

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

LUCAS BRESSANELLI TOMÉ

**A LEI COMPLEMENTAR NA FORMAÇÃO DO FATO GERADOR
DO ISS**

Porto Alegre
2018

LUCAS BRESSANELLI TOMÉ

**A LEI COMPLEMENTAR NA FORMAÇÃO DO FATO GERADOR
DO ISS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Igor Danilevich

Porto Alegre

2018

LUCAS BRESSANELLI TOMÉ

**A LEI COMPLEMENTAR NA FORMAÇÃO DO FATO GERADOR
DO ISS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Departamento de
Direito Econômico e do Trabalho da
Universidade Federal do Rio Grande do
Sul, como requisito parcial para a
obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Aprovado em ___/___/___

BANCA EXAMINADORA:

Professor Doutor: Igor Danilevicz

Professor Doutor: Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

Professor Doutor: Andrei Pitten Velloso

À minha família, em especial à Geimari, Cesar e Leonardo, por terem me apoiado durante todo esse tempo em Porto Alegre. Apoio sem o qual nada do que foi poderia ter sido.

RESUMO

O presente trabalho busca analisar o papel da lei complementar na formação do fato gerador do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza. Para tanto, inicia-se com o estudo dos dispositivos constitucionais sobre a matéria, em especial, as correntes doutrinárias que surgiram para tratar das funções gerais das leis complementares no ordenamento, hoje inseridas no art. 146, da Constituição Federal. Ainda nesse plano, passa-se à análise do art. 156, III, CF para averiguar as normas constitucionais específicas que estreitam os laços entre a espécie normativa complementar e o ISS. Para, então, entrar no âmbito da legislação infraconstitucional e compreender como o legislador empregou a lei complementar para definir o serviço que será utilizado como fato gerador do imposto municipal. O trabalho culmina no exame sobre o que a doutrina e jurisprudência têm a ensinar sobre a taxatividade, ou não, da lista adotada pelo legislador complementar e quais as modificações que a recente Lei Complementar n. 157/2016 pode trazer na matéria.

Palavras-chave: Fato Gerador. Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza. Lei Complementar.

ABSTRACT

The present paper seeks the role of complementary law in the formation of the taxable event of the Service Tax. Therefore, it begins with the study of constitutional devices about the matter, especially, the doctrinal currents that work to treat the general functions of complementary laws in the legal order, now inserted in art. 146, of the Federal Constitution. Still within this scope, proceed to the analysis of art. 156, III, of the Constitution, to investigate the specific constitutional norms that tighten the bonds between the complementary normative species and the Service Tax. To then ingress into the field of infraconstitutional legislation and understand how the legislator used the complementary law to define the Service Tax. The work culminates in the examination of what the doctrine and jurisprudence teaches about the taxativity, or not, of the list adopted by the complementary legislator and which as modifications that the recent Complementary Law n. 157/2016 can bring about the subject.

Key-words: Complementary law. Generation Fact. Service Tax.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2. CONSTITUIÇÃO, LEI COMPLEMENTAR E ISS.....	10
2.1 Constituição tributária.....	10
2.2 Lei Complementar	17
2.2.1 Posicionamento hierárquico entre lei complementar e lei ordinária.....	18
2.2.2 O papel da lei complementar no artigo 146 da Constituição Federal	24
2.3 Os dispositivos constitucionais específicos da lei complementar no ISS ...	33
3. O FATO GERADOR DO ISS E A PREVISÃO DO DE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA DEFINIDO EM LEI COMPLEMENTAR	37
3.1 A lei complementar definiu a prestação de serviço?	39
3.2 A taxatividade ou exemplificidade dos serviços indicados da lei complementar.....	44
CONCLUSÃO.....	57
REFERÊNCIAS	60

1 INTRODUÇÃO

O modo como as pessoas políticas se relacionam dentro de uma Federação passa sempre pela independência que uma possui em relação às outras. Essa independência se manifesta não só no aspecto político e jurídico, mas também na esfera da independência econômica. É dentro desta última modalidade que estão inseridos os contornos da competência tributária outorgada pela Constituição Federal. Portanto, definir quais são as matérias passíveis de tributação por cada um dos Entes é matéria intimamente relacionada com a vida de uma Federação.

Deste modo, não é de se surpreender que o disposto no art. 156, III, da CF, tenha chamado a atenção da doutrina e da jurisprudência. Ao dispor que os Municípios são competentes para instituir imposto sobre serviço de qualquer natureza definidos em lei complementar, o dispositivo estreitou a relação entre a norma complementar e a formação do fato gerador do ISS. De tal sorte que a sua má aplicação poderia causar interferências indevidas do legislador complementar sobre o legislador municipal, repercutindo na harmonia da Federação.

Nesse contexto, o presente trabalho busca compreender o papel que a lei complementar desempenha na formação do fato gerador do ISS. Para tanto, será analisada a escolha do legislador infraconstitucional na adoção da técnica da lista de serviços como forma de definir os serviços passíveis de tributação pela municipalidade. Além disso, também se pretende analisar se a lista da lei complementar é taxativa ou exemplificativa. Isto é, se os Municípios podem instituir imposto sobre serviços que estão fora da lista, ou se o limite de suas competências está em replicar todas as atividades já elencadas pela lista anexa à lei complementar.

O trabalho percorrerá, num primeiro momento, as características que o direito tributário apresenta no campo constitucional. Em seguida, serão analisadas as matérias constitucionais que circundam o tema central do estudo. Iniciando-se pela existência, ou não, de hierarquia entre a lei

complementar e a lei ordinária. Após, serão examinados os art. 146 e 156, III, CF. O primeiro por apresentar as funções gerais exercidas pela espécie normativa complementar; o segundo, por outorgar a competência municipal sobre a instituição do ISS.

Como os assuntos tratados não são, em sua essência, matéria trazida de forma inédita pela Constituição Cidadã, serão feitas referências a dispositivos de constituições passadas, sempre que necessário. Bem como o estudo da doutrina da época, a qual funda as discussões persistentes até hoje sobre a questão levantada.

Adiante, serão averiguados os ensinamentos, críticas e apontamentos que a doutrina e jurisprudência fazem sobre a lista de serviços criada pelo legislador infraconstitucional. Finalizando o estudo com uma breve análise de se a Lei Complementar 157/2016 terá condão de modificar o modo como a lei complementar se relaciona com a formação do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza.

2. CONSTITUIÇÃO, LEI COMPLEMENTAR E ISS

2.1 Constituição tributária

Se existe a pretensão de estudar assunto envolto em algum papel da lei complementar tributária, deve-se remeter, previamente, ao estudo dos dispositivos constitucionais tributários. Isso não se deve somente à hierarquia lógica que possuem as normas constitucionais com o restante do ordenamento, mas, também, porque o direito tributário brasileiro possui como sua principal fonte a Constituição Federal (CF).¹ Assim, é essencial fazer a análise da matéria constitucional tributária, iniciando pela sua estrutura, para posteriormente tratar dos dispositivos específicos que se julgam relevantes para a definição da participação da lei complementar na formação do fato gerador do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS).

