 176.626-SP, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 11/12/98.
[40] Ibid.
[41] Ibid.

numa típica e habitual operação em que se verifica a transferência da titularidade de um bem ensejando a tributação pelo ICMS.

É dizer, calcado no entendimento implícito de que o licenciamento ou cessão do direito de uso é um mero acessório na operação de comercialização, o ministro Sepúlveda Pertence fia-se pela operação que se afigura preponderante no caso em tela e conclui pela incidência do imposto.

Transportando tal raciocínio, ao qual este estudo filia-se, para o caso dos programas feitos sob encomenda e para os programas híbridos ou customizados, verifica-se que nestes casos também a licença ou cessão de uso é um mero acessório.

Prepondera nos referidos casos um esforço desenvolvido pelo formulador do programa em favor do contratante que constitui um verdadeiro fazer, sendo certo, inclusive, que o valor pago está diretamente associado ao esforço empregado.

Presentes, pois, os elementos finalidade lucrativa e regime de direito privado, concluí-se pela viabilidade de tributar pelo ISS os programas customizados, havendo até mesmo expressa previsão a respeito no item 1.04 da lista anexa à Lei Complementar nº. 116/03 assim descrito "Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos".

Neste sentido, ousa-se discordar de parte da doutrina capitaneada por Aires F. Barreto e Clélio Chiesa, este último que sustenta:

> Quando o usuário contrata um profissional para confeccionar um programa de computador não está interessado no esforço físico e intelectual que será consumado com a realização do trabalho, mas no resultado: o programa segundo as especificações que pactuou. O negócio entabulado, como dito, poderá compreender somente a cessão do direito de uso ou a cessão dos próprios direitos autorais. Com efeito, em ambas as hipóteses não há caracterização do trabalho, mas cessão de direitos, que não constitui materialidade do ISS. (...) De igual forma, a aquisição de um software sob encomenda não pode ser qualificada como um negócio jurídico entabulado entre tomador e prestador de serviços que tem por objeto uma mera prestação de serviço em caráter oneroso, mas num negócio jurídico de cessão do direito de uso do programa ou a cessão da propriedade dos direitos autorais relativos ao programa encomendado.[42]

[42] C. Chiesa, "*Competência para tributar as operações com programas de computador*", Revista Tributária e de Finanças Públicas nº. 36, São Paulo, RT, 2001, p. 53.

Com efeito, trilhando o caminho apresentado por este autor, não haveria se falar da incidência do ISS sobre a construção civil, sendo possível sustentar que o contratante visa à obtenção de um resultado, isto é, a obra pronta, e não o serviço empregado, da mesma forma não recairia o tributo sobre a contratação de uma consultoria de advogado sob o manto de que o objetivado não é o esforço intelectual deste profissional, mas sim o resultado, assim entendido o parecer pronto.

Com a devida vênia, pautando-se nas considerações propedêuticas acerca do direito das obrigações que as divide em três espécies, (i) as de dar, (ii) as de fazer, e (iii) as de não fazer, ressaltando o fato de que, no mais das vezes, as obrigações de fazer ultimam-se num dar, irrelevante porque não preponderante (exemplo clássico da contratação da pintura de uma obra de arte que, após confeccionada é entregue ao contratante), acredita-se na incidência do ISS sobre os programas sob encomenda ou customizados.

Em síntese, este estudo é pela inconstitucionalidade da previsão que trata da tributação pelo ISS do licenciamento ou cessão do direito de uso de programas (item 1.05), mas reconhece a possibilidade de ser a prestação de serviço de confecção de programas sob encomenda gravada pelo tributo sob a rubrica do item 1.04 que trata da elaboração dos programas.

4.3. Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres, estacionamento de veículos e armazenamento e depósito

Logo de início salta aos olhos a descrição do Item 3 da Lei Complementar nº. 116/03 que se refere a serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.

Trata-se de uma contradição em termos, visto que locação e cessão de direito de uso constituem negócios jurídicos que se fundam em verdadeiras obrigações de dar, o que as distancia, de plano, de uma prestação de serviço passível de tributação pelo ISS cujo cerne é uma obrigação de fazer.

O fato é que a legislação complementar do imposto, ao longo de suas sucessivas alterações, sempre manteve a locação de bens móveis no rol de “serviços” sujeitos à sua incidência e, com base em tal previsão, viabilizou a exigência do ISS sobre uma série de atividades similares que não constituem um “fazer”, numa indevida interpretação ampliativa de seu alcance.

Inobstante tal expediente, os contribuintes, por reiteradas vezes, impugnaram esta previsão chegando o dissídio até o pleno do STF que exarou decisão conclusiva nos seguintes termos:

> TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.[43]

Em vista de tal manifestação, o próprio Poder Executivo, no bojo do processo de positivação da Lei Complementar nº. 116/03, opôs veto ao item 3.01 da Lista de Serviços a ela anexa, o qual contemplava a locação de bens móveis. Eis as razões que o levaram tanto:

> O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão "locação de bens móveis" constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF nº 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois 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 definições são de observância inafastável." Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis.

No que pese a adoção de tal expediente, o fato é que a subtração limitou-se ao item 3.01, remanescendo o item 3 com quatro subitens, a saber:

---

[43] RE 116.121-SP, Tribunal Pleno, Rel Min. Octavio Gallotti, DJ de 25/05/2001.

> 3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda
>
> 3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza
>
> 3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.
>
> 3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário

Agregue-se, por similaridade, a esta análise a da previsão contida no item 11, que trata dos serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres, com destaque para os seguintes subitens:

> 11.01 – Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.
>
> 11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.

De um modo geral, convém apontar que os contratos de locação ou cessão de direito de uso constituem instrumentos por meio dos quais se avençam típicas obrigações de dar consistentes na entrega do bem locado ou na permissão do uso do bem cedido.

Não há em tais expedientes nenhum esforço realizado pelo locador ou cedente em favor do locatário ou cessionário que justifique o seu tratamento como serviço tributável pelo ISS.

Cuidam-se de casos que guardam perfeita correspondência com o precedente do STF sobre a intributabilidade das locações de bens móveis, o que autorizaria o veto também em relação a estes itens.

Especificamente no que pertine aos itens 3.03, 11.01 e 11.04 convém ressaltar que a característica das transações descritas é a de locação de espaço em bem imóvel, ao que se admite a aplicação do mesmo entendimento da locação de bens móveis em geral.

Neste sentido, recorre-se ao magistério de Aires F. Barreto:

> Se, como acabamos de ver, a locação de bens móveis é intributável, por via de ISS, com maior razão o será a singela cessão de espaço em bem imóvel.
>
> Anote-se, de imediato, que a cessão de espaço em bem imóvel é contrato pelo qual uma pessoa, titular de bem imóvel, mediante remuneração, cede a outra o direito de uso desse espaço. Em outras palavras, loca, arrenda esse espaço físico para terceiros, mediante aluguel
>
> Trata-se de contrato que tem por essência uma obrigação de dar. Resulta do acordo de vontades pelo qual o cedente (titular do imóvel) cede a terceiros (o cessionário) o direito de uso (e, eventualmente, de gozo) de certo espaço em bem imóvel, mediante remuneração (aluguel).
>
> Sendo a cessão de espaço em bem imóvel negócio jurídico que, diante da nossa ordem jurídica, configura obrigação de dar, segue-se, necessariamente, que jamais pode refletir "prestação de serviços" (que só pode alcançar obrigações de fazer). Não há, pois, como subsumir a cessão de espaço em bem imóvel no conceito de serviço tributável, por via do ISS.[44]

Fiando-se nos ensinamentos deste autor e, defronte aos aspectos específicos do item 3.03 que trata da exploração de espaços para promoção de eventos, Mariangela Garcia de Lacerda Azevedo traz as seguintes luzes:

> Note-se que há uma obrigação de dar determinada coisa (espaço) em troca de determinada quantia avençada entre as partes. Não há qualquer esforço humano nessa relação jurídica de direito material, havendo apenas a obrigação de dar determinada coisa.
>
> Mesmo que o contrato em questão abranja, além da estrutura física, materiais e recursos humanos, não há descaracterização da natureza da obrigação, que prossegue como sendo uma obrigação de dar. Essa característica não é alterada pelo simples fato de, para facilitar ou viabilizar a cessão, vir a ser fornecida determinada infra-estrutura com ou sem recursos humanos. O eventual fornecimento de recursos materiais e/ou humanos configura simples atividade-meio para viabilizar o único fim colimado: celebrar contrato cuja obrigação é nítida e exclusivamente de dar, consistente em ceder espaço em bem imóvel. Esse é o entendimento de Aires Barreto ao qual nos filiamos.[45]

---

[44] A. F. Barreto, "*ISS na Constituição e na Lei"*, 2ª Ed. revista, São Paulo, Dialética, 2005, p. 170.

[45] M. G. L. Azevedo, "*A nova lista de serviços: omissões e inconstitucionalidades*" in Imposto sobre Serviços de acordo com a Lei Complementar nº. 116/03, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.3.

Na linha do que propõe a autora, o presente estudo admite a tese da distinção entre atividades meio e fim e corrobora do posicionamento por ela esposado de que o principal fim colimado na exploração de espaços para eventos é a cessão de uso dos mesmos.

Assim, cremos não ser possível cogitar da incidência do ISS sobre tal atividade, de igual sorte com o que ocorre nos contratos de guarda e estacionamento de veículos (item 11.01), com a ressalva nestes casos da peculiaridade do proprietário estacionar ou não o próprio carro.

Com efeito, este singelo ato representa significativo fator de descrímen, sendo ele o elemento definidor da espécie de transação que se ultima entre o proprietário do veículo e o do estacionamento.

É que a mera cessão da vaga, na hipótese do próprio dono do veículo estacioná-lo sem nenhuma participação de preposto do estacionamento, remete ao contrato de locação do espaço.

De outro modo, concorrendo o preposto para levar a efeito o estacionamento do carro, o que pressupõe a entrega a ele das chaves do veículo, configura-se prestação de serviço de guarda, nos termos do que propugna Edmundo Cavalcanti Eichenberg em monografia específica sobre o tema:

> Calha insistir: para se assimilar a guarda, em estacionamento de veículos, à execução de uma obrigação de fazer, em caráter de proeminência em relação à própria execução da obrigação de dar, consubstanciada na cessão do uso do local empregado para a parada do automóvel, é fundamental que nessa atividade seja reconhecido o interesse fundamental do condutor, em detrimento do próprio aproveitamento da vaga. E, para tanto, é também da essência a transmissão da posse do automóvel deixado estacionado em favor de terceiro, com a entrega das respectivas chaves. Onde não há transmissão do poder fático, não há guarda como obrigação principal, nem pode haver. Há obrigação principal de dar (ceder o uso e gozo do local), com dever adjeto de guarda.[46]

Semelhante raciocínio aplica-se ao item 11.04 que trata do armazenamento e guarda de bens de qualquer espécie, ou seja, havendo a mera disposição dos bens num local cedido ao

---

[46] E. C. Eichenberg, "*Da não incidência de ISS sobre locação de vagas para estacionamento de veículos*", in Revista Dialética de Direito Tributário nº 166. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 42 e 43.

que armazena ou deposita, a preponderância do contrato é de uma obrigação de dar intributável pelo ISS; de outro modo, sendo o interesse fundamental do contratante o zelo e guarda do bem depositado a natureza será de um serviço sujeito ao imposto.

4.4. Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro

É cediço que a atividade bancária, ou seus embriões, remontam aos primórdios da civilização humana, havendo registros no mundo babilônico da promoção de atividades de empréstimos de bens fungíveis, tais como o trigo, tendo por contrapartida a posterior devolução do montante emprestado acrescido de mais um tanto a título de remuneração.

Na idade média, por sua vez, encontram-se os registros mais próximos do que sejam as atividades bancárias atuais, consistentes na atuação de determinados agentes que se colocavam à disposição dos comerciantes para receberem em depósito seus dinheiros, responsabilizando-se por sua guarda, conservação e posterior entrega quando da realização de negócios.

Além da cobrança habitual por esta custódia, os agentes vislumbraram a possibilidade de lucrar cedendo em empréstimo os valores que estavam sob sua guarda. Desde então, consagrou-se a atividade bancária como a de captar e emprestar dinheiro gerando lucro e movimentando a economia.

Hodiernamente as instituições bancárias ganharam relevo no cotidiano das sociedades e, acompanhando a escala de evolução dos métodos produtivos, sofisticaram-se realizando um sem número de transações. Todavia persiste em sua essência a coleta e aplicação de recursos, sendo, inclusive, a definição fixada para suas atividades pela Lei nº. 4.595/64:

> Art. 17. Consideram-se instituições financeiras, para os efeitos da legislação em vigor, as pessoas jurídicas públicas ou privadas, **que tenham como atividade principal ou acessória a coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros**, em moeda nacional ou estrangeira, e a custódia de valor de propriedade de terceiros.

A referida lei disciplina o sistema financeiro nacional, traçando parâmetros para a atuação das entidades financeiras, sempre à luz da previsão contida no artigo 17 que diz com a essência da atividade bancária (intermediação ou aplicação de recursos financeiros).

Isto é, o normativo em destaque dá uma dimensão do cerne das operações financeiras sobre as quais se deve debruçar para a investigação da aplicabilidade ou não do ISS neste segmento.

Neste sentido, convém já de início apreciar a questão conceitual envolvendo a operação financeira que, para parcela da doutrina, apresenta-se como o conjunto de atos que se desenvolvem para alcançar um resultado econômico em contraposição ao contrato que lhe dá suporte, o qual repousa na idéia de acordo de vontades.

Em monografia sobre o tema Ruy Rosado de Aguiar Júnior[47] indica que a dualidade entre operação financeira e contrato não se sustenta quando se visualiza a obrigação como um processo, isto é, como um conjunto de atividades necessárias à satisfação do interesse do credor.

Vendo por esta perspectiva, nas palavras do mencionado autor

> logo se conclui que as diversas condutas praticadas pelos participantes das operações bancárias integram um processo obrigacional que se formaliza no contrato (...) Por isso, justifica-se o uso das expressões operações bancárias e contratos bancários como sinônimas.[48]

Em outras palavras a atividade bancária se exerce por meio de operações financeiras que se confundem com o próprio contrato que rege direitos e obrigações das partes que o celebram (bancos e clientes). Sendo assim, a fixação do que seja a atividade bancária remete, inexoravelmente, ao estudo dos contratos bancários.

Adentrando esta seara verifica-se a divisão da doutrina quanto aos critérios para a sua caracterização, apontando para dois deles: o subjetivo, que observa quais são as partes envolvidas e reconhece a característica de contrato bancário àquele que possui em um de seus pólos uma instituição financeira; e o objetivo, que tem em conta o objeto da avença, reportando à idéia de que se caracteriza como tal o contrato que realiza a finalidade específica de intermediar crédito.

---

[47] R.R. Aguiar Júnior, "*Os contratos bancários e a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça*",CFJ, Brasília, 2003, p. 9.
[48] Ibid.

Este estudo corrobora com Ruy Rosado de Aguiar Júnior pela conclusão que une os dois critérios propugnando que a operação bancária ou o contrato bancário é aquele em que participa um banco tendo por objeto a regulação da intermediação de um crédito.

Exsurge, pois, a figura do crédito como critério elementar das operações financeiras, cabendo averiguar suas feições, ao que recorremos a Sérgio Carlos Covello:

> Toda a operação de troca na qual se realiza uma prestação pecuniária presente contra uma prestação futura de igual natureza, ou, como sinteticamente diz Charles Gide, é a **troca de uma riqueza presente por riqueza futura**. O que caracteriza o crédito, pois, é disposição efetiva e imediata de um bem econômico em vista de uma contraprestação futura.[49]

Vê-se, pois, que a operação de crédito, ou como destaca o autor a troca de uma riqueza atual por uma riqueza futura, é que viabiliza a intermediação de recursos, função precípua dos bancos.

Dito de outra forma, apenas porque o banco capta um dado montante de seu cliente gerando-lhe um crédito é que este mesmo banco pode emprestar a um terceiro o valor tomado gerando para si um crédito com o terceiro, e com isso promover a circulação de recursos financeiros.

Tal circulação processa-se em virtude das avenças feitas pelos bancos com seus clientes, as quais convém examinar, brevemente, de início sob a perspectiva passiva, isto é, na vertente dos contratos de captação que implicam recebimento de numerários com assunção de obrigações pela entidade financeira.

- **Contrato de depósito**

Consiste na entrega pelo cliente de valores mobiliários ao banco que se obriga a restituir o valor acrescido de juros quando lhe for demandado. Neste contrato acredita-se que a entrega do recurso do cliente ao banco importa a transferência de sua titularidade que passa a ser da instituição financeira, razão pela qual pode ela dispor do valor tomado.

Remanesce obviamente a obrigação do banco de restituir, regrada pela disciplina do mútuo que, grosso modo, refere-se ao empréstimo de coisa fungível, ou seja, de algo inespecífico.

---

[49] S. C. Covello, "*Notas sobre os contratos bancários"* in Revista de Direito Civil 45/110.

- **Contrato de conta corrente**

Trata-se da entrega de numerário pelo cliente ao banco que se compromete a efetuar pagamentos de acordo com as ordens por ele emanadas, podendo ou não extrapolar o montante recebido, hipótese em que terá a concessão de crédito pela entidade financeira.

- **Contrato de aplicação financeira**

Consiste na autorização dada ao banco para, de acordo com suas escolhas, aplicar no mercado de capitais os recursos de seus clientes. Em geral prestam-se à aquisição de CDB ou de RDB, com o direito de remuneração pré ou pós-fixada para o aplicador.

Numa vertente ativa, assim concebida a da atuação dos bancos como concedentes de crédito tem-se os seguintes contratos:

- **Mútuo Bancário**

Consiste na operação em que o banco realiza o empréstimo de certa soma em dinheiro, para receber no vencimento o capital emprestado acrescido de juros pela utilização do recurso.

- **Desconto Bancário**

Trata-se da antecipação pelo banco de um valor relacionado ao crédito do cliente com terceiro que lhe transfere o título representativo da dívida por endosso ou cessão, mediante remuneração com deságio do valor original.

- **Abertura de Crédito**

É o expediente por meio do qual o banco aloca determinada quantia de recursos para ficar à disposição do cliente para possível utilização futura, sendo o típico exemplo o do cheque especial.

Da análise dos contratos elencados vê-se claramente a preponderância das obrigações de dar ou restituir, o que remete à idéia de que as operações financeiras processadas por estas instituições jamais poderiam constituir atividades passíveis de tributação pelo ISS.

Respaldando a tese ora defendida, ao apreciar a tributação de operações bancárias típicas, a Segunda Turma do STJ manifestou-se pela inviabilidade da incidência do ISS nos seguintes termos:

> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ALÍNEA "A". ISS. SERVIÇOS BANCÁRIOS. LEI COMPLEMENTAR N. 56/87. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI N. 406/68. ITENS 95 E 96. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n. 406/68, que estabelece quais serviços sofrem a incidência do ISS, comporta interpretação extensiva, para abarcar os serviços correlatos àqueles previstos expressamente, uma vez que, conforme ponderado pela ilustre Ministra Eliana Calmon, se assim não fosse, ter-se-ia, pela simples mudança de nomenclatura de um serviço, a incidência ou não do ISS. Da análise dos itens 95 e 96 da aludida lista, conclui-se que o ISS aplica-se aos serviços de cobrança de títulos descontados, não tendo incidência sobre as atividades de abertura de crédito, de adiantamento a depositantes, de compensação de cheques e de títulos e de saque no caixa eletrônico. Recurso especial parcialmente provido, com a devida vênia do voto da insigne Relatora.[50]

O fato é que não obstante a maior parte das operações bancárias constituírem atividade típica, ou seja, realizarem-se para o cumprimento da função creditícia, há, todavia, operações atípicas em que o banco realiza prestação de serviços.

Diferentemente das operações típicas, as atípicas contêm em seu núcleo uma obrigação de fazer que vincula o banco, razão pela qual há até que se cogitar da incidência do tributo.

Contudo, mister se faz analisar se tais obrigações de fazer não constituem meras atividades-meio para um fim que é a operação principal, de caráter financeiro, a fim de precisar a real ocorrência do fato ensejador do ISS.

O alerta para o problema das atividades-meio na gama de operações bancárias tem seus contornos precisados nas seguintes ponderações de Marcelo Caron Baptista:

> O problema está, certamente, na identificação das prestações de serviços que são apenas meios para a realização de operações que ensejam prestações-fim de dar, devido à complexidade dos contratos firmados por instituições financeiras. Rubens Gomes de Sousa, por exemplo, antes mesmo da edição do Decreto-Lei nº. 406/68, após detido estudo sobre a natureza jurídica do “aceite bancário de letras de câmbio”, verificou que tal não passa de um ato voltado ao cumprimento de contratos

[50] RESP 325.344, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, Rel. p. Acórdão Min. Franciulli Neto, DJ de 08/09/2003

> de abertura de crédito e, por isso, não podia ser confundido com uma prestação de serviço sujeita ao ISS.[51]

Vê-se, como no exemplo trazido no excerto em destaque, que há certas atividades cujo caráter é essencialmente acessório para a consecução de um certo fim, não sendo passíveis de dissociação das que lhe são subjacentes, razão pela qual não acredita-se ser viável fazer incidir o imposto apenas sobre os atos que configurem um fazer.

A esse respeito convém ressaltar a jurisprudência do STJm que teve como paradigma inicial o RESP 13.802 cuja ementa está transcrita:

> ISS – SERVIÇOS BANCÁRIOS ACESSÓRIOS
>
> Os serviços de datilografia, estenografia, secretaria e expediente inserem-se no procedimento ordinário das operações bancárias, sendo serviços auxiliares e acessórios, não revestidos de autonomia necessária para caracterização de serviço individualizável e gerador do tributo municipal. Precedentes do C. STF. Recurso improvido.[52]

Trata-se de recurso especial em que a municipalidade de São Paulo insurgiu-se contra Acórdão do TJ-SP que reformou a sentença do juízo de 1ª instância por entender que os serviços em destaque são meros acessórios da atividade bancária. No Acórdão de origem, citado no voto do Relator, relevantes são as seguintes observações:

> No mérito, porém, o apelo merece ser acolhido, e, preservado o respeito ao entendimento esposado pelo nobre sentenciante, cumpre-se adotar o ensinamento doutrinário e jurisprudencial, inclusive o emanado do Supremo Tribunal Federal, que excluiu da incidência do ISS a totalidade dos serviços bancários que estariam abrangidos como "serviços de datilografia, estenografia, secretaria e expediente".
>
> Na esteira de tal posicionamento, em que pese a existência de respeitáveis entendimentos divergentes, impossível à municipalidade exigir o ISS sobre determinados serviços prestados pelas instituições bancárias, pois, por força de sua própria natureza, integram a atividade específica bancária como um todo e sua finalidade exclusiva é a do exaurimento daquela, anotada, ademais, a ausência de finalidade lucrativa dos serviços auxiliares, pelo que, na hipótese, a competência tributária é exclusiva da União.

---

[51] M. C. Baptista, "*ISS: Do Texto à Norma"*, São Paulo, Quartier Latin, 2005, p.392
[52] RESP 13.802,1ª Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ de 23/03/92

O presente paradigma serviu de base para uma série de outros julgados em que se afastou a incidência do ISS nas atividades-meio promovidas no setor bancário:

> TRIBUTARIO. ISS. SERVIÇOS ACESSORIOS PRESTADOS POR BANCOS. NÃO INCIDENCIA. LISTA ANEXA AO DECRETO-LEI N. 406/68.TAXATIVIDADE.
>
> Os serviços de datilografia, estenografia, secretaria, expediente etc. prestados pelos bancos não possuem caráter autônomo, pois inserem-se no elenco das operações bancarias originarias, executadas, de forma acessória, no propósito de viabilizar o desempenho das atividades-fim inerentes às instituições financeiras.
>
> A lista de serviços anexa ao decreto-lei n. 406/68 e taxativa, não se admitindo, em relação a ela, o recurso a analogia, visando a alcançar hipóteses de incidência diversas das ali consignadas.
>
> Precedentes. Recurso improvido, sem discrepância.[53]

> TRIBUTÁRIO. ISS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ART. 535, I E II, DO CPC. COMISSÕES E CORRETAGENS DE CÂMBIO. ATIVIDADES DE INTERMEDIAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO NA LISTAGEM DA LEI COMPLEMENTAR N. 56/87. SERVIÇO DE EXPEDIENTE.
>
> 1. Se a Corte a quo, ao apreciar recurso de apelação de forma clara e expressa, examinou a controvérsia suscitada, qual seja, a tributação de serviços bancários, não há falar que o acórdão que regularmente rejeitou os embargos de declaração incorreu em ofensa ao art. 535, I e II, do CPC.
>
> 2. O ISS não incide sobre os serviços bancários de comissões e corretagens de câmbio, assim como em operações financeiras de intermediação nominadas de FIRCE 26, porquanto tais atividades não se encontram relacionadas nos itens 95 e 96 da Lei Complementar n. 56/87.
>
> 3. Os serviços de expediente inserem-se no procedimento ordinário das operações bancárias, sendo serviços auxiliares e acessórios, não revestidos, portanto, de autonomia necessária para configurar serviço individualizável e, por conseqüência, constituir-se fato gerador do ISS.
>
> 4. Recurso especial conhecido e parcialmente provido.[54]

> TRIBUTÁRIO. ISS. INCIDÊNCIA. LISTA DE SERVIÇOS BANCÁRIOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. SERVIÇOS DE ASSESSORIA, EXPEDIENTE, CONTROLE E PROCESSAMENTO DE DADOS. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

---

[53] RESP 69.986, 1ª Turma, Rel. Min. Demócrito Rinaldo, DJ de 30/10/95.
[54] RESP 347.046, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 03/05/04.