De início, cabe mencionar que, na questão da relevância constitucional do direito tributário, a escolha do Constituinte de 88 foi a de prosseguir com o modelo que vinha sendo adotando em nossas constituições anteriores, ou seja, conceder ao direito tributário um volumoso espaço na Constituição. O Sistema Nacional Tributário (SNT) – que não esgota a matéria constitucional tributária – trata de temas que versam desde a órbita de princípios que envolvem a tributação até a separação da competência dos Entes para tributar.²

De acordo com CHAVES, essa técnica adotada pelo Constituinte, chamada de analiticidade constitucional, é consequência do aumento das funções do Estado e da desconfiança do povo em relação ao legislador infraconstitucional e ao aplicador da lei. A concomitância desses fatores contribui para que normas não ontologicamente constitucionais passem a ter o status de normas constitucionais.³

¹ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. - 1ª ed. - São Paulo: Saraiva. p. 16.

² O professor Sacha Calmon menciona que: "O Brasil, ao contrário, inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário. Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é mais extensa e minuciosa em tema de tributação." COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. - 14ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 43.

³ SERRANO, CHAVES, Marily Diniz do Amaral. Imunidade e isenção tributária- pressupostos teóricos e traços diferenciais. - São Paulo: Verbatim, 2011. p. 16.

Essa grande quantidade de regras na Constituição Federal proporciona a característica de rigidez ao direito tributário brasileiro, visto que os obstáculos que devem ser cumpridos para que seja alterado o texto constitucional é maior que os necessários para alterar a legislação infraconstitucional. Junto a isso, ainda existem matérias que possuem natureza de garantia fundamental, recebendo o tratamento de cláusula pétrea, não podendo ser alterados ou dirimidos pelo Constituinte Derivado. Além da rigidez, o número de dispositivos constitucionais também gera uma diminuição do âmbito de atuação do legislador infraconstitucional tributário, que fica fortemente limitado pelas normas constitucionais.⁴

Os preceitos constitucionais tributários estão majoritariamente concentrados entre os art. 145 e art. 162 da Constituição Federal,⁵ dentro do já mencionado Sistema Nacional Tributário. O SNT está inserido em capítulo específico da Constituição e trata, ao longo de suas seções, da repartição de competência tributária, das limitações ao poder de tributar, além de dispor sobre diversos princípios que guiam a tributação pátria.

Devido ao modo de como o SNT interage com o resto da legislação tributária, atribui-se a ele, além da rigidez, a característica da abertura. Essa qualidade pode ser encontrada em dois momentos distintos, na linguagem utilizada pelo Constituinte e no reenvio para normas externas ao Sistema Tributário Nacional.⁶

A técnica da abertura da linguagem, que ecoa também no direito tributário, é o reconhecimento pelo legislador de que a quantidade e a complexidade das relações em sociedade não permitem o exaurimento dessas

⁴ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. - 1ª ed. - São Paulo: Saraiva. p. 16

⁵ CONSTITUIÇÃO FEDERAL. BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <https://www.senado.gov.br/atividade/const/con1988/con1988_15.12.2016/art_229_.asp> Acesso em 24 dez 2017.

⁶ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. - 4. ed. - São Paulo: Saraiva, 2010. p. 108 e 109.

relações pelo direito escrito.⁷ Assim, em vez de tentar prever e reger minuciosamente todas as possibilidades que envolvem a relação tributária, a Constituinte optou por utilizar linguagem aberta nos preceitos constitucionais. Nessa seara, acaba por permitir o desenvolvimento do direito, no mesmo passo que evita seu excessivo enrijecimento.

Já a abertura percebida no reenvio a outras normas é caracterizada pelo reconhecimento expresso do não exaurimento da matéria tributária no capítulo dedicado ao Sistema Nacional Tributário. ÁVILA colaciona nesse sentido o interessante caso do artigo do caput do art. 150, da Constituição Federal, que, ao mencionar que “sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte”, reconhece que existe matéria tributária extra SNT.⁸ É claro que a matéria tributária não se limita, somente, aos preceitos constitucionais, encontrando-se reenvios a normas infraconstitucionais, como é o caso dos requisitos de lei envoltos nas imunidades do art. 150, VI, ‘c’.

Quanto à já mencionada rigidez, assim como se observa no direito tributário pátrio, também o SNT possui tal característica. A referida é consequência da grande quantidade de normas abarcadas pelo Sistema, visto que esse ocupa espaço constitucional. ATALIBA após confrontar sistema constitucional tributário brasileiro com o de outros países, como Argentina, Itália e Estados Unidos, conclui que o sistema pátrio é *sui generis* e que contrasta radicalmente com os demais, que adotam a flexibilidade. O professor paulista faz importante observação sobre o engessamento realizado pela atribuição de competência feita nos moldes de nossa constituição, que não da faculdade aos Entes para instituir tributos sobre qualquer disciplina, mas sim, traz atribuições específicas e com estrita permissibilidade, feitas através do uso de uma série de obstáculos às competências instituídas.⁹

⁷ COSTA, Judith Hofmeister Martins, BRANCO, Gerson Luiz Carlos. Diretrizes teóricas do novo Código civil brasileiro. – São Paulo: Saraiva, 2002. p. 26.

⁸ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. - 4. ed. - São Paulo: Saraiva, 2010. p. 8.

⁹ ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional tributário brasileiro. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

Também a outorga da competência aos entes políticos é feita através de regras que compõem um sistema rígido de partilha. Essa rigidez é decorrência do princípio federativo e da autonomia municipal e distrital. De tal sorte que a desatenção aos preceitos que reservam a um ente tributante o poder de tributar determinada materialidade pode acabar por causar prejuízos ao pacto federativo, visto que a autonomia financeira é parte essencial para a manutenção da existência e harmonia dos entes da Federação.¹⁰

A competência tributária pode ser definida como a faculdade de inovar o ordenamento jurídico com a edição de leis que criem, *in abstracto*, tributos. Aquele que detém a competência tributária pode, igualmente, aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, remi-lo, conceder anistia ou, até, não criá-lo.¹¹

A competência em relação aos impostos é distribuída para as pessoas políticas pela Constituição Federal através dos art. 153, 154 – impostos de competência da União -, do art. 155 – impostos de competência dos Estados membros e do art. 156 – impostos de competência do Município.¹²

O entendimento de que a Constituição Federal não cria tributos, mas somente atribui competência aos entes políticos para instituí-los através de leis é proferido quase que de maneira uníssona pela doutrina pátria. Mesmo que com pequenas variações, a afirmação é reiteradamente proferida com tamanha naturalidade que poucos são os doutrinadores que ousam contestar tal alegação.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. – 28ª ed. rev. amp. e atual – São Paulo: Malheiros, 2012. p. 574. Frisa o autor: “Ademais, a rígida discriminação de competências tributárias assegura a *isonomia* das pessoas políticas, já que lhes garante a autonomia financeira e, graças a ela, as autonomias política, administrativa e legislativa. Assim, permitir que uma pessoa política, ainda que por meio de artifícios exegéticos, se aposses de competências tributárias alheias é o mesmo que ferir de morte a igualdade jurídica que a Constituição quer que reine entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.”.

¹¹ *Ibidem*. p. 563 – 569.

¹² CONSTITUIÇÃO FEDERAL. BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <https://www.senado.gov.br/atividade/const/con1988/con1988_15.12.2016/art_229_.asp> Acesso em 24 dez 2017.