> 1. A lista de serviços bancários que acompanha o Decreto-lei nº 406/68, com as alterações do Decreto-lei nº 834/69 é exaustiva e não exemplificativa, não admitindo a analogia, objetivando alcançar hipóteses de incidência diversas das ali consignadas.
> 2. "Os serviços de datilografia, estenografia, secretaria, expediente etc. prestados pelos bancos não possuem caráter autônomo, pois inserem-se no elenco das operações bancarias originárias, executadas, de forma acessória, no propósito de viabilizar o desempenho das atividades-fim inerentes as instituições financeiras".
> 3. Agravo regimental provido, para conhecer do agravo de instrumento e negar seguimento ao recurso especial (art. 544, § 3º, c/c art. 557, caput, do CPC).[55]

Parece, pois, na linha da jurisprudência e doutrina aqui colacionadas e das elucidações trazidas nos capítulo iniciais do presente estudo sobre a inviabilidade de tributar atividades-meio, que o grande desafio é, pois, precisar no rol dos serviços bancários, quais seriam elas.

Marcelo Caron Baptista, em face de tal empreendimento, posiciona-se pela impossibilidade de tratar o assunto em tese. Isto é, propõe o autor que a averiguação se proceda à luz da cada caso concreto:

> Disso se extrai que cada um dos comportamentos praticados pelas instituições financeiras deve ser analisado em face do contrato do qual emana, para que se chegue à natureza jurídica da prestação fim pactuada pelas partes e, assim, reste desvendada a incidência ou não da norma tributária.[56]

Esse estudo reconhece parcial razão ao entendimento esposado pelo autor. É que as atividades descritas nos itens da lista anexa à Lei Complementar nº. 116/03 constituem nitidamente meros acessórios da atividade bancária, não se podendo nunca cogitar da sua classificação como serviço que revela uma finalidade em si.

Dito de outra forma, a só natureza dos itens, impõe-lhes a condição de atividade-meio necessariamente atrelada a um fim que se constitui numa operação financeira típica. O tratamento individualizado de tais atividades constitui procedimento carente de sentido que implica negar-lhes a própria existência.

Desta feita, passa-se a analisar cada um deles:

---

[55] AGRG no Agravo de Instrumento nº. 461.727, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 04/08/03.
[56] M. C. Baptista, "*ISS: Do Texto à Norma*", São Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 394.

15.02 – Abertura de contas em geral, inclusive conta-corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas.

Consoante exposto na análise dos contratos bancários, a operação de conta-corrente consiste na atividade pela qual a instituição financeira recebe recursos de seus clientes com a condicionante de proceder aos pagamentos que estes determinarem.

Da mesma forma o contrato de aplicação financeira consubstancia-se na entrega pelo cliente de numerários à instituição financeira para que esta aplique no mercado de capitais, obtendo ganhos que serão repassados em caráter fixo ou variável ao cliente.

Pressuposto, pois, destas obrigações de dar a que se compromete a instituição bancária é a abertura de conta bancária, assim entendida a rubrica no plano de contas da instituição em que se registram os valores entregues pelo cliente e as eventuais alterações fruto das operações realizadas, do que resta evidente a característica assessória da abertura e manutenção da mesma para a efetivação das operações financeiras em comento.

Parece, pois, cristalino que o item da lista de serviços em destaque apresenta atividades-meio que, em nenhuma hipótese, podem ser tidas como serviços, posto que engedradas no âmbito das operações financeiras.

15.05 – Cadastro, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral e congêneres, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos – CCF ou em quaisquer outros bancos cadastrais.

No mesmo sentido caminha a percepção no que toca às atividades constantes do item 15.05, uma vez que é pressuposto da relação que se estabelece entre cliente e banco, baseada, como apregoa a doutrina de direito bancário, na fidúcia, o conhecimento por parte da instituição dos dados de seus clientes.

A elaboração de ficha cadastral, pois, é uma etapa acessória de toda e qualquer operação que venha a se processar entre as partes. Aliás, num mundo moderno caracterizado pela massificação das atividades, em especial, as do complexo universo de operações bancárias, é imprescindível que se mantenha atualizado tal cadastro.

Diga-se o mesmo da inclusão em eventual cadastro de emitente de cheques sem fundo, cuida-se, em nosso sentir de uma mera inclusão de banco de dados que se presta a subsidiar a

análise dos agentes do setor acerca do comportamento daqueles com que se está lidando, com o nítido objetivo de dotar de melhor substância os negócios firmados.

15.07 – Acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, fac-símile, internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive vinte e quatro horas; acesso a outro banco e a rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas em geral, por qualquer meio ou processo.

As ações descritas no início do item “acesso”, “movimentação”, “atendimento” e “consulta”, não podem jamais ser colhidas pela incidência do ISS, visto que se confundem com a operação bancária em si.

É dizer, não se tratam propriamente nem de atividades-meio, mas sim da própria operação financeira que se processa entre cliente e banco. De fato, não se consegue admitir a possibilidade de efetivação de um dado negócio sem que haja comunicação entre as partes, sem que haja a possibilidade de acesso do cliente ao banco para tratar dos assuntos relativos à sua conta.

Com a evolução dos processos comunicativos mudaram também as forma por meio das quais se perfazem os negócios, sendo corrente na atualidade a utilização de meios informáticos para tanto. É comum nos dias de hoje a realização de compras em *sites* da Internet ou mediante utilização de máquinas eletrônicas inteligentes.

Não menos comum é a figura do auto-atendimento no setor bancário, levado a efeito em terminais computadorizados ou por conteúdos hospedados no universo virtual. Numa grossa analogia, tais expedientes equiparam-se à função do operador bancário, de modo que a utilização dos mesmos é comparável ao atendimento do cliente numa agência bancária.

Trata-se, pois, de imperativo para que as obrigações inerentes à operação financeira seja ultimada que o cliente emita os comandos necessários. De igual modo, a figura da consulta à conta só existe porque uma relação de ordem financeira entre o cliente e o banco também se faz presente. Mais uma vez recorrendo à analogia, a consulta ao saldo bancário num terminal ou nos *sites* da instituição equivalem à indagação do cliente a um preposto do banco numa agência fisicamente constituída.

Desta forma, o fornecimento de saldo, extrato ou quaisquer informações atinentes ao estado das relações do cliente com o banco, insere-se no bojo das subjacentes operações travadas entre as partes, não havendo um fazer autônomo que enseje a tributação pelo imposto.

15.08 – Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos a abertura de crédito, para quaisquer fins.

Mais uma vez se está diante de um item que contempla a realização de atividades que se confundem com a própria operação financeira como é o caso de todas as ações descritas em relação ao contrato de crédito.

Tal como exposto, a operação bancária constitui-se num contrato, isto é, nas avenças que fixam obrigações e direitos para as partes, de modo que não é visto condição de dissociar os atos constitutivos do contrato do contrato em si.

É dizer, não há como segregar algo que não existiria não fosse a existência do principal que é a operação de contrato. Pretender conferir feição autônoma a uma atividade meramente acessória é negar-lhe a própria existência.

Nem se diga que o trecho final do item que versa sobre a concessão, alteração ou contratação de aval, fiança e anuência reporta-se à própria operação financeira, ou seja, diz diretamente com uma materialidade que está salvaguardada do ISS por não constituir serviço.

Com efeito, o contrato de fiança na previsão do artigo 818 do Código Civil é o instrumento pelo qual uma pessoa garante satisfazer ao credor a obrigação assumida pelo devedor, caso este não a cumpra.

Considerando-se que o objeto do contrato de fiança é o pagamento da dívida pelo fiador, ou seja, a transferência de recursos do fiador para o credor, não se pode conceber tal relação jurídica como sendo um serviço. De fato, o contrato de fiança representa uma obrigação de dar, jamais uma obrigação de fazer, evidenciando a impropriedade de se querer tributar, via ISS, este negócio jurídico.

Tratamento igual é de se reconhecer ao contrato de aval, que constitui uma garantia por meio da qual o avalista assegura o pagamento de um título em favor do devedor principal ou de um coobrigado, que são chamados de avalizados.

15.12 – Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários.

Diferente não é a conclusão a que se chega quanto à atividade de custódia no contexto das instituições financeiras. A guarda dos títulos ou dos registros eletrônicos a ele inerentes é atividade intrínseca à atuação bancária de caráter financeiro.

Aliás, trata-se de requisito para a efetivação de transações financeiras que as mesmas estejam guardadas ou registradas em instituições que operem no âmbito do sistema financeiro nacional.

15.15 – Compensação de cheques e títulos quaisquer; serviços relacionados a depósito, inclusive depósito identificado, a saque de contas quaisquer, por qualquer meio ou processo, inclusive em terminais eletrônicos e de atendimento.

O que é a compensação de um cheque, senão a efetivação de um comando dado pelo cliente ao banco no contexto de um contrato de caráter financeiro como o de conta corrente?

O mesmo se diga do depósito e do saque, atividades inerentes à condição do banco de instituição financeira promotora da circulação de recursos que, por se revestir deste status, está sujeita a receber e cumprir ordenações de seus clientes conforme avença em contrato.

Não parece ser razoável tratar como um serviço, nos termos concebidos neste estudo, o saque, o depósito e a compensação do cheque, isto porque não representam tais atividades um fazer autônomo, mas verdadeiros consectários dos contratos bancários que cuidam de operações de índole financeira.

15.16 – Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral.

Raciocínio similar ao exposto no item anterior aplica-se quanto à previsão do item 15.16, uma vez que equiparam-se os cheques às ordens de pagamento e de crédito no sentido de serem objeto da operação financeira.

Na mesma linha em que as transferências equivalem aos saques ou depósitos na condição de ordenações emitidas pelos clientes quanto ao procedimento a ser adotada pela instituição bancária.

Descabe, pois, maior detalhamento sobre a inviabilidade de tributação desta atividade essencialmente acessória pelo ISS.

15.17 – Emissão, fornecimento, devolução, sustação, cancelamento e oposição de cheques quaisquer, avulso ou por talão.

Igual sorte merece o item 15.17 que diz com as atividades exercidas pelo banco em relação aos cheques, tão só pela existência de um contrato bancário que prevê uma operação financeira que os tem por acessórios necessários às transações.

Não bastassem as atividades que se caracterizam como meio para uma dada finalidade, existem outras elencadas como subitens do item 15 da lista de serviços que merecem a mesma designação de intributáveis pelo ISS, tendo, no entanto, por fundamento a condição de não se tratarem de legítimas obrigações de fazer.

É o caso do item 15.03 que trata da "*locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de auto-atendimento e de bens e equipamentos em geral*" que como a própria designação sugere trata-se de uma locação de bens cuja previsão elementar (item 3.01) chegou, inclusive, a ser expurgada do texto da Lei Complementar nº. 116/03 por veto presidenciável.

Tal como já foi manifestado em tópicos anteriores, as atividades de locação e cessão de bens e espaço são típicas obrigações de dar, distante, portanto, do conceito de serviço que contém em seu núcleo uma obrigação de fazer.

Desafortunadamente, a despeito da reiterada jurisprudência do STF acerca da intributabilidade da locação de bens móveis pelo ISS e da evidente semelhança entre a atividade ora analisada e esta materialidade, no transcorrer do processo de positivação da Lei Complementar reminiscências como estas não foram tolhidas.

Quanto ao item 15.09 que trata do arrendamento mercantil, entende-se que também não se sujeita ao ISS pela ausência de uma obrigação de fazer, no entanto, este será cuidado de forma mais detida adiante.

Finalmente, na linha do que preceitua Marcelo Caron Baptista, é reconhecida a existência de determinados itens da lista de serviços cuja aferição quanto à possibilidade ou não da incidência do ISS prescinde da análise do caso concreto.