BORGES é um crítico assíduo de tal entendimento. Para o autor, a Constituição participa, também, da criação do tributo, na medida em que dispõe pormenorizadamente sobre hipótese de incidência, base de cálculo, regimes jurídicos e alíquotas de tributos. Não se sustenta, na sua visão, a separação absoluta entre o momento da outorga de competência e a disciplina integrativa do tributo pela lei tributária material.¹³

Portanto, para BORGES, assim como a lei ordinária cria direito ao dar especificidade à lei complementar, também a lei complementar é ato de criação normativa ao aplicar a constituição. Permitindo-se a afirmação de que a fixação constitucional, pelo mecanismo de competência, do âmbito material de validade das leis tributárias é criação do direito e, pois, do tributo.¹⁴

Seja a compreensão a ser adotada quanto à função da atribuição de competências pela Lei Fundamental na criação do tributo, fato é que, no direito brasileiro, antes de instituir tributo por norma legal, União, Estados, Municípios e Distrito Federal devem receber a competência tributária por outorga constitucional. Deste modo, ao mesmo tempo em que a partilha de competência habilita os Entes para que instituem tributos, também os impõe uma forte limitação constitucional, uma vez que estarão vedados de criar tributos fora da competência que lhes fora outorgada.

O mestre CARRAZZA, incontestável referência no assunto, atribuiu seis características à competência tributária, quais sejam: privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício.¹⁵ A professora COSTA apresenta a seguinte síntese às ideias do mestre:

1) *Privatividade ou exclusividade*: a significar que as pessoas políticas possuem faixas tributárias privativas; assim, a competências

¹³ TÔRRES, Heleno Taveira (org). ISS na lei complementar n. 1116/2003 e na constituição. BORGES, José Souto Maior. **Aspectos Fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-Lei n. 406/68 à LC n. 116/2003)**. À memória de Geraldo Ataliba. Barueri: Manole, 2004. p. 7.

¹⁴ *Ibidem*. p. 8.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. – 28ª ed. rev. amp. e atual – São Paulo: Malheiros, 2012. p. 582.

outorgada a um ente político priva ou exclui os demais da mesma atribuição. Tal afirmativa vale, inclusive, para os tributos vinculados a uma atuação estatal, uma vez que, em relação a eles, o exercício da competência tributária depende do prévio exercício da competência administrativa – prestação de serviço público ou exercício do poder de polícia, nos termos do art. 145, II, CR – não havendo falar-se, portanto, em competência concorrente, na medida em que apenas uma única pessoa está legitimada a exigir o tributo correspondente no caso concreto;

2) *Indelegabilidade*: característica segundo a qual, recebendo as pessoas políticas suas competências da própria Constituição, não as podem delegar a terceiros;

3) *Incaducabilidade*: uma vez que o seu não-exercício, ainda que por longo tempo, não acarreta o efeito de impedir que a pessoa política venha, a qualquer tempo, a exercê-la;

4) *Inalterabilidade*: que se traduz na impossibilidade de a competência tributária ter suas dimensões pela própria pessoa política que a detém;

5) *Irrenunciabilidade*: *segundo a qual as pessoas políticas não podem abrir mão de suas atribuições, em razão da indisponibilidade do interesse público; e*

6) *Facutatividade*: *pois as pessoas políticas são livres para usar ou não de suas respectivas competências tributárias, registrando-se, como exceção, o ICMS, diante da disciplina constitucional que lhe imprime feição nacional, da qual deflui o comando segundo o qual a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais depende de deliberação dos Estados e do Distrito Federal (art. 155, §2º, XII, g).*¹⁶

Por outro lado, CARVALHO faz oposição a esses ensinamentos. O autor entende como corretas a indelegabilidade, a irrenunciabilidade e incaducabilidade da competência tributária, mas não é o que compreende das outras três características. Em seu entendimento, a privatividade não é verificada na competência dada aos Estados e Municípios, isto porque o imposto extraordinário do art. 154, II, permite à União que instaure exação fora de sua competência tributaria, podendo, inclusive, adentrar nas competências do Estado e Município. O professor paulista admite que essa é uma exceção, porém entende ser suficiente para afirmar que privativos somente os impostos da União.¹⁷

A facultatividade, reconhecida na ausência da União em criar o Imposto Sobre Grandes Fortunas, do art. 153, VII, da CF, também é afrontada por CARVALHO através de uma exceção. Desta vez, utilizou-se da figura do ICMS, pois, “por sua índole eminentemente nacional, não é dado a qualquer Estado-

¹⁶ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. - 1ª ed. - São Paulo: Saraiva. p. 42 e 43.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. - 13. ed. - São Paulo: Saraiva, 2013. P. 221.

membro ou o Distrito Federal operar por omissão, deixando de legislar sobre esse gravame”.¹⁸ Por fim, o autor afirma não existir a inalterabilidade, uma vez que é comum a competência tributária ser modificada pelo Constituinte Derivado.

Por certo, nenhuma interpretação autorizada do direito tributário leva a crer que o Ente Político que receba a competência tributária da Constituição Federal possa inovar a legislação tributária sem o respeito às demais normas do ordenamento. A competência tributária não dá ao ente o autoritarismo sobre a instituição daquele tributo, mas faculta a sua criação sobre o respeito de inúmeras outras normas postas no sistema jurídico. Entre essas limitações encontram-se na própria constituição limites materiais e formais para a instituição do tributo. Entre elas, está o correto uso da competência dada à lei complementar no direito brasileiro, matéria objeto desse trabalho.

O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza é de índole municipal, por força do art. 156, III, da Constituição Federal. É verdade, também, que o Distrito Federal recebe outorga do art. 32, §1º, da Constituição Federal para instituir tributos sobre “as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios”. Igualmente, a União recebe do art. 147, CF, do mesmo dispositivo, competência para instituir impostos municipais em territórios não divididos em Municípios. Portanto, esses dois Entes também estão aptos à instituir o ISS.

Assim, analisada a estrutura que serve de alicerce para as normas tributárias inseridas na constituição e sabendo que a investigação minuciosa de cada uma dos grupos temáticos da constituição tributária¹⁹ não é palpável – e nem desejável – na presente pesquisa, segue-se com a análise da lei complementar como disposta no texto constitucional, averiguando-se a hierarquia dessa modalidade de lei frente às leis ordinárias, bem como as

¹⁸ Ibidem. p. 222.

¹⁹ “Podemos estudar a Constituição Tributária em três grupos temáticos: A) o da repartição da competência tributária entre a União, os Estados e os Municípios; B) das *limitações* ao poder de tributar (*princípios* e imunidades a cercar o poder de tributar); C) o da partilha direta e indireta do produto da arrecadação dos impostos entre as pessoas políticas da Federação (participação de uns na arrecadação de outros)”. Em COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. - 14ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 43.

correntes doutrinárias que circundam o art. 146, CF, e as aparições da lei complementar nos artigos específicos ao ISS na Constituição.

2.2 Lei Complementar

Desde as modificações causadas no ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965,²⁰ discute-se qual a função e a posição hierárquica das leis complementares. A lei complementar é resultado de tarefa legislativa do Congresso Nacional, com abrangência em todo o território nacional, em que, para a sua criação, devem ser respeitadas as exigências formais e de fundo impostas pela Lei Maior.²¹ Por ter aplicação nas três ordens jurídicas parciais, União, Estados e Município, a lei complementar é lei nacional que não se confunde com a lei ordinária da União.²²

O papel e o tempo gastos pelos juristas no assunto não são em vão, visto que, se mal aplicada, a lei complementar pode ser ferramenta para que o legislativo federal limite o papel legislativo dos Estados e Municípios, colocando a União em papel, inexistente, de superioridade hierárquica frente aos demais entes da federação.

A relação entre a matéria em análise e o princípio da isonomia é tão estreita que BORGES inaugura seu livro Lei Complementar Tributária com capítulo denominado Princípio Constitucional Implícito de Isonomia das Pessoas Constitucionais, onde proclama não haver hierarquização entre normas emanadas da União, dos Estados membros e dos Municípios e que a

²⁰ BRASIL, Emenda Constitucional nº 18, de 5 de fevereiro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc18.htm> Acesso em 20 dez 2017.