Em outras palavras, nos acasos abaixo listados, a mera descrição das atividades contida no texto da Lei Complementar nº. 116/03, não permite assegurar que devam ou não se sujeitar ao gravame tributário, cabendo, para uma opinião mais precisa, a análise das particularidades do contrato bancário a que estejam afeitas. A saber:

> *15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.*
>
> *15.04 – Fornecimento ou emissão de atestados em geral, inclusive atestado de idoneidade, atestado de capacidade financeira e congêneres.*
>
> *15.06 – Emissão, reemissão e fornecimento de avisos, comprovantes e documentos em geral; abono de firmas; coleta e entrega de documentos, bens e valores; comunicação com outra agência ou com a administração central; licenciamento eletrônico de veículos; transferência de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia.*
>
> *15.10 – Serviços relacionados a cobranças, recebimentos ou pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento; fornecimento de posição de cobrança, recebimento ou pagamento; emissão de carnês, fichas de compensação, impressos e documentos em geral.*
>
> *15.11 – Devolução de títulos, protesto de títulos, sustação de protesto, manutenção de títulos, reapresentação de títulos, e demais serviços a eles relacionados.*
>
> *15.13 – Serviços relacionados a operações de câmbio em geral, edição, alteração, prorrogação, cancelamento e baixa de contrato de câmbio; emissão de registro de exportação ou de crédito; cobrança ou depósito no exterior; emissão, fornecimento e cancelamento de cheques de viagem; fornecimento, transferência, cancelamento e demais serviços relativos a carta de crédito de importação, exportação e garantias recebidas; envio e recebimento de mensagens em geral relacionadas a operações de câmbio.*

15.14 – Fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartão magnético, cartão de crédito, cartão de débito, cartão salário e congêneres.

15.18 – Serviços relacionados a crédito imobiliário, avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.

4.5. *Leasing* ou arrendamento mercantil

O *leasing* ou arrendamento mercantil constitui contrato complexo que se faz presente desde os últimos anos da década de 60 quando, importado do direito americano, passou a ser aplicado em no país por uma série de empresas, muitas delas dedicadas exclusivamente a esta atividade.

O volume de operações e de interesse pelo instituto naquela época se adensou de uma tal forma que rapidamente os reclamos por uma regulamentação específica se fizeram presentes, dadas as inúmeras questões jurídicas suscitadas a respeito do tema.

De início, questionava-se a própria essência do *leasing*, se se tratava de uma operação de caráter comercial (dada a existência de uma locação em seu contexto) ou estritamente financeira (dada a característica de financiamento presente na aquisição do bem com recursos do arrendador).

Brandão Machado[57] dá conta de um simpósio nacional sobre *leasing* realizado em 1973, ocasião em que o ministro da fazenda, à época José Flávio Pécora, diante de tal indagação limitou-se a responder que se a operação tivesse sido contratada por instituição coligada ou interdependente de instituição financeira, a disciplina a ser observada seria a emitida pelo Banco Central.

Segundo Brandão Machado, tal posicionamento contrapôs-se ao de outro palestrante, o professor Philomeno Joaquim da Costa, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, para quem este contrato complexo parecia não uma operação financeira, mas sim uma transação comercial, posto não envolver dinheiro em espécie, mas sim um bem, móvel no mais das vezes.

---

[57] B. Machado, "*ISS e o Arrendamento Mercantil*" in Revista Dialética de Direito Tributário nº 141, Dialática, São Paulo, 2007.

No campo da tributação as dúvidas eram ainda mais latentes, dadas as diferenças substanciais da tributação sobre consumo no país contraposta aos modelos de incidência sobre o valor agregado vigentes na América.

Com efeito, a legislação do ISS em vigor à época (o Decreto-lei nº 406/68 com as alterações promovidas pelo Decreto-lei nº 834/69), obviamente, não contava com previsão expressa acerca da tributação do *leasing* que sobreveio apenas com a edição da Lei Complementar nº 56/87.

Assim, a incidência do imposto na concepção daqueles que nela acreditam no caso do *leasing*, durante anos teve por base o dispositivo legal que previa a tributação da locação de bens móveis.

Isto é, dado que no âmbito desta operação os pagamentos mensais efetuados pelo arrendatário representam alugueres, a opção feita para viabilizar a tributação era a de equiparar o contrato como um todo a uma simples locação.

Mas o *leasing* não constitui um mero contrato de locação, pelo contrário, como asseverado, parece um contrato complexo que envolve diversas obrigações jurídicas em seu bojo. Neste sentido, a fim de apreender seu figurino jurídico, imprescindível à compreensão de sua disciplina tributária, convém atentar para os ensinamentos de Maria Helena Diniz:

> (...) traduzido por arrendamento mercantil, é o contrato pelo qual uma pessoa jurídica ou física (art. 12 da Res. n. 2309/96), pretendendo utilizar determinado equipamento, comercial ou industrial, ou certo imóvel, consegue que uma instituição financeira o adquira, arrendando-o ao interessado por tempo determinado, possibilitando-se ao arrendatário, findo tal prazo, optar entre a devolução do bem, a renovação do arrendamento, ou a aquisição do bem arrendado mediante um preço residual previamente fixado no contrato, isto é, o que fica após a dedução das prestações até então pagas.[58]

Vê-se na operação típica de *leasing* um plexo de obrigações consistentes (i) na compra do bem pelo arrendador, (ii) na disponibilização deste ao arrendatário tendo por contrapartida uma remuneração a título de arrendamento, e (iii) ao final do período a obrigação do

[58] M. H. Diniz, "*Tratado Teórico e Prático doas Contratos*", 4ed., Saraiva, São Paulo, 2002, pp.445/50.

arrendador assegurar a opção de compra ao arrendatário por um preço residual que leva em conta o montante pago no curso do arrendamento.

A idéia deste contrato é viabilizar ao industrial ou comerciante a obtenção de determinado bem para uso em suas atividades sem ter que desembolsar o capital necessário para tanto, competindo-lhe apenas pagar valores periódicos a título de locação, o que representa uma vantagem cumulada com a de, ao final do arrendamento, poder optar por adquirir ou não o bem por um valor residual.

Para o arrendador a vantagem reside no *plus*, isto é no ganho financeiro que ele experimenta entre o valor do bem e o montante que lhe é pago no contexto global do contrato (parcelas do arrendamento e eventualmente o valor residual), bem como na garantia que ele possui de o bem arrendado ser de sua titularidade.

Não se cuida, pois, de uma mera locação, mas de um misto de operação financeira, locação e venda de um dado bem, assim caracterizado na perspectiva de Waldirio Bulgarelli:

> O leasing, assim, afasta-se da concepção de uma simples locação com opção de compra, não só pela triangularidade, ou seja, a intermediação de uma agente que financia a operação (o que tem levado a doutrina em grande parte a considerá-lo uma operação financeira), mas também pelas peculiaridades que apresenta, tanto em relação à tríplice opção assegurada ao arrendatário como também pela técnica de acerto em caso de opção de compra.[59]

Acredita-se, tal como a majoritária doutrina, que na essência do *leasing* está uma operação financeira que tem por escopo o financiamento das atividades produtivas de um dado ente.

Este, aliás, é o tratamento que lhe confere a Lei nº 6.099/74 que, atendendo aos reclamos pela regulamentação à época de sua edição, tornou o arrendamento mercantil um contrato típico sujeito ao controle e fiscalização pelo Banco Central do Brasil (artigo 7º), e o cercou da garantia de que na hipótese de ser formulado em desconformidade com a lei os efeitos que lhe são atribuíveis são aqueles próprios de uma compra e venda a prestação.

---

[59] W. Bulgarelli, “Contratos Mercantis”, São Paulo, editora atlas, 7ª edição, 1993, fl. 372/373.

A respeito da normatização pelo Banco Central, convém aqui reportar à Resolução nº 2.309/96 que, além de fixar parâmetros acerca das operações de *leasing*, é elucidativa em enunciar suas espécies, decorrentes da evolução do instituto em relação à sua concepção original.

Dela pode-se extrair a conclusão de que são três as modalidades do *leasing*, a saber: *leasing* operacional, *leasing* financeiro e *lease-back*.

No *leasing* operacional, regulado no artigo 6º da mencionada resolução, tem-se a situação em que o fabricante de um bem o dá em locação a quem dele fará uso, isto é, o arrendante é o próprio produtor do bem e poderá cobrar a título de arrendamento o montante de até 75% do custo do bem, devendo o preço de compra, ao final do contrato, ser o de mercado.

O *leasing* financeiro, regulado no artigo 5°, refere-se ao modelo tradicional em que o arrendante adquire o bem daquele que o produziu para arrendá-lo a um terceiro, conseguindo com isto além de recuperar o custo do bem arrendado um retorno financeiro sobre os recursos investidos; neste caso o valor de compra pode ser livremente pactuado.

Já o lease-back é a modalidade em que o próprio arrendatário vende um bem de sua titularidade para o arrendador que, em seguida, lhe oferece em arrendamento o mesmo bem. Esta operação, de acordo com o artigo 23 da Resolução 2.309/96 do Banco Central só pode ser contratada na modalidade de *leasing* financeiro. O objetivo nítido da operação é o de promover a capitalização do arrendatário que troca um ativo menos líquido por capital de giro para suas atividades.

Embora a doutrina, visualizando esta distinção, reconheça que a diferença essencial entre as espécies é a de que no *leasing* operacional prepondera o fator locação e no *leasing* financeiro o principal é o caráter de financiamento, o fato é que, não se pode resumir o contrato a uma ou outra operação, resistindo sua característica de complexo.

No que pese a distinção, o fato é que caracterizando ou não o *leasing* como um contrato distinto da locação, ao menos sob a ótica do ISS, a conclusão é a mesma, isto é, pela intributabilidade.

Com efeito, no período que antecedeu a edição da Lei Complementar nº 56/87 (à qual coube incluir expressamente o arrendamento mercantil no rol de serviços tributáveis pelo

ISS), este estudo discorda da possibilidade de exigir o imposto em relação aos contratos de *leasing* sob a rubrica da locação de bens móveis, por uma porque, como dito, não se trata de uma locação pura e simples, por duas porque discordamos da própria tributação da locação de bens móveis.

É dizer, a despeito de ter constado da legislação nacional que regrava o ISS por muitos anos antes da edição da Lei Complementar nº 116/03, a locação de bens móveis, nunca consubstanciou uma verdadeira prestação de serviço, dado o traço essencial de obrigação de dar e não de fazer de que se reveste.

Como explorado nos tópicos iniciais do presente trabalho, no núcleo do aspecto material da hipótese de incidência do ISS está o conceito de serviço cuja configuração pressupõe um fazer, o que não se encontra na essência da locação de bens móveis que se apresenta como típica obrigação de dar.

É que nela não há nenhum esforço (ato) desenvolvido pelo contratado com vistas a constituir uma utilidade fruível pelo contratante, há a apenas a disponibilização do bem, sua entrega, em contrapartida da qual este paga um determinado valor de locação.

Tanto isto é fato que, após reiteradas manifestações jurisprudenciais acerca da intributabilidade pelo ISS de tais atividades, o próprio Poder Executivo, saneando a ação do Legislativo, opôs veto ao item 3.01 da Lista de Serviços constante da Lei Complementar nº 116/03 que contemplava a previsão sobre a locação de bens móveis.

Sedimentada que está a posição pela impossibilidade de tributar o *leasing* tal como uma locação de bem móvel, convém debruçar a análise sobre a viabilidade de incidência deste tributo na vigência da Lei Complementar nº 56/87 e, em especial a partir da atual Lei Complementar nº 116/03, já que ambas contemplam a previsão expressa sobre tal atividade como ensejadora de tributação.

Como adiantado, também neste diapasão não se vislumbra a possibilidade do *leasing* ser objeto de tributação pelo ISS, isso porque na condição de contrato complexo cujo objetivo principal constitui a obtenção de um financiamento da atividade produtiva não se consegue reduzi-lo a uma obrigação de fazer, pressuposto para o nascimento do dever de pagar o ISS.

Corrobora nossa posição o magistério de Fábio Soares de Melo para quem:

> Conforme anteriormente mencionado, o arrendamento mercantil (leasing) tem por objeto principal a obtenção do financiamento de determinado bem. Ou seja, a finalidade do referido instituto jurídico é a concessão de um financiamento pela instituição financeira (sociedade de financiamento) e a sua conseqüente obtenção pela pessoa física ou jurídica (arrendatária).
>
> Desta forma, é inconteste que o arrendamento mercantil (leasing) caracteriza-se como efetiva "obrigação de dar" e, de forma alguma, como "obrigação de fazer", conforme abordado anteriormente. Assim, como decorrência lógica desta assertiva, podemos afirmar que a figura do arrendamento mercantil (leasing) não se caracteriza como "serviço" compreendido na competência tributária dos Municípios.[60]

Inobstante a convicção pela impossibilidade de exigir o ISS sobre a atividade de *leasing*, dada a sua não caracterização como um serviço propriamente dito, o fato é que o Poder Judiciário tem se orientado em sentido diverso, havendo inclusive a Edição pelo STJ da Súmula nº. 138 de 19/05/1995 cuja ementa é singela em fixar "O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis".

Trata-se de enunciado decorrente de uma série de julgados processados naquela corte entre os anos de 1991 e 1995[61] nos quais se apreciou a incidência do ISS sobre as operações de *leasing* em período anterior à Lei Complementar nº. 56/87, isto é, quando as municipalidades exigiam o imposto com base no item da lista de serviços que tratava da locação de bens móveis.

Sinteticamente, a corte superior concluiu que não havia de se falar em cobrança do ISS sobre *leasing* em analogia à locação, justamente por reconhecer que não se trata de uma locação, repelindo, desta feita, a exigência no período anterior à mencionada lei de 1987.

Todavia, considerando a expressa previsão sobre a incidência do tributo nas operações de *leasing* trazida pela malsinada Lei Complementar, aquele pretório entendeu que na vigência deste diploma a exigência do tributo é cabível.

---

[60] F. S. Melo, "Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Arrendamento Mercantil (Leasing). Critérios para Definição do Município competente. Lei Complementar nº. 116/03" in Revista Dialética de Direito Tributário nº 102. São Paulo:Dialética, 2004.

[61] Resp 5438-SP (DJ de 18/03/1991), Resp 14716-SP (DJ de 03/02/1992), Eresp 836-SP (DJ 07/03/1994) e Eresp 341-SP (Dj de 08/05/1995).

No que pese a edição da súmula o tema continuou sendo objeto de litígio nos tribunais do país, ganhando fôlego com a edição da Lei Complementar nº 116/03 que mais uma vez trouxe a previsão sobre a tributação do *leasing* e perpetuou a exigência do ISS sobre tais operações.

Desafortunadamente, levada aos tribunais, mais uma vez a questão não prosperou. Em recente julgado do STF relatado pelo ministro Eros Grau o pretório excelso sedimentou a tributação do ISS em acórdão cuja ementa restou assim consignada:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL.OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, (i) o leasing operacional, (ii) o leasing financeiro, e (iii) o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. **No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir,** resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. (g.n) [62]

Surpreendente é a afirmação contida na ementa e que permeou as discussões naquela corte no sentido de que o financiamento é um serviço passível de tributação pelo ISS.

De fato, o ministro Eros Grau que relatou o processo e conduziu a esta conclusão asseverou que o *leasing* é atividade que não se exerce senão mediante a prestação de considerável parcela de serviços diversificados a cargo dos dirigentes e prepostos da empresa arrendadora, os quais, em sua opinião, não são absorvidos pela subjacente operação de locação de bens móveis.

---

[62] RE 592.905 – SC, Relator Ministro Eros Grau, em 02/12/2009.

É dizer, considera o ministro que todas as atividades que se processam no fechamento do contrato de *leasing* que, como ele mesmo reconhece, ultima-se como uma operação financeira conferem a esta operação a característica de serviço e não de uma obrigação de dar.

Com a devida vênia, discorda-se da posição firmada pelo STF, entendendo que as tais atividades no bojo do contrato de *leasing* vistas pelos ministros como prestações de serviço, não são autônomas, pelo contrário inserem-se no contexto do *leasing* como acessórias.

Na linha do que foi discorrido em tópicos anteriores, tratam-se, em verdade, de atividades meio para a consecução do fim que é a operação de *leasing* em que desponta o caráter de operação financeira. Desta forma, não se reconhece nela o condão de permitir a redução do contrato a uma obrigação de fazer passível de enquadramento como serviço tributável pelo ISS.

Há que se observar o todo do contrato, e, em assim procedendo, vê-se um plexo de obrigações que o caracteriza como uma operação *sui generis* sobre a qual não deve incidir o imposto por absoluta falta de adequação ao conceito constitucionalmente apreensível de serviço.

Dito de outro modo, acredita-se que a previsão do arrendamento mercantil na lista de serviços da atual Lei Complementar nº 116/03 não encontra guarida constitucional, não devendo, pois, prosperar a sua tributação, no que admiti-se a vitória da posição reinante no Supremo Tribunal.

4.6. Franquia ou *Franchising*

Fruto da complexidade das relações humanas e comerciais que se processam na atualidade, o contrato de *franchising* apresenta-se como um mecanismo encontrado pelo empresário para disseminar suas práticas comerciais e expandir seus domínios de mercado.

Trata-se de um modelo de contrato que permite a ampliação da rede de distribuidores de um dado produto ou serviço com grande controle das atividades de tais representantes pelo detentor de marca ou do produto.

O cerne do contrato reside, pois, na cessão ou autorização de uso da marca por parte de seu detentor e da sujeição daquele que recebe tal outorga a certos deveres inerentes a ela,

sendo certo que o elemento nuclear diz com a própria origem do termo sobre a qual Aires F. Barreto faz as seguintes observações:

> O termo *franchising* deriva do inglês *franchise*, originário do vocábulo francês medieval de igual grafia cujo significado era a concessão de um privilégio ou de uma autorização exclusiva.
>
> Esse termo, traduzido para franquia – terminologia adotada no Brasil e de onde se derivam franqueador e franqueado -, designa a permissão cedida por um empresário a um terceiro, para que este comercialize os produtos daquele ou explore seus serviços devidamente caracterizados por marca específica e inconfundível.[63]

Tal aspecto é ressaltado inclusive na legislação específica que, em razão da expansão experimentada no decorrer da década de 90 pelo instituto, deu-lhe conformação própria e bem delineada. Trata-se da Lei nº 8.955/94, que lhe conferiu o status de contrato típico, nas linhas do que define em seu artigo 2º, a saber:

> Artigo 2º: Franquia empresarial é o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços e, eventualmente, também ao direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócios ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício.

Do normativo em destaque apreende-se que o direito de uso da marca está associado à distribuição em caráter exclusivo ou semi-exclusivo dos produtos ou serviços do franqueador e disto decorre um sem número de aspectos que a doutrina costuma destacar.

O primeiro deles diz com o caráter de colaboração recíproca entre franqueador e franqueado, o que remete à idéia de que as empresas que se unem para um fim especificado devem colaborar cada qual, na parte que lhe cabe, nos termos do que for pactuado, com vistas a obter o êxito nos negócios desenvolvidos. A esse respeito, cabe observar mais uma vez a arguta observação de Aires F. Barreto:

> Consiste em um sistema de cooperação entre duas empresas diferentes, uma denominada franqueadora, outra denominada

---

[63] A. F. Barreto, "*ISS na Constituição e na Lei"*, 2ªed revista, São Paulo, Dialética, 2005, p.210.

> franqueada, em que uma, proprietária de um nome, de uma razão social conhecida, de sinais, símbolos comerciais ou de serviços, concede à outra o direito de utilizar, mediante o pagamento de uma quantia em determinadas condições, sob sua orientação, um conjunto de produtos ou serviços, originais e específicos.[64]

O preço é um outro elemento do contrato, representando a contrapartida do franqueado para adentrar ao sistema de distribuição planejado, organizado e implantado com a metodologia do franqueador.

O valor da remuneração pode ser pactuado de formas diversas, sendo que, no mais das vezes, constitui uma parcela inicial denominada royalty que corresponde ao montante pela transferência inicial do método, e de parcelas periódicas que podem ou não estar atreladas ao faturamento percebido com a atividade desenvolvida pelo franqueado.

Frise-se que, para o exercício das atividades nos moldes do que fixou o franqueado, além de todo o aparato imaterial representado pelas marcas registradas, sinais, insígnias, patentes ou fórmulas que são objeto de cessão de licença de uso pelo franqueador, é comum a prestação de assistência deste para o franqueado, a fim de garantir o bom nível de implementação do modelo de negócio.

Trata-se de verdadeira assistência técnica consistente na transferência de conhecimento sobre a constituição da atividade e manutenção de seu funcionamento adequado, com vistas a capacitar o franqueado e supri-lo das informações e experiências acumuladas pelo franqueador ao longo do tempo.

Frise-se, todavia, que esta constante cooperação e transferência de conhecimento e, porque não dizer, suporte contínuo ao franqueado não pode afetar-lhe a independência, sendo certo que, um dos pressupostos do contrato de franquia é a existência de partes autônomas, cada qual respondendo por suas obrigações, tanto que a lei é clara e específica em fixar que não se pode extrair do contrato nenhum vínculo de caráter empregatício.

A exclusividade ou semi-exclusividade, relatada em linhas anteriores, merece maior detença de nossa parte, visto que é imprescindível ao sucesso do empreendimento.

---

[64] Ibid, p. 210.

É dizer, a fixação de limites à ação dos franqueados em determinada circunscrição (território), bem como o compromisso do franqueado de não credenciar nenhum outro operador para aquela região são cláusulas que estão no âmago do contrato de *franchising*, haja vista o caráter de organização que imprimem ao sistema.

Finalmente, a forma escrita do mencionado contrato, com a previsão clara e objetiva das obrigações atinentes a cada uma das partes, sempre com vistas aos destacados elementos típicos da espécie, afigura-se indispensável dada a multiplicidade de avenças características do *franchising*.

Por esta infinidade de aspectos, convém antes de avançar sobre os argumentos que nos remetem à conclusão da não tributação do *franchising* pelo ISS, valer-nos da festejada ponderação de Adalberto Simão Filho ao cotejar o instituto em apreço com as figuras jurídicas amplamente difundidas em nosso direito (compra e venda; licença para exploração de marcas ou patentes, mandato mercantil, comissão mercantil), a saber:

> Após vistos os pontos de semelhança do "franchise" com outros institutos, constata-se que, no concernente a sua natureza jurídica, o mesmo se constitui em figura distinta destes, formado por meio de um contrato bilateral híbrido, como menciona Fra Martins. Fazem parte da composição do instituto diversas outras figuras conhecidas do direito, como a licença para o uso de marca, cessão de direitos, prestação de serviços, compra e venda, distribuição, contribuindo para a seguinte classificação: o "franchising" forma-se por contrato, tendo-se em conta a sistematização da Lei nº. 8.955/94 que o estruturou e o regulamentou no campo legal. Esse contrato é misto por se utilizar de diversos contratos nominados ou inominados para sua estruturação. Bilateral por só poder ser formado com a concorrência de outros participantes além do franqueador, que em geral são pessoas jurídicas ou físicas que se obrigam a criar pessoas jurídica com o fim de explorar o contrato firmado. Inerente a este contrato existem prestações recíprocas a serem cumpridas pelas partes, com direitos e obrigações de ambos os lados, com o fim de se atingir o objeto do contrato consubstanciado na distribuição ou comercialização de produtos mercadorias ou serviços.[65]

Do excerto em destaque é possível extrair a natureza jurídica do contrato de *franchising* que seguindo a arguta observação de Adalberto Simão Filho[66] é a de um "contrato

[65] A. S. Filho, "*Franchising*". 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 1998, pp. 41 e 42.
[66] Ibid., p. 42.

típico, misto, bilateral, de prestações recíprocas e sucessivas como fim de possibilitar a distribuição, industrialização ou comercialização de produtos, mercadorias ou prestação de serviços, nos moldes previstos em contrato de adesão".

Partindo de tal definição resta claro que o *franchising* não pode ser resumido a uma singela prestação de serviços entre franqueador e franqueado que fizesse surgir a obrigação de pagar ISS.

Com efeito, o legislador tributário nacional nunca pretendeu taxar tão complexo contrato por este imposto, sendo certo que nas sucessivas alterações da legislação nacional sobre o ISS até o advento da Lei Complementar nº 116/03, a atividade de *franchsing* passou ao largo das listas de serviços que baseavam a exigência do imposto.

No que pese tal constatação inúmeros são os relatos de municipalidades que, mesmo sem a previsão específica acerca da tributação da atividade de *franchising*, pretenderam exigir o tributo sobre esta materialidade, ensejando litígios judiciais perpetrados por contribuintes irresignados com tal atitude.

Tanto isto é fato que o tema chegou a ser levado ao STJ que, ao que parecia, teria colocado uma pá de cal sobre a tese das municipalidades ao exarar diversos acórdãos[67] atestando a intributabilidade do *franchising*, conforme ementa abaixo transcrita:

> TRIBUTÁRIO – ISS – "FRANCHISING" OU CONTRATO DE FRANQUIA – DL 406/68 – LEI Nº. 8955/94 – PRECEDENTES
>
> Não sendo o contrato de franquia uma simples prestação de serviço, mas de natureza complexa, não consta do rol das atividades especificadas pela lei nº. 8.955/94, para fins de tributação do ISS.
>
> Em obediência ao princípio tributário que proíbe a determinação de qualquer tipo de fato gerador sem apoio em lei, não incide ISS sobre as atividades do contrato de franquia.
>
> Recurso especial não conhecido.[68]

---

[67] No mesmo sentido AGA 436.886, Min. Garcia Vieira, DJ 28/10/2002; RESP 222.246-MG, Min. José Delgado, DJ 04/09/00; RESP 221.577, Min. Garcia Vieira, DJ 03/04/00.
[68] RESP 189.225-RJ, Relator Ministro Peçanha Martins, DJ 03/06/2002.