²¹ Em que pese a existência de requisitos formais e matérias seja replicado pela esmagadora parte da doutrina, Hugo de Brito Machado entende que: “Realmente, a existência de um campo de reserva de lei complementar não quer dizer que não possa uma norma dessa espécie cuidar de outras matérias. Pode, sim, e deve, o legislador, adotar a forma de lei complementar para cuidar não apenas das matérias a este reservadas pelo constituinte, mas também de outras, às quais deseje imprimir maior estabilidade, ao colocá-las fora do alcance de maiorias ocasionais, ou até dos denominados acordos de lideranças.” Em MACHADO, Hugo de Brito. Não importa o conteúdo; lei ordinária não revoga lei complementar. 2008. p. 8. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2008-fev-11/lei_ordinaria_nunca_revogar_lei_complementar. Acesso em: nov. 2017.

²² ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. - 4. ed. - São Paulo: Saraiva, 2010. p. 135.

igualdade jurídica não significa identidade de atribuições fixadas entre os entes da federação, mas somente que essas atribuições, embora diversas, correspondem todas a enunciados de competência estabelecidos pela própria Constituição.²³

Para a presente pesquisa importa desvendar em que medida poderá o Congresso Nacional, através de lei complementar, inovar o ordenamento jurídico influenciando em competência dos Estados e dos Municípios, e em que proporção os entes políticos estarão adstritos às balizas firmadas pelo legislador complementar. Deve-se estudar, para tanto, a existência, ou não, de superioridade hierárquica e a matéria que pode ser concebida por lei complementar. Quesitos que se mostram cruciais para a definição da norma complementar no seu papel na formação do fato gerador do ISS.

2.2.1 Posicionamento hierárquico entre lei complementar e lei ordinária

A questão sobre o plano hierárquico entre leis complementares e leis ordinárias foi rapidamente percebida pela doutrina pátria. Já na década seguinte da primeira aparição da lei complementar no ordenamento, haviam se formado duas correntes doutrinárias antagônicas: a primeira, encabeçada pelo mestre paulista ATALIBA, o qual defendia a superioridade hierárquica das leis complementares; a segunda, defendida pelo igualmente gabaritado mestre BORGES, que não via superioridade *a priori* entre as duas modalidades legislativas, mas tão só quando a lei complementar determinar o conteúdo da lei ordinária.

O primeiro, e talvez mais marcante, motivo para a divergência entre as doutrinas, começa com a colocação da lei complementar logo abaixo da emenda constitucional e imediatamente acima da lei ordinária na descrição das

²³ BORGES, José Souto Maior. Lei complementar tributária. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 8. Continua o autor: “Não há assim hierarquização entre normas emanadas da União, Estados-membros e os Estados, princípios fundamental e basilar na federação, já implica por si só e em princípio, na inviabilidade jurídica de hierarquia – e pois desigualdade – entre as normas federais, estaduais e municipais.”.

espécies do processo legislativo realizado pelo Constituinte.²⁴ Em que pese o texto constitucional não traga em sua literalidade que a lista está, ou não está, ordenada pela superioridade hierárquica das normas, a discussão acendeu-se em torno do modo como que foram dispostas as espécies normativas.

A doutrina de BORGES atribui insuficiência teórica ao entendimento de que a técnica legislativa do Constituinte signifique que a lei complementar vale mais que a lei ordinária e menos que a emenda constitucional. Para ele, o fato de a lei ordinária vir indicada abaixo da lei complementar não significa que aquela retira necessariamente a sua validade da conformidade com essa, pois a validade da lei ordinária, em princípio, decorre da sua conformação com a Constituição.²⁵

Após ressaltar que a lei ordinária deve apenas respeitar o campo privativo da legislação complementar, assim como que a lei complementar deve respeitar o da lei ordinária, o autor conclui:

Interpretado isoladamente, o art. 46 não permite ao intérprete extrair do seu texto outro significado se não a singela ilação de que a lei complementar integra, como uma espécie autônoma, o processo legislativo. Trata-se portanto de uma exegese puramente *literal*, porque o texto do art. 46 isolado do contexto sistemático da Constituição não permite ao intérprete superar – e essa superação é uma exigência indeclinável do sistema constitucional – o estágio meramente literal da interpretação. Não parece o dispositivo, por si só, instrumental idôneo para aferir-se a posição hierárquica e eficácia da lei complementar. Por isso mesmo, Geraldo Ataliba ressaltou expressamente a necessidade de ser a análise do art. 46 combinado ao critério sistemático.²⁶

É verdade que ATALIBA também não enxerga na literalidade do texto a hierarquização entre as espécies legislativas. Entretanto, afirma que, ao escalonar as espécies normativas, o constituinte observou a técnica legislativa de inserção dos mandamentos eventualmente hierarquizados de tal modo que os superiores precedam os inferiores. Evidenciando, assim, que houve uma

²⁴ A técnica era promovida pelo art. 46 da CF de 1967 e foi repetida no art. 59 da Constituição Cidadã.

²⁵ BORGES, José Souto Maior. Lei complementar tributária. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p 20 a 21.

²⁶ *Ibidem*. p. 23.

inserção sistêmica das figuras normativas em escala hierárquica. Inclusive, caracteriza como pleonástica a colocação do Constituinte, pois é de natureza das leis complementares complementar a Constituição, portanto, sobrepõem-se à lei ordinária.²⁷

O segundo ponto de desencontro entre as correntes é o *quorum* qualificado para a aprovação das leis complementares. Ao estabelecer que as leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta, o art. 69 da Constituição Federal instituiu o requisito formal do *quorum* especial e qualificado para a criação da lei complementar. Especial, porque é individualidade da norma complementar, enquanto qualificado se deve por ser obstáculo superior ao da criação de leis ordinárias, que requerem apenas a maioria simples para a sua instauração.²⁸

Por óbvio, o requisito do *quorum* qualificado não é simples fetiche do legislador constituinte, mas sim, consequência da relevância das matérias que podem ser versadas por lei complementar. Inclusive, como as matérias de competência da norma complementar nem sempre estão expressas na Constituição Federal, CARVALHO esclarece que a simples menção a lei pode indicar a necessidade de espécie legislativa complementar, dependendo da grandeza do tema tratado:

Os assuntos que o constituinte reservou para o campo da lei complementar estão quase sempre expressos, inobstante possamos encontrar, em alguns passos, a simples alusão à *lei*, desacompanhada do qualificativo *complementar*. Em circunstâncias como essa, a bem empreendida análise do comando supremo apontará que a grandeza do tema somente pode ser objeto de lei complementar, visto que estão em pauta regulações diretas de preceitos da Lei Maior, que por outros estatutos não poderiam ser versadas”.²⁹

²⁷ ATALIBA, Geraldo. Lei complementar na constituição. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971. p. 29.

²⁸ BORGES, José Souto Maior. Lei complementar tributária. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 29.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. - 13. ed. - São Paulo: Saraiva, 2013. p. 211.

Entretanto, o reconhecimento de que as duas espécies normativas legislam sobre matérias de “grandezas” diversas não dissolve a discussão acerca de se o *quorum* qualificado fundamenta, ou não, escala de superioridade entre elas.

A corrente contrária à superioridade da lei complementar afirma que o requisito formal reflete, apenas, na inconstitucionalidade da lei ordinária quando adentrar à matéria delimitada para a lei complementar, pois aquela não tem o *quorum* especial e qualificado requerido para tanto.³⁰

Já o aclamado professor MACHADO entende que a superioridade da lei complementar “resulta evidente da exigência de quorum qualificado para sua aprovação, e da finalidade para a qual o constituinte criou essa espécie normativa”.³¹ Sintetizando o que essa corrente entende a respeito do assunto.

O terceiro, e último, ponto a ser destacado como gerador da discussão em comento é a possibilidade de revogação de via única entre as leis, isto é, a lei complementar pode revogar lei ordinária, mas não pode ser revogada por essa, demonstrando a superioridade entre as normas.

Para BORGES, esse é um argumento falacioso, uma vez que, se não cumprido o requisito de fundo em concomitância com o requisito de forma, a lei complementar valerá tanto quanto lei ordinária. De tal sorte que a lei ordinária poderia revogar lei complementar, pois “se não ultrapassar a esfera de atribuições da União, o ato legislativo será existente, válido e eficaz. Só que não estará submetido ao regime jurídico da lei complementar – inclusive quanto à relativa rigidez – mas ao da lei ordinária”.³²

³⁰ BORGES, José Souto Maior. Lei complementar tributária. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975 p. 26.

³¹ Em MACHADO, Hugo de Brito. Não importa o conteúdo; lei ordinária não revoga lei complementar. 2008. p. 12. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2008-fev-11/lei_ordinaria_nunca_revogar_lei_complementar. Acesso em: nov. 2017.

Quando se refere a “finalidade para a qual o constituinte criou essa espécie normativa”, o mestre pernambucano não quer significar que a lei complementar deva obedecer requisito de fundo, mas somente que existem matérias privativas a ela, que não devem ser legisladas através de leis ordinárias.

³² BORGES, op. cit., p. 26.

Acompanhando o entendimento, PAULSEN leciona que é a Constituição que estabelece o que lhe será complementar, não sendo o equivocado uso da lei complementar pelo legislador que lhe imunizará da revogação pela espécie normativa indicada para dispor sobre a matéria. Ainda, indica como um dos marcos da fixação dessa tese pelo Supremo Tribunal Federal o julgamento do RE 377.475/PR, onde foi permitida a revogação parcial da LC 70/91 pela Lei n. 9.430/96.³³

Por outro lado, ATALIBA também advoga pela existência e validade da lei complementar que dispõe sobre matéria fora de sua competência, entretanto, afirma que o ato não tem eficácia de lei complementar, sendo mera lei ordinária e - somente por isso - pode ser revogado por lei dessa espécie. Chega a afirmar que, se a lei complementar pudesse discorrer sobre matéria que não lhe é própria sem a possibilidade de revogação pela lei ordinária, o legislativo poderia utilizar a norma complementar como ferramenta de enrijecimento de determinadas matérias, em movimento contrário ao que dita a Constituição, mas, como já dito, não enxerga nisso possibilidade de lei ordinária estar revogando lei complementar.³⁴

Divergente dos autores supramencionados, MACHADO, defensor da superioridade hierárquica entre as espécies normativas, aduz que lei complementar possui sua identidade figurada somente no procedimento adotado para sua elaboração, renegando o requisito material como caracterizador dessa espécie. Assim, quando adentra ao ponto da revogação entre as espécies normativas, afirma que a lei complementar não se desfigura

³³ PAULSEN, Leandro. Constituição e código tributário comentado à luz da doutrina e da jurisprudência. – 18ª ed. – São Paulo: Saraiva: 2017. p. 64

O Julgado foi assim ementado:

Contribuição social sobre o faturamento – COFINS (CF, art. 195, I). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento.

³⁴ ATALIBA, Geraldo. Lei complementar na constituição. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971. p. 31.

ao versar sobre matéria fora da sua competência privativa, portanto, nunca será revogada por lei ordinária.³⁵

No mesmo sentido, DIFINI expõe que a maior diferença hierárquica entre as normas é percebida no aumento da exigência para a criação da norma complementar e que, não exigida por norma complementar, a matéria poderia ser tratada tanto por lei complementar, como por lei ordinária, conforme:

Ao nosso ver, a lei complementar tem maior hierarquia que a lei ordinária, porque formalmente diferenciada pela Constituição, com processo legislativo com maiores exigências. A matéria só poderá ser regrada por lei complementar quando a Constituição assim dispuser expressamente ou tal resultar de sua interpretação sistemática (então será inválida, por afrontar a Constituição, seu trato pela lei ordinária). Não ocorrendo essas hipóteses, à opção do legislador, a disciplina poderá ser feita por lei complementar ou ordinária. Se o legislador optar pela lei complementar, com maiores exigências formais, esta não poderá ser modificada ou revogada por lei ordinária, para a qual as exigências formais são menos rígidas, do que decorre menor hierarquia legislativa. A tese de que não sendo a matéria expressamente reservada, pela Constituição, à lei complementar, eventual lei complementar que sobre ela verse pode ser alterada por lei ordinária, não tem supedâneo na Constituição e gera grave instabilidade jurídica. Não é razoável que a lei complementar, para cuja aprovação se exige maioria absoluta, possa ser alterada por lei ordinária, aprovada por maioria simples.³⁶

De outra feita, ÁVILA acompanha a corrente que entende pela hierarquia eventual entre as leis complementares e ordinárias. O fenômeno é observado quando a norma complementar regula a criação da norma ordinária e quando se configura relação de hierarquia material em seus conteúdos. Como se observam dos ensinamentos do prestigiado professor:

Isso não significa que as leis complementares não possam ser hierarquicamente superiores às leis ordinárias. As leis ordinárias situam-se, em dois casos, numa relação de hierarquia com as leis complementares: numa relação de hierarquia formal-procedimental, na hipótese de a lei complementar regular o modo de elaboração, redação, modificação e consolidação das leis ordinárias (art. 59); e numa relação de hierarquia material-conteudística, no caso de a lei

³⁵ Em MACHADO, Hugo de Brito. Não importa o conteúdo; lei ordinária não revoga lei complementar. 2008. p. 11. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2008-fev-11/lei_ordinaria_nunca_revogar_lei_complementar. Acesso em: nov. 2017.

³⁶ DIFINI, Luis Filipe Silveira. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 155.

complementar estabelecer normas gerais predeterminadoras do conteúdo das leis ordinárias instituidoras dos tributos (art. 146).³⁷

CARVALHO acompanha o entendimento acima exarado e adjetiva como precisa a doutrina de BORGES ao defender que não se pode entender que sempre haverá hierarquia entre leis complementares e leis ordinárias.³⁸

Como demonstrado acima, a questão da hierarquia entre lei complementar e ordinária é ainda divergente entre os grandes nomes da doutrina tributária. Enquanto os gigantes digladiam-se, a nossa opinião é por acompanhar o entendimento de que a lei complementar deve respeitar quesitos materiais determinados pela Constituição para a sua instauração. Não sendo visualizada hierarquia, a priori, entre as espécies normativas, mas sim, diferentes matérias pelas quais podem versar cada ato legislativo.

É importante notar que entender como o do professor MACHADO facilitaria muito a produção do presente trabalho. Uma vez que, se considerarmos que a lei complementar não tem que cumprir requisitos de fundo, podendo versar, também, sobre qualquer matéria permitida à lei ordinária, não haveríamos que discorrer sobre o embate entre leis complementares e leis ordinárias no aspecto material do ISS, pois somente seria necessário averiguar se a norma complementar não estaria em confronto com a Constituição.