Como é possível constatar aquele tribunal exarou decisões que afastavam a tributação do *franchising* pelo ISS sob os argumentos de que um contrato com o plexo de obrigações que envolve tal atividade não pode ser taxado como um mero serviço, bem assim que, em face da inexistência de previsão específica em lei nacional acerca da tributação do *franchising*, exação neste sentido implicaria ofensa à legalidade.

Contudo, o panorama acerca do tema ganha novas perspectivas com a edição da Lei Complementar nº 116/03 que, pela primeira vez na história do imposto, trouxe em sua lista de serviços passíveis de tributação o item "17.08 – Franquia (franchising)".

Trata-se de previsão distinta da contida no item 10.04 que cuida da tributação do agenciamento, corretagem, ou intermediação de contratos de franquia, esta sim, passível de ensejar o nascimento do ISS.

Nítido está que o legislador nacional pretendeu suportar os municípios de competência para exigir o imposto sobre tal atividade, incentivando tal expediente que deve ser afastado de plano.

Isso porque, reitera-se, o *franchising* não constitui obrigação de fazer desempenhada pelo franqueador que gera uma utilidade fruível pelo franqueado, condição essencial para a configuração de um serviço tributável pelo ISS.

Nem se diga da possibilidade de segregar os diversos institutos presentes no contrato de *franchising* para aplicar-lhes individualmente efeitos tributários próprios. Isto porque, em assim procedendo, o intérprete estará desfigurando o contrato, de modo a não mais estar diante de um *franchising*, mas sim de um negócio de outra índole.

É que o *franchising*, como já asseverado constitui-se de instituto que, nos termos da Lei nº 8.955/94, apenas tem lugar quando cumuladas a cessão de direito de uso de marca ou patente ao franqueado, o direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva dos produtos ou serviços, bem assim da transferência de know-how sobre a tecnologia de implantação e administração do negócio e da prestação de assistência técnica.

Neste sentido é de se repugnar argumento que sustente a tributação pelo ISS das atividades de assistência técnica prestadas no contexto do *franchising*, tomada como serviço se considerada isoladamente. Trata-se de uma desfiguração inadmissível do contrato, posto

que tal atividade representa mero meio para a consecução do fim que é a cessão dos direitos que viabiliza a instalação de um método de distribuição de bens e serviços.

A corroborar a tese da inviabilidade de tributar a assistência técnica como atividade-meio, convém recorrer a Aires F. Barreto:

> Nos contratos em que o franqueador dá assistência técnica essa tarefa é mera atividade-meio e não atividade-fim. É dizer, é requisito, insumo, condição de atividade-fim: franquia. Não se pode confundir assistência técnica, enquanto atividade-meio, com assistência técnica como atividade-fim. O imposto sobre serviços só pode alcançar atividades-fim, jamais atividades- meio.
>
> Nesses contratos, a assistência técnica está para a franquia como a datilografia está para o trabalho do advogado. Assim como o advogado não é prestador dos serviços de datilografia (mas dela carece para seu mister) o franqueador não é prestador de serviços de assistência técnica (embora alguns contratos dela necessitem).
>
> O contrato de franquia pode ou não envolver uma assistência técnica. Mesmo quando abrange a assistência técnica não há se falar em prestação de serviços, uma vez que se trata de mera atividade-meio viabilizadora do fim visado: a cessão de direitos designada franquia.[69]

Em síntese, tem-se que o *franchising* não pode ser colhido pela incidência do ISS, como, aliás, nunca o foi a teor da legislação em vigor antes da Lei Complementar nº 116/03 e em consonância com as reiteradas manifestações da corte superior.

Espera-se, que a edição da malsinada lei não redunde em retrocesso nos pretórios nacionais, sob pena de perpetrar mais uma inconstitucionalidade das tantas que permeiam o cenário tributário do ISS.

4.7. *Factoring*

Outro mecanismo moderno de alavancagem das atividades das empresas, o instituto do *factoring*, consubstancia-se em operação financeira que provê recursos para capital de giro.

---

[69]A. F. Barreto, "*ISS na Constituição e na Lei"*, 2ªed revista, São Paulo, Dialética, 2005, pp. 223 e 224.

A operação, embora amplamente difundida em tempos hodiernos, remonta às primeiras práticas mercantis ainda na civilização romana como nos dá conta a obra de Luis Lemos Leite:

> O substantivo latino factor, is, da terceira declinação, tem seu radical no supino do verbo facere, cujos tempos primitivos são: facios, facis, feci, factum, que significa agir, fazer, desenvolver e fomentar. Factor, portanto, quer dizer aquele que faz alguma coisa, que desenvolve ou fomenta uma taividade. O factor dos romanos era o agente mercantil. (...)
>
> Com o tempo, os factors prosperaram, passaram a pagar a vista aos seus fornecedores, o valor das vendas por estes efetuadas, antes mesmo de os compradores fazê-lo. O factor, a par dos serviços prestados, substituiu o comprador, pagando a vista ao fornecedor, melhorando o padrão de crédito e efetuando a cobrança junto ao comprador final daquela mercadoria. Como as comunicações eram precárias, o produtor enviava, em consignação, seus bens para o agente mercantil, que deveriam ser vendidos pelo agente e despachados diretamente ao comprador final.
>
> Os fornecedores ou vendedores daquelas mercadorias passaram a desfrutar de uma situação confortável pela ação dos seus agentes, profundos conhecedores dos comerciantes locais e de toda a sua tradição creditícia, e não admitiam mais perder os benefícios prestados pelo agente.
>
> Assim, surgiu o sentido moderno de factoring, ou seja, com a venda dos créditos oriundos da venda dos bens, pelos produtores ou fornecedores, os factors adquiriam o direito de cobrá-los como seus legítimos proprietários. O factor, que no seu sentido primitivo prestava serviços de comercialização, distribuição ou administração, agregou a função de fornecedor de recursos.[70]

A doutrina civilista que cuida de conceituar o contrato de *factoring*, encontra respaldo nas lições da lavra de Orlando Gomes, reproduzido a partir da obra de Marcelo Caron Baptista:

> factoring é o contrato por via do qual uma das partes cede a terceiro (o factor) créditos provenientes de vendas mercantis, assumindo o cessionário o risco de não recebê-los contra o pagamento de determinada comissão a que o cedente se obriga. Importa, no entanto,distinguir o convencional factoring do matusity factoring. No

[70] L.L. Leite, "Factoring no Brasil", 9ª Ed., revista e ampliada, São Paulo: Atlas, 2004. pp. 34-35.

> primeiro, os créditos negociados são pagos ao cedente no momento da cessão, isto é, os respectivos valores são adiantados; no segundo, quando se vencem.[71]

Observando, pois, a evolução do instituto e a definição doutrinária de *factoring* e assumindo a premissa de que tal atividade resume-se à mera aquisição e revenda de direitos creditórios, não vislumbra-se em tal operação nenhum fazer que ensejasse o surgimento da obrigação de pagar ISS.

Tal conclusão, inclusive, encontra guarida na legislação complementar do tributo que em nenhum momento autorizou entendimento diverso por latente falta de previsão quanto à tributação desta materialidade.

Com efeito, a primeira menção ao *factoring* na legislação do ISS reporta-se à lista de serviços trazida pela Lei Complementar nº. 56/87 cujo item 49 tinha a seguinte redação

> Item 48 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de franquia (franchise) e de faturação (factoring) (excetuam-se os serviços prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central).

A Lei Complementar nº. 116/03, por sua vez, contém referências ao *factoring* em dois itens da lista que lhe veio anexa, a saber:

> 10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (**leasing**), de franquia (**franchising**) e de faturização (**factoring**).
>
> 17.23 – Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (**factoring**).

A análise de tais previsões, remete à inexorável conclusão de que na vigência da Lei Complementar nº. 56/87 o alvo da tributação era o serviço de agenciamento de contratos desta espécie (Item 48), o que se manteve com a Lei Complementar nº 116/03 (Item 10.04), e que o item 17.23 trazido por esta última não atinge a atividade em si, mas seus consectários.

É dizer, a previsão contida no item explicitado, como sua própria textualidade prevê, abarca uma multiplicidade de serviços relacionados à atividade de *factoring*, mas não a própria aquisição e venda de direitos creditórios.

---

[71] O. Gomes, "Contratos", Atualiz. Humberto Theodoro Júnior, 15 Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 468. Apud M. C. Baptista, "*ISS: Do Texto à Norma"*, São Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 379.

As controvérsias acerca da tributação do *factoring*, devem-se em muito ao fato de que, diferentemente das atividades de *leasing* e *franchising* que receberam estatutos jurídicos próprios, como versado no presente trabalho, o *factoring* é atividade que contou apenas com singela previsão em âmbito da legislação federal para fins de tributação pelo imposto de renda.

Trata-se do artigo 28, § 1º, c.4 da Lei nº. 8.981/95, posteriormente revogado pelo artigo 15, § 1º, III, d da Lei nº. 9.249/95, que, além de fixar a alíquota do imposto para a atividade de *factoring*, plasmou sua definição nos seguintes termos:

> Art. 15. (*omissis*)
>
> § 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:
>
> III - trinta e dois por cento, para as atividades de:
>
> d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

A teor do disposto no normativo destacado, duas interpretações do que seja a atividade de *factoring* podem ser extraídas, o que, contribuiu para a celeuma gerada em torno da tributação pelo ISS.

A primeira delas toma por base a leitura do dispositivo como um todo o que, a rigor, estaria resumido à expressão em parênteses (factoring), o que leva à compreensão de que *factoring* constitui a gama de serviços de assessoria e gestão descritos na norma, inclusive, a atividade de compra de direitos creditórios.

A segunda tem em conta a última virgula como elemento de separação entre a atividade de compra de direitos creditórios e os demais serviços, pelo que se apreende que apenas aquela atividade está descrita como *factoring*.

Embora pareça claro que a segunda interpretação há de prevalecer, sedimentando a posição de que o *factoring* é apenas a atividade de aquisição de direitos creditórios, bem assim que a legislação complementar não autoriza sua tributação pelo ISS, o fato é que as municipalidades, por vezes, intentam contra o patrimônio das empresas deste setor, gerando litígios que batem às portas dos tribunais superiores, conforme se apreende do seguinte acórdão:

> TRIBUTÁRIO. ISS. FACTORING. BASE DE CÁLCULO
>
> 1.“Da interpretação sistemática das normas jurídicas acima, conclui-se que não incide o ISS sobre a compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou prestação de serviços” (Resp. 552.076/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 02/08/1997)
>
> 2. “A intermediação financeira de recursos, dentre os quais a aquisição de direitos creditório, é a operação tipicamente bancária, nada tendo a ver com atividade de “factoring” (Resp 591.842/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 06/03/2006).
>
> 3. Recurso especial provido para determinar que a base de cálculo do ISS, nas atividades de “factoring”, incida sobre o preço do serviço cobrado, sem inclusão do lucro obtido pela empresa em decorrência da diferença de compra do título e do valor recebido do devedor.[72]

Felizmente, o judiciário tem repelido tais tentativas, ciente que está das peculiaridades da atividade de *factoring*. É que, no mais das vezes, passa ao largo da análise dos menos percucientes, o fato de que existem dois contextos do exercício da atividade de *factoring*: um deles consistente na mera compra e venda de direitos creditórios, e outro na prestação de serviços.

A esse respeito, vejamos as lições da lavra de Aires F. Barreto que encerra a questão:

> Para chegar-se a bom termo, na análise do instituto da faturização, é de mister que, desde logo, sejam demarcadas as duas grandes espécies em que se divide. Sem essa classificação, erros incontornáveis serão cometidos, obnubilando a adequada sujeição a imposto, federal, municipal, ou a ambos, decorrente da espécie a ser considerada.
>
> Existem empresas de faturização que se dedicam, apenas e tão somente, à aquisição de créditos. Seu escopo e sua atuação esgotam-se na compra de títulos de crédito de terceiros. Quando o objeto de sua atividade circunscrever-se a tal mister, descabido será falar em incidência do ISS. A compra de crédito não configura nenhum serviço. Nenhum fazer para terceiro, tributável pelo imposto municipal. (...)
>
> Empresas de factoring, há, todavia, que, paralelamente à aquisição de crédito, se dedicam a outros misteres, muitos até para tornar mais eficaz o recebimento destes

[72]RESP 998.566, Rel Min. José Delgado, DJ 21/05/2008.