Entretanto, como esse não é o entendimento adotado no trabalho, prossegue-se com o estudo da competência atribuída pelo texto constitucional às leis complementares através de seu artigo 146.

2.2.2 O papel da lei complementar no artigo 146 da Constituição Federal

Com igual fervor do utilizado na discussão acerca da superioridade hierárquica das leis complementares, a doutrina discute o papel atribuído à lei

³⁷ ÀVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. - 4. ed. - São Paulo: Saraiva, 2010. p. 135.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. - 13. ed. - São Paulo: Saraiva, 2013. p. 212.

complementar pelo art. 146, e seus incisos, da Constituição Federal. A redação dada ao artigo, que, ao que tudo indica, foi escrito sob enormes pressões políticas,³⁹ não foi suficiente para acalmar o ânimo dos estudiosos do direito tributário. Pelo contrário, parece ter reacendido discussão que perdura por quase 60 anos.

A divergência orbita em torno de se saber o que são as chamadas normas gerais de direito tributário e qual o papel que é dado à lei complementar quando lhe impõe estabelecer esse tipo de norma.

Como mencionado anteriormente, a discussão é anterior à Carta Magna de 1988. Teve seu início causado pelo parágrafo §1º, do art. 18, da Constituição Federal de 1967, o qual dispunha que “lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário”.⁴⁰

A partir de então, formaram-se duas correntes de pensamentos doutrinários. A primeira, tricotômica, enxergava no mencionado artigo três funções para as leis complementares, quais sejam, estabelecer normas gerais de direito tributário, dispor sobre conflitos de competências e regular as limitações ao poder de tributar. Já a segunda corrente entendia que bastava à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário e que essas normas, por sua vez, implicavam em outras duas funções: dispor sobre

³⁹ Leandro Paulsen em PAULSEN, Leandro (coord.). Certidões Negativas de Débito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. Apud PAULSEN, Leandro. Constituição e código tributário comentado à luz da doutrina e da jurisprudência. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017: “Revelou, ainda, que a introdução da expressão ‘normas gerais’ na Constituição era atribuída ao então Deputado ALIOMAR BALEEIRO, razão porque consultou-o acerca do seu alcance, tendo obtido de Aliomar a declaração de que tal expressão decorreria de um compromisso político, de uma acomodação necessária para a aprovação da atribuição de competência à União para legislar sobre direito tributário, competência essa que pretendia, inicialmente, fosse ampla e sem a limitação contida no conceito de normas gerais, bastando que tivesse a feição de uma lei nacional endereçada ao legislador ordinário das três esferas. Diante da resistência política, entretanto, ocorreu-lhe introduzir a expressão ‘normas gerais’, o que teve sucesso, mas em termos que o próprio Aliomar não elaborara ou racionara juridicamente (p. 4/6).”

⁴⁰ Constituição Federal, 1967, art. 18, §1º.

conflitos de competências e regular as limitações ao poder de tributar. Essa última corrente foi nomeada de dicotômica ou monotômica.⁴¹

CARVALHO, adepto da corrente monotômica, nominou de “escola bem comportada do Direito Tributário brasileiro” a corrente tricotômica, por entender que essa corrente utilizava-se de somente da interpretação literal para extrair o significado do §1º, do art. 18, da Constituição Federal de 67. De tal sorte que entendiam como tão nítido o texto do artigo que não necessitavam combatê-lo com nenhum outro dispositivo constitucional para extrair as três funções da lei complementar.⁴²

Em oposição a essa estrita legalidade, os monotomistas afirmavam que só seria possível chegar ao conteúdo da lei complementar através da interpretação sistemática. Conforme afirmava ATALIBA:

Repita-se, pois: nenhuma norma paira avulsa no ar, mas, já nasce inserida no sistema jurídico e com êle harmonizada. Logo, o mandamento do § 1º do art. 18 da Carta – da mesma forma que o da letra “c” no n. XVII do art. 8º - somente pode ser conhecido, interpretado e aplicado, em função do sistema à vista dos demais mandamentos que o compõem e à luz dos princípios expressos ou implícitos informativos do sistema ou modelares de suas grandes linhas.⁴³

O que faz com que o papel da lei complementar seja reduzido drasticamente pela corrente que utiliza da interpretação sistemática é o embate da expressão normas gerais com o princípio federativo e a autonomia político-administrativa dos Entes da Federação. Os autores dessa corrente alertam que a interferência indevida que o Congresso Nacional poderia causar na distribuição de competência tributária feita pela Constituição coloca em risco princípios constitucionais caros para a autonomia jurídica das pessoas políticas.⁴⁴

⁴¹ ANDERLO, Ricardo. Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 266.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.p.

⁴³ ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro tributário e autonomia dos Estados e Municípios. Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário. Revista dos Tribunais, 1969. p. 47.

⁴⁴ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

A doutrina afirmava que os princípios mencionados são tão sérios, amplos e penetrantes para o ordenamento jurídico que envolvem toda a interpretação e integração do resto do ordenamento.⁴⁵ A defesa ao risco causado pelas normas gerais legisladas pela via da lei complementar é explicitada nas palavras do professor CARVALHO:

Sim, porque na medida em que fosse deferida à legislação complementar produzir, *indiscriminadamente*, regras jurídicas que penetrassem o recinto das competências outorgadas aos Estados-Membros, ainda que sob o pretexto de fazê-lo mediante *normas gerais*, estar-se-ia trincando o postulado federativo, encarnado, juridicamente, na autonomia recíproca da União e dos Estados, sob o pálio da Constituição. Ao mesmo tempo, se tais preceitos, protegidos pela capa da generalidade, pudessem invadir as prerrogativas constitucionais de que usufruem os Municípios, *sem limitações determinadas, precisas e antecipadamente conhecidas*, teríamos esvaziamento do princípio que assegurava autonomia àquelas pessoas políticas.⁴⁶

E foi em meio a esse ambiente que se inaugurou o art. 146 da atual Constituição Federal, o qual possui a seguinte redação:

Art. 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.

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:

I - será opcional para o contribuinte;

⁴⁵ ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro tributário e autonomia dos Estados e Municípios. Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário. Revista dos Tribunais, 1969. p. 47

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 255 e 266.

- II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;
- 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;
- IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.⁴⁷

Em que pese o texto constitucional pareça ter definido a questão e assentado claramente pela corrente tricotômica, inclusive dando clara separação entre as normas gerais de direito tributário, a disposição sobre conflitos de competências e a regulação das limitações ao poder de tributar,⁴⁸ não foi o suficiente para dirimir o embate doutrinário.

Os doutrinadores da corrente monotômica continuaram com o seu entendimento, acrescentando ao seu discurso que a prevalência do texto constitucional pela tricotomia, não era resultada da análise científica da matéria, mas causada por desempenho de trabalho político. Ainda, afirmavam que essa nova redação da Lei Maior não teve condão de acrescentar papéis à lei complementar, tendo se tornado apenas pleonástico no momento em que separou as normas gerais dos outros dois incisos.⁴⁹

Apesar da referida corrente seguir afirmando que somente a leitura equivocada do art. 146, da Constituição Federal, poderia guiar ao caminho da tricotomia,⁵⁰ ÁVILA tece importante crítica a esse pensamento. Começa esclarecendo que interpretar a regra de competência da lei complementar em consonância com o princípio federativo não significa esvaziar o art. 146 da Constituição Federal. Ambos emanam da mesma constituição e não há de se extrair daí oposição entre eles. Não deveria ser colocado o princípio federativo

⁴⁷ CONSTITUIÇÃO FEDERAL. BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <https://www.senado.gov.br/atividade/const/con1988/con1988_15.12.2016/art_229_.asp> Acesso em 15 dez 2017.

⁴⁸ ANDERLE afirma que: “De fato, com o advento do aludido dispositivo, não cremos ser possível limitar a atuação da lei complementar aos casos de conflitos de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar.” Em ANDERLE, Ricardo. Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI. - 1.ed. - São Paulo: Noeses, 2016. p. 268.

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.p 266.

⁵⁰ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p 1042.

em um lado e a regra de competência noutra, pois existe compatibilidade entre as duas normas. Afirma ser o art. 146 reflexo de um modelo federativo “normativamente centralizado” adotado pela Carta Magna.⁵¹

Ainda nas lições do autor, a interpretação do direito deve ser feita em consonância com os argumentos linguísticos, agindo o texto normativo como limitador da significação, sobrepondo-se a outros métodos interpretativos quando o ordenamento não forneça outros critérios matérias que privilegiem algum dele. Como é o caso do art. 146, da carta magna, que, por ser reflexo de um já mencionado modelo federativo centralizado, pressupõe normas gerais com eficácia limitadora e especificadora, não apenas declaratórias.⁵²

Adentrando ao tema dos objetos materiais da lei complementar, iniciando-se pela disposição sobre os conflitos de competência, nota-se na doutrina uma tendência ao entendimento de que não há possibilidade lógica ou jurídica para que ocorram conflitos de competência na distribuição constitucional. O que existem são conflitos aparentes, causados pela equivocada interpretação do texto constitucional pelas pessoas políticas, que acarretam em leis tributárias inconstitucionais ou pretensões administrativas ilegais. Nessa vertente, cabe ao judiciário a resolução de litígios causados pela competência dos entes que vierem a ocorrerem.⁵³

Mas o fato de se reconhecer que os conflitos de competência sejam causados pela divergência da interpretação do texto constitucional pelos Entes não significa dizer que o papel das leis complementares seja o julgamento desses conflitos. É o que observa das lições prestadas por COELHO, que, após esclarecer que o que ocorre são “invasões de competência em razão da insuficiência intelectual dos relatos constitucionais pelas pessoas políticas”, observa, no inciso I, uma fórmula utilizada pelo Constituinte na tentativa de que

⁵¹ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. - 4. ed. - São Paulo: Saraiva, 2010. p. 139.

⁵² Ibidem. p. 139 e 140.

⁵³ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário.- 28 ed. - São Paulo: Malheiros, 2012. 1706. e ALVIM, Eduardo. P. Arruda. Lei complementar tributária Revista de Direito Constitucional e Internacional. – DTR. vol. 6. Jan – Mar. 1994 – ver se tem formatação no site da RT.

o Congresso resolvesse os conflitos através de lei complementar antes de serem levados ao judiciário. Claramente valorizando a espécie complementar ao considerá-la como “lei de resguardo da Constituição”.⁵⁴

PAULSEN adverte para o fato de que o nosso ordenamento não dispõe de nenhuma norma complementar fundada no inciso I, do art. 146 da Constituição Federal. Uma vez que não há enunciado no Código Tributário Nacional (CTN) dispendo sobre o conflito de competências e que, quando a lei esparsa dispõe sobre o conflito, é sempre validada por outro artigo que não o art. 146. Como é o caso das leis 116/03 e 87/96 “que cumprem também a função de prevenir conflitos, mas decorrem de previsões constitucionais específicas, quais sejam, os art. 156, III e 155, §2º, XII, da Constituição Federal”.⁵⁵

Quanto à regulação das limitações ao poder de tributar, cita-se o alerta que faz ATALIBA sobre esse papel da espécie normativa. Para o autor, é importante frisar que regular as limitações não é criar novas limitações, pois as limitações são constitucionais e ao Congresso não é dada função de constituinte derivado através da expedição de lei complementar.⁵⁶

Compactua com a ideia CARRAZA. O autor atribui caráter meramente declaratório à matéria legislativa do art. 146 da CF e descreve a regulação apenas como intuito de reafirmação do já exposto no texto constitucional:

Depois de tudo o que vimos, podemos agora inferir, sem sinal de dúvida, que os possíveis conflitos de competência em matéria tributária já se encontram resolvidos na própria Constituição. Sendo esta premissa verdadeira, temos, necessariamente, que também as limitações ao exercício das competências tributárias vêm todas encartadas na Lei Superior, não sendo dado ao legislador

⁵⁴.COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988. – Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 86.

⁵⁵ PAULSEN, Leandro. Constituição e código tributário comentado à luz da doutrina e da jurisprudência. - 18. ed. - São Paulo: Saraiva, 2017

⁵⁶ ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro tributário e autonomia dos Estados e Municípios. Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário. Revista dos Tribunais, 1969. p. 67.

infraconstitucional (e.g, o complementar) delas se ocupar, a não ser no intuito de reafirmá-las.⁵⁷

Doutrina mais permissiva é encontrada entre os jus tributaristas. Como a vista nas lições de BARRETO, que celebra o uso da lei complementar na função de regulação, pois entende que, caso fosse permitido à lei ordinária tal papel, cada ente tributante buscaria fixar as condições para o usufruto da imunidade da maneira que melhor lhe conviesse, deixando o ordenamento jurídico a ponto de caos.⁵⁸

O autor, após esclarecer que ao legislador não foi dada carta branca através do uso da lei complementar, pois essa não poderá “nem transbordar nem restringir o sentido, conteúdo e alcance do preceito imunitório”, afirma estar convencido que de o art. 14 do CTN (o qual regula as imunidades subjetivas do art. 150, VI, ‘c’) respeitou as balizas constitucionais impostas na tarefa.⁵⁹

Quanto ao papel de edição de normas gerais de direito tributário, faz-se necessária a busca pelo melhor entendimento desse termo, para evitar que a delimitação de competência realizada pelo Constituinte não se torne algo supérfluo nas mãos do legislador complementar.⁶⁰

Além da já mencionada corrente que entende que as normas gerais de direito tributário se esgotam nos incisos I e II, do art. 146 do diploma constitucional, existem autores que entendem pela necessidade de uma norma de caráter nacional regulando pontos sem os quais não seria possível

⁵⁷ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário.- 28 ed. - São Paulo: Malheiros, 2012. p. 1069. Acrescenta o autor: “Daí entendermos que as normas gerais em matéria de legislação tributária referidas no art. 146 da Lei Maior, têm caráter meramente declaratório. Em outros termos, elas visam a retirar da incerteza aparentes conflitos de competência tributária entre as pessoas políticas. Por igual modo, pretendem reafirmar as “limitações constitucionais ao poder de tributar”, que vêm contidas em regras proibitivas, isto é, em mandamentos autoaplicáveis, que, por isso mesmo, prescindem de integração legal ou infralegal para terem plenas condições de operatividade. Este pensamento esforça-se nas lições de Rui Barbosa, para quem as normas constitucionais proibitivas são sempre autoexecutáveis.”

⁵⁸ BARRETO, Aires F. Curso de direito tributário municipal. – 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. p. 75.

⁵⁹ Ibidem. p. 75.

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.p 259.

uniformizar e harmonizar os critérios básicos de tributação no País.⁶¹ Leciona BASTOS que, devido a sua abundância, as normas gerais possuem essencial função de estabilidade no sistema tributário, revelando o que permanecia implícito na Constituição.⁶²

Do regramento normativo feito a partir do inciso III, do artigo em análise, faz-se, para o presente trabalho, a análise da alínea 'a', ou seja, como se da a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes através de lei complementar.