> créditos. Essas atividades adicionais configuram, em sua grande maioria, serviços tributáveis pelo ISS. Assim, dentre outras, são alcançadas pelo imposto, as atividades que, extrapolando a mera aquisição de títulos de crédito, objetivam proporcionar assessoria creditícia, análise, avaliação, cadastro, gerenciamento de informações, administração de contas a pagar e a receber, gestão de créditos, seleção de riscos.[73]

Não se cogite nesta segunda hipótese, a dos serviços que consubstanciam atividades passíveis de tributação, a tese que propugna a não tributação por se tratarem de atividades meio.

Por sua feição, absolutamente, não o são. Isto porque, embora, eventualmente, relacionadas ao *factoring* propriamente dito, não se inserem como atividades essenciais à sua constituição, ou seja, o *factoring* existe de forma autônoma a elas.

O que se admite é que, por uma questão de capacidade técnica, a empresa que adquire os créditos, possa também suprir seu cliente de atividades de suporte a ele relacionados, as quais, inclusive, poderiam ser prestadas de modo apartado da própria aquisição.

Em outras palavras é de se admitir, e na prática isto se verifica, a prestação de serviços de assessoria creditícia, administração de contas a apagar ou a receber, entre outros, dissociada da aquisição dos créditos. São atividades diferentes que, pela prática de mercado, acabam por ser colocadas à disposição por empresas do mesmo segmento.

4.8. Serviços de registros públicos, cartorários e notariais

Prosseguindo o exame crítico do rol elencado na lista anexa à Lei Complementar nº 116, verifica-se ponto controverso inerente não ao enquadramento da atividade na conceituação jurídica de serviço, mas da tênue linha divisória que distancia ou inclui o serviço no princípio constitucional da imunidade recíproca, emanado dos artigos 145, II, § 2º e 150, VI, "a".

Trata-se do item 21 do Diploma em estudo, qual seja, que imputa incidência tributária aos serviços notariais e de registro.

---

[73] A.F. Barreto, ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2009.

Para análise da questão, faz-se necessário compreender a natureza jurídica dos serviços cartoriais, bem como da remuneração percebida na sua prestação e verificar o seu enquadramento nos limites constitucionais de hipótese de incidência do ISS.

Cumpre registrar que se exclui da ponderação os serviços prestados pelos cartórios notariais e de registro típica e plenamente de caráter privado, como a produção de cópias reprográficas simples, dentre outros.

As funções dos notariais são intimamente ligadas à existência de ordenamento jurídico, incumbindo-lhes a missão de dar, por meio de registro e publicidade, segurança jurídica aos atos e negócios jurídicos e, em última análise, a paz social promovida pelo Direito.

Poder-se-ia alcançar historicamente a existência e essencialidade dos notariais nas primeiras civilizações humanas, e, por consequência, nos primeiros sistemas jurídicos. É como se observa nas atividades assemelhadas aos dos notariais dos escribas do Egito, dos *nottari* da Grécia Antiga ou dos *tabelliones* da Roma Antiga.

No entanto, foi com a Revolução Francesa que os notários ganharam contornos próximos aos atuais, qualificando-se como função pública, emanada do Estado. O notário francês, considerado como funcionário público, mantendo com o Estado relação funcional e hierárquica.

Porém, o modelo do notário latino, desenhado por Couture em 1947, quando da realização do primeiro congresso internacional do notariado latino, em Buenos Aires, afasta-se substancialmente da escola francesa, à medida em que asseverou-se o fenômeno da descentralização administrativa e vislumbrando a concessão do serviço público notarial a particulares. Tal conceituação obteve guarida na Constituição Federal Brasileira, vez que esse serviço público é exercido por particular.

Enveredando-se no estudo da natureza destes serviços, insta consignar que os mesmos são disciplinados pelo dispositivo constitucional do artigo 236, que tem sua regulamentação positivada pela Lei nº 8.935/94.

Este Diploma Legal traz em seus artigos vários elementos interessantes à reflexão da natureza pública ou privada das atividades notariais, quais sejam: (i) delegação do Poder Público; (ii) exercício em caráter privado; (iii) regime e determinação de critérios para fixação

de emolumentos por norma específica; (iv) submissão ao controle e fiscalização do Poder Judiciário; (v) exigência de concurso público de provas e títulos.

Dado os elementos elencados, pode-se aferir a natureza pública dos serviços notariais, corroborado pelo entendimento do dos Tribunais Superiores Pátrios, em razão de seus enquadramento como serviço público pelos critérios orgânico, formal e material.

Segundo o próprio texto constitucional que os serviços notariais são de titularidade do Estado, exercidos por delegação do Poder Público, conservada sua titularidade, razão pela qual resta presente o critério orgânico.

Já quanto ao segundo critério, visualiza-se sua existência tanto pelo controle e fiscalização direta do Poder Judiciário, quanto pela fixação de seus emolumentos regida por lei específica.

Em relação ao critério material, vê-se que os serviços notariais em sua essência são necessários e úteis à coletividade. Sua finalidade de garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos, como preconizado na legislação referida, é imprescindível ao ordenamento jurídico e pressuposto à paz social pretendida.

Vale ressaltar que quanto ao elemento presente no texto constitucional que esta atividade seria exercida em caráter privado não traduz-se na interpretação simples e gramatical que acarretaria em regime privado. Pelo contrário, apenas determina que seja exercida por particular delegatário, como ocorre em outras atividades na atualidade, como a construção e manutenção de estradas, a gestão de hospitais, dentre outros.

Ultrapassada a abordagem da natureza dos serviços notariais, que concluiu-se na convicta assertiva de tratar-se de serviço público, cumpre examinar a natureza de sua remuneração, de modo a verificar a possibilidade de seu enquadramento na exceção da imunidade recíproca, constante do §3º do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal.

Para tanto, necessário será enquadrar os emolumentos percebidos pelos notariais no conceito de preço público, abarcando as formas de preço, tarifa ou pedágio; ou no conceito de taxa.

Sobre o tema, importante salientar a existência de certo dissenso na doutrina quanto ao critério para diferenciação da taxa e do preço público. Sendo possível destacar cinco correntes que tratam desta diferenciação.

Por não ser objeto do presente trabalho, abstém-se de enumerar tais teses e adota-se a corrente na qual vislumbra-se na compulsoriedade ou voluntariedade do serviço o critério de diferenciação entre o preço público e a taxa. As outras correntes oferecem critério que em certos momentos mais confundem os conceitos do que lhes dissociam.

Assim, tem-se que verificar se quando o cidadão desejar ter garantida a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos por ele praticados ou a seu benefício poderá valer-se dos serviços notariais apenas ou poderá atingir seu objetivo por meio diverso.

Seja por força constitucional, seja por força legal, o único meio oficial que tem o condão de produzir os efeitos pretendidos é por meio dos serviços notariais. Há legislações específicas que outorgam à atividade notarial pressuposto para a produção de efeitos jurídicos, como a existência da pessoa jurídica ou a celebração do casamento.

O próprio Código de Processo Civil institui, em seu artigo 366, que quando a lei exigir, como substância do ato, instrumento público, nehnuma outra prova poderá suprir-lhe a falta.

Nesse sentido, dada a compulsoriedade do serviço notarial, não se pode classificar sua remuneração como sendo preço público e, sim, como taxa.

Diante deste raciocínio brevemente exposto, tem-se que o serviço notarial é um serviço público específico, divisível e remunerado, tendo o Poder Público como seu titular, executado por particular.

Em se tratando de serviço público, goza da intributariedade contida no artigo 150, VI, "a" da Constituição Federal.

Nem poderia ser incluída na exceção constitucional inserida no § 3º do dispositivo acima, em razão de sua remuneração constituir-se uma taxa e não um preço público, tarifa, pedágio ou assemelhado.

Assim sendo, não pode o legislador infraconstitucional, seja o federal, seja o municipal, instituir fato gerador de imposto contrário a disposição constitucional, *in casu*, afrontando o princípio da imunidade recíproca, exorbitando os limites constitucionais do poder de tributar.

Este é o entendimento decorrente do presente estudo. Em resumo, defende-se a inconstitucionalidade do item 21 da Lei Complementar 116/2006.

No entanto, cumpre registrar que este não é o entendimento da Excelsa Corte Constitucional, o Supremo Tribunal Federal, que em sede de controle concentrado de constitucionalidade, decidiu por julgar improcedente a ação direta de inconstitucionalidade proposta pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil - ANOREG/BR.

Defendeu a entidade legitimada em sua exordial raciocínio jurídico semelhante ao exposto brevemente no presente capítulo. No entanto, o STF entendeu de maneira diversa.

Em linhas gerais, o Tribunal compreende que (i) o intuito lucrativo da organização notarial, *per si*, invoca a exceção contida no § 3º do artigo 150; (ii) a própria finalidade lucrativa atesta a capacidade contributiva dos notários; (iii) a imunidade recíproca é prerrogativa imediata dos entes federativos, e não por particular que execute serviço público seja por concessão ou delegação; (iv) taxas somente são percebidas diretamente pelos entes federativos; e (v) não há razão que justifique o tratamento tributável diferenciado entre serviços públicos concedidos e delegados.

Em reafirmação ao debatido no presente capítulo, tem-se que, *data maxima venia*, a Corte Constitucional se equivocou na decisão final.

A exceção constitucional do § 3º não possui em sua redação nenhuma menção à finalidade lucrativa, apenas à natureza privada do empreendimento e à remuneração por meio de preço ou tarifa. No caso em tela, não vemos presente nenhuma das duas condições, posto a natureza eminente pública quanto do serviço prestado, exercício delegado da fé pública, quanto do prestador, escolhido por meio de concurso público de provas e títulos. Nem sua remuneração se dá por preço ou tarifa, dada a compulsoriedade do meio.

A capacidade contributiva por si só não institui ou permite a tributação de uma atividade, podendo ser colocada como um princípio, ou, no máximo parte do elemento quantitativo da hipótese de incidência, enquanto signo presuntivo de riqueza.

Não se pode falar, também da necessidade de cobrança direta para conceituação de taxa, posto a existência do fenômeno da parafiscalidade, momento no qual o Poder Público pode, por óbvio, além de delegar a execução, fazê-lo, também, em relação à cobrança.

Não se busca, também, tratamento desigual em razão de instrumento de concessão ou delegação. O entendimento defende o tratamento desigual em razão da natureza diferenciada, verificado pela compulsoriedade do serviço.

Não poderiam ter, os doutos magistrados, confundido a concessão e a delegação dada às suas veementes diferenças. Uma se realiza por disposição contratuais, outra por disposição legais. A primeira é outorgada por meio de processo licitatório. A segunda, por meio de concurso público de provas e títulos.

É de se lamentar que a Corte Constitucional tenha fechado os olhos para a condição *sui generis* da função pública dos notários, ligada indissociavelmente ao Poder Público e em seu nome exercida, a benefício de todo o ordenamento jurídico, abstraindo a evolução histórica da atividade notarial e a correta interpretação da vontade do legislador constituinte.

CONCLUSÃO

Longe de esgotar a temática da intributabilidade pelo ISS de atividades que não constituem serviços, o presente estudo encerra-se com a singela percepção de ter prestado pequena contribuição ao processo dialético de construção de sentidos derivados da norma, que é pedra angular para o incremento dos estudos de direito tributário.

A opção feita no decorrer do trabalho foi a de traçar um panorama mínimo do ISS à luz da constituição, com vistas a fixar os contornos da incidência deste tributo neste altiplano.

Buscou-se resgatar os antecedentes históricos do imposto ao longo do Império e República, procurando entender o processo que sucedeu com a sua legislação para que chegasse até os tempos atuais com as características que lhes são peculiares, em especial os dilemas que se enfrenta em seu estudo.

Enveredou-se, pois, pelas nuances da legislação complementar que baliza as municipalidades em sua atividade legiferante adotando posição eminentemente crítica em relação às suas previsões e à forma como sucessivamente vem tratando as materialidades do imposto.

Neste intento, pôde-se reafirmar que as feições do tributo são de caráter eminentemente constitucional, ou seja, é a partir da carta fundamental que se apreendeu que a incidência do ISS dá-se sobre a prestação de serviço, assim entendido o esforço humano em favor de terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial e sob regime de direito privado.

Na investigação mais aprofundada deste conceito é que se verificou ser a obrigação de fazer o elemento nuclear dos serviços, de modo que as operações contidas na legislação complementar que revestissem o caráter de obrigação de dar foram objeto de análise e combate.

Nesta seara, observou-se que, na esteira do direito civil as operações, de um modo geral, mesmo as de fazer, contemplam um dar, que lhe é meramente acessório, barreira esta que teve de ser superada com clareza de qual seja a atividade subjacente num contexto em que as operações são complexas.