De início, cabe rechaçar a ideia de que poderá ser criado tributo a partir de lei complementar fundamentando-se nesta disposição. A criação do tributo é feita, excetuando-se raras indicações constitucionais, através de lei ordinária do ente competente para tanto.⁶³

Mas, se a lei complementar tem competência para dispor sobre as matérias da alínea 'a' e, caso não haja infração constitucional, a lei ordinária deverá obedecer à norma constitucional, resta saber se as pessoas políticas devem esperar a criação de uma legislação complementar para poder instaurar os seus impostos. DERZI, em atualização da obra do mestre BALEEITO, afirma que, por força da isonomia e tipo federal adotado pela nossa Constituição, a ausência de lei complementar regulando a matéria não pode ser usada como argumento para barrar a instauração dos impostos pelos entes da federação. Conforme:

Inexistindo lei complementar da União, que previna conflitos de competência, regulamente as limitações ao poder de tributar ou defina os tributos, suas espécies os fatos geradores e as bases de cálculo dos impostos discriminados na Constituição, conforme prescreve o art. 146, I, II e III, nem por isso ficará bloqueado o exercício da competência legislativa de cada ente político da Federação, competência resultante das normas atributivas de poder

⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. – 3. ed. – São Paulo: Saraiva: 2013. p. 80.

⁶² BASTOS, Celso Ribeiro. Lei complementar – teoria e comentários. – 2. ed. – São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. p. 149.

⁶³ Ibidem, p. 152.

dos arts. 145, 148, 149, 149-A, 153, 155 e 156 e daquelas restritivas e proibitivas dos arts. 150, 151 e 152.

A isonomia dos entes políticos – em que se baseia a Federação – não é conciliável com a norma de competência derivada de outro ente político e nem é dependente da edição de lei complementar federal.⁶⁴

Concorda com a autora BASTOS, que lembra que a criação e a cobrança dos impostos perfazem a maior parte das fontes de receita pública dos Entes da Federação, assim, não podem esses ficar em total dependência do legislador complementar, sob risco dessa omissão vir a ter efeito de negativa da competência atribuída pela Lei Maior.⁶⁵

Assim, trilhado o caminho das funções gerais da lei complementar, resta analisar as disposições constitucionais específicas para o ISS encontradas no art. 156 da Constituição Federal.

2.3 Os dispositivos constitucionais específicos da lei complementar no ISS

A Constituição Federal, na mesma oportunidade em que outorga competência tributária aos Municípios para instituir Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, faz referência à lei complementar em duas oportunidades, conforme redação do art. 156 do texto constitucional:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

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

[...]

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

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas:

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

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.⁶⁶

⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário brasileiro. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. – 13. Ed – Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 8.

⁶⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. Lei complementar – teoria e comentários. – 2. ed. – São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. p. 153.

⁶⁶ CONSTITUIÇÃO FEDERAL. BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <https://www.senado.gov.br/atividade/const/con1988/con1988_15.12.2016/art_229_.asp> Acesso em 02 dez 2017.

Quanto à matéria do inciso III, que dispõe sobre a definição de serviços em lei complementar. Na prática, o legislador infraconstitucional definiu os serviços através da lista anexa à LC 116/03. A discussão sobre se a matéria da lista deve ser sempre observada pelo legislador municipal será estudada por meio de tópico específico. Para o momento, basta frisar que o legislador complementar não pode incluir em lei complementar fato que não configure prestação de serviço, sob pena de estar desconfigurando a já mencionada rígida competência atribuída aos Entes da Federação.⁶⁷

A Constituição também atribui à lei complementar a fixação das alíquotas máximas e mínimas do ISS. O regramento foi incluído no texto constitucional a partir da Emenda Constitucional n. 37 de 2002.⁶⁸

Em que pese parte da doutrina enxergue que essa homogeneidade imposta por norma complementar a ser observada pelo legislador municipal seja importante para que se evite a guerra fiscal entre as municipalidades,⁶⁹ COELHO não concorda com a técnica adotada pelo constituinte derivado nesse ponto. Para o autor, em respeito ao espírito federativo e a autonomia dos Entes, melhor seria se a interferência fosse somente na alíquota mínima, deixando que os Municípios definissem suas alíquotas máximas, respeitando, por óbvio, outros princípios constitucionais.⁷⁰

Antes da vigência da lei complementar n. 157/16, a alíquota máxima era definida pelo art. 8º, II, da LC n. 116/03, na porcentagem de 5%, e a alíquota mínima era regulada pelo art. 88 da ADCT, em 2%, exceto para os serviços dos itens 32, 33 e 34 da lista anexa ao Decreto-Lei n. 406/88. A nova lei complementar realizou a condição terminativa da vigência do artigo da ADCT e fixou a alíquota mínima para a exação do ISS em 2%, através do art. 8º- A.

⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. – 38. ed. – São Paulo, Malheiros: 2017.

⁶⁸ BRASIL, Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc37.htm> Acesso em 02 dez 2017.

⁶⁹ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. - 1ª ed. -São Paulo: Saraiva. p. 395

⁷⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. - 14ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 346.

Na mesma oportunidade, o legislador complementar se posicionou através da LC 157/16, acerca da possibilidade de concessão e benefícios tributários que diminuíssem a tributação para valor inferior ao mínimo legal. Vedando tal possibilidade no §1º, do art. 8-A, da referida lei.⁷¹

Já a imposição do inciso II, do art. 153, da Constituição Federal, foi concretizada pela LC 116/03 em seu art. 2º, I, ao mencionar que o ISS não incide sobre “as exportações de serviços para o exterior do País”. A regulação é isenção heterônoma autorizada pela Constituição, compondo exceção ao inserto no art. 151, III, da CF.⁷²

Sobre esse ponto, CARRAZZA explica que a exportação de serviço se dá “sempre que o tomador do serviço, sendo um não residente, satisfizer, no exterior, a *necessidade* que o levou a contratar o prestador.” Assim, para fins dessa isenção, não deve ser observado onde o serviço foi prestado, mas em que país o resultado da prestação será sentido.⁷³

Por fim, o inciso que termina o primeiro parágrafo do art. 153 do diploma constitucional afirma que à lei complementar caberá à regulação da forma e das condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Nesse ponto, a observação que deverá ser levada em conta é o fato que as isenções, incentivos e benefícios fiscais são instituídos e revogados

⁷¹ Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.

§ 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula.

⁷² COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. - 1ª ed. -São Paulo: Saraiva. p. 396

⁷³CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário.- 28 ed. - São Paulo: Malheiros, 2012. p. 1119.

pelos Municípios, somente devendo a lei complementar regular essa situação.

74

Assim, o estudo das três esferas analisadas no presente capítulo: as características da constituição tributárias; as características e funções gerais da lei complementar e os dispositivos constitucionais da norma complementar específicos do imposto sobre serviços abrem o caminho para que seja analisado o papel da lei complementar na formação do fato gerador do ISS.

Muito disso, pois, além da indiscutível importância das normas constitucionais, o cerne da questão gira em torno de saber qual a técnica utilizada pelo legislador complementar ao se confrontar com ao art. 156, da Constituição Federal, e se a técnica utilizada é adequada às funções da lei complementar. Além disso, também será necessário averiguar como deverá ser a observância do legislador municipal sobre o trabalho do Congresso Nacional.

⁷⁴ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário.- 28 ed. - São Paulo: Malheiros, 2012. p. 1123.

3. O FATO GERADOR DO