Tal procedimento, todavia, apreendeu-se, não poderá jamais resvalar nos limites da legalidade, sendo certo, que uma das conclusões firmadas foi pela impossibilidade de segregar as obrigações engedradas num dado plexo delas para fazer incidir tributo sobre esta ou aquela parcela do todo.

A idéia fixada é a de que expediente desta ordem ensejaria o próprio desnaturamento da operação em análise, sem contar os inegáveis prejuízos à teoria do direito tributário.

O critério econômico também foi levado em conta, isto é, como apregoa a doutrina majoritária, não há se falar em serviço não havendo caráter lucrativo em seu exercício, de modo que as operações gratuitas ou de auto-serviço que não contemplam um recebimento foram fixadas como fora do campo de incidência deste gravame.

Da mesma forma intentou-se, a partir da idéia de afastar a incidência do imposto sobre operações que constituam prestações de serviço de caráter público, com base na imunidade que trata da reciprocidade entre os entes federados, analisar hipóteses fixadas na legislação complementar passíveis de desconstrução.

O mesmo se diga a partir da compreensão do critério que distingue as atividades levadas a efeito pelos contribuintes entre atividades meio e fim, momento em que fixou-se a idéia de que aquelas dizem respeito tão somente a um dever secundário, acessório, quanto aos fins do empreendimento, contrapondo-se a estas que se revestem do caráter essencial, vital para o comprimento dos objetivos da empresa.

O presente critério foi aplicado em diversos casos para sufragar a argumentação e até mesmo diversas previsões normativas que pretendessem abarcar com o imposto operações ou atividades que jamais poderiam se sujeitar a ele. Nesta empreitada, em especial, no que respeita às complexas atividades do setor financeiro, acredita-se ter conseguido avançar de forma mais específica e profunda do que as análises genéricas tão propaladas.

É dizer, de posse destes elementos, e mesmo diante de uma diretriz jurisprudencial divergente da adotada pelo presente trabalho no que pertine à taxatividade da lista de serviços fixada em sede de lei complementar, buscou-se avançar numa análise, em tese, das materialidades contidas na vigente Lei Complementar nº. 116/03.

Neste aspecto caminhou-se tendo por guia o magistério de Marcelo Caron Baptista para quem:

> "A lista de serviços formulada por lei complementar ou por ato normativo que lhe faça as vezes, sob o aspecto jurídico, não é taxativa, exaustiva, exemplificativa ou sugestiva, bem como cabe falar em sua interpretação analógica, restritiva, limitativa, ampliativa ou extensiva. É de observância obrigatória pelo legislador local apenas naquilo em que estiver em sintonia com a Constituição Federal e quando servir de instrumento para a superação de supostos "conflitos de competência" ou quando regular "limitações constitucionais ao poder de tributar", e mesmo assim, é absolutamente problemática e dispensável.[74]

É dizer, despindo-se do dogma que o judiciário tem perpetrado de que é passível de tributação aquilo que consta da lista de serviços veiculada em legislação complementar, o que na perspectiva do presente estudo, tem sido um véu a deturpar a compreensão dos operadores do direito, avançou-se com vistas a desconstruir aspectos, por vezes, até sedimentados em face da existência de manifestação jurisprudencial.

Ousou-se olhar para a Constituição e enfrentar com os elementos primordiais que ela nos fornece acerca do arquétipo de incidência deste tributo para dar aquela que se apresenta como a contribuição mais valorosa prestada, qual seja, a de colocar em questionamento a validade de se exigir o imposto sobre operações de caráter polêmico.

No tocante à cessão de direito de uso de bens, entendeu-se, na linha do que já fixou o STF quanto à locação de bens móveis, que a característica de obrigação de dar afasta a incidência do imposto para uma série de operações caracterizadas como cessões de direito de uso e avançou-se, ainda, por atividades que constituem a cessão de parcela ou de bem imóvel, como é o caso da locação de vaga de estacionamento e de espaços para a promoção de eventos.

Quanto aos programas de computador propôs-se uma ilação que distingue a cessão e licenciamento, operações sobre as quais defendeu-se a impossibilidade de incidência do ISS, das atividade de elaboração do programa confeccionado sob encomenda, em que se sustentou haver preponderância da prestação de serviço que faz nascer a obrigação de pagar o tributo.

74

Nas previsões que cuidam da tributação das atividades bancárias a tarefa empreendida foi a de, didaticamente, trazer à lume as principais operações características de instituições financeiras, além de fixar a idéia acerca da atividade precípua dos bancos, a de intermediar crédito.

Superada esta fase os esforços voltaram-se para a identificação de diversas atividades-meio relacionadas às atividades principais, com o fito de denotar sua inconstitucionalidade, dentre estas combatemos as de mero acesso e movimentação da conta que dizem com a essência da relação cliente e banco, analogamente usando a figura do preposto desta instituição que ao longo da história era o responsável pelo contato.

Ainda no cerne das operações com maior grau de complexidade o desafio foi sistematizar o quadro acerca do arrendamento mercantil (leasing) para concluir que as atividades-meio que nele se engedram não constituem um fazer autônomo, pelo que também não se subsume tal atividade ao ISS; reconhece-se, no entanto, que tal posição não se coaduna com as recentes manifestações do STF pela tributabilidade de tal operação.

No que pertine ao *Franchising*, mesma conclusão se aplica, isto é, que as atividades-meio nele inseridas não podem ser analisadas distintamente para se sustentar a incidência do ISS. Aqui, no entanto, caminhamos em compasso com a jurisprudência do STJ que, se espera, não sofra retrocessos quando da análise dos casos à luz da Lei Complementar nº. 116/03.

A análise de tais operações conclui-se com o *Factoring* cuja natureza jurídica, após denotada, levou à conclusão pela impossibilidade de gravar pelo ISS a atividade em si, de modo que a previsão na lista de serviços a ele atinente afigura-se inconstitucional. Contudo, viu-se que há serviços prestados pelas empresas de *factoring* autônomos à operação mesma, aos quais é lícito recair o gravame.

Finalmente, analisou-se, por último, os serviços notariais, concluindo-se, que se tratam de atividade revestida de caráter público albergadas pela imunidade recíproca, em contraponto à manifestação do STF (que não lhes reconhece mesmo status dos serviços relacionados às pessoas políticas, mas enxerga neles finalidade lucrativa).

Em suma, ao final vê-se que a só análise de alguns dos aspectos controvertidos da legislação complementar em matéria de ISS, rendeu inúmeras indagações e algumas soluções, como, aliás, é próprio das investigações científicas que se preocupam mais com as perguntas do que com as respostas.

BIBLIOGRAFIA

AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado. Os contratos bancários e a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça,CFJ, Brasília, 2003.

ANDRADE, Valentino Aparecido de. O ISS sobre Serviço Notorial, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº. 143

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

AZEVEDO, Mariangela Garcia de Lacerda. MOURA, Fabio Clasen de. Imposto sobre serviços – De acordo com a Lei Complementar n 116/03. 1ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS do texto a norma, 1ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Definição de serviços para fins de tributação pelo ISS, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº. 110, São Paulo: Dialética, 2004.

BARRETO, Aires Fernandino. ISS – Atividade-meio e Serviço-fim, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº. 5, São Paulo: Dialética, 1996.

_____. ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2009.

_____. Iss – Intributabilidade das Indenizações, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº. 164, São Paulo: Dialética, 2009.

_____. Iss por não constituir serviço, a garantia de crédito (ou prestação de garantia) não pode ser incluída na base de cálculo, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº. 162, São Paulo: Dialética, 2009.

BOTTALLO, Eduardo Domingos, TURCZYN, Sidnei. O regime jurídico-tributário dos serviços de hospedagem de sites (hosting) na Internet, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº. 98, São Paulo: Dialética, 2003.

BOTTALLO, Eduardo. Empresas Prestadoras de Serviços de Recrutamento de Mão-de-Obra Temporária e Base de Cálculo do ISS, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº.5, Revista Dialética de Direito Tributário nº.5

BRITO, Edvaldo. Software: Icms, Iss ou imunidade tributária? *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº. 5, São Paulo: Dialética, 1996.

BULGARELLI, Waldirio. Contratos Mercantis, São Paulo, editora atlas, 7ª edição, 1993, fl. 372/373.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 9ª Ed., São Paulo, Malheiros, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 14ª Ed., São Paulo, Saraiva, 2002.

CARVALHO, Rubens Miranda de. ISS – A Lei Complementar 116/03 e a nova lista de serviços, 1ª ed., São Paulo: MP, 2006.

CHIESA, Clélio, OLIVEIRA, Marcos Hailton Gomes de. Não incidência do ISSQN sobre contratos de cessão de direitos de uso de fonogramas publicitários, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº. 143, São Paulo: Dialética, 2007.

CHIESA, Clélio. Competência para tributar as operações com programas de computador, Revista Tributária e de Finanças Públicas nº. 36, São Paulo, RT, 2001.

COVELLO, Sérgio Carlos. Notas sobre os contratos bancários in Revista de Direito Civil 45/110.

DACOMO, Natália De Nardi. Hipótese de Incidência do ISS, 1ª ed., São Paulo: Noeses, 2007.

DIAS, Roberto Moreira. Iss e serviço de *call center*, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº. 125, São Paulo: Dialética, 2006.

DINIZ, Maria Helena. Tratado Teórico e Prático dos Contratos, 4ed., Saraiva, São Paulo, 2002.

EICHENBERG, Edmundo Cavalcanti. Da não-incidência de iss sobre locação de vagas para estacionamento de veículos, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº. 166, São Paulo: Dialética, 2009.

FARIAS, Rui Barros Leal. O ISS e os serviços de corte, recorte, beneficiamento e restauração de objetos quaisquer, em face da Lei Complementar nº. 116/03, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº. 116, São Paulo: Dialética, 2005.

GONÇALVES, Gilberto Rodrigues. O ISS e a indústria gráfica, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº. 118, São Paulo: Dialética, 2005.

HARADA, Kyoshi. ISS – Doutrina e Prática, 1ª ed., São Paulo: Atlas, 2008.

LIMA, Eduardo Amorim de. Da não incidência do ISS sobre o franchising – análise da questão á luz da Lei Complementar nº. 116/03, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº. 102, São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Brandão. ISS e o arrendamento mercantil, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº. 141, São Paulo: Dialética, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito, MACHADO, Hugo de Brito Segundo. ISS e operações de leasing, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº. 139, São Paulo: Dialética, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência do ISS no Afretamento de embarcações, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº. 173, São Paulo: Dialética, 2010.

_____. Curso de Direito Tributário, 27ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MACHADO, Rodrigo Brunelli. ISS na Lei Complementar 116/03, 1ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MANGIERI, Francisco Ramos, ISS – Teoria, prática e questões polêmicas, 3ª ed., São Paulo: Edipro, 2003.

MARIN, Jeferson Dytz, LUNELLI, Carlos Alberto. Iss – Aspectos controvertidos e a tributação, 1ª Ed., Curitiba: Juruá, 2009.

MARTINS, Sérgio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços. São Paulo: Atlas, 2002.

MASINA, Gustavo. ISSQN – Regra de Competência e Conflitos Tributários. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. ISS – Aspectos teóricos e práticos, 4ª ed., São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Arrendamento Mercantil (*Leasing).* Critérios para Definição do Município Competente. Lei Complementar n 116/03, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº. 102

MORAES, Bernardo Ribeiro de, Doutrina e Prática do Imposto sobre serviços.

PATROCÍNIO, José Antonio, HIDALGO, Maurício, ISS – Questões polêmicas, 1ª Ed., São Paulo: Fiscosoft, 2010.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães, MARTINS, Ives Gandra da Silva, ISS Lei Complementar 116/2003, 1ª ed., Curitiba: Juruá, 2004.

PROCHALSKY, Daniel, ISS – Regra matriz de incidência e conflitos de competência, 1ª ed., Curitiba: Juruá, 2009.

SILVA, Sérgio André Rocha Gomes da. Não-incidência do ISS nas prestações de serviços gratuitas à luz da recente manifestação do Superior Tribunal de Justiça, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº.66, São Paulo: Dialética, 2001.

SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Fato Gerador e Base de Cálculo do ISSQN: a Questão da Dedução de Materiais e das Subempreitadas de Construção Civil *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº. 110

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O ISS sobre a locação de bens móveis *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº. 28, São Paulo: Dialética, 1998.

_____. ISS e serviços prestados por agentes da propriedade industrial, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº. 142, São Paulo: Dialética, 2007.

VILLAÇA, Ana Cristina Othon de Oliveira. Serviços notariais e de registro público e a incidência do ISS, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº. 119, São Paulo: Dialética, 2005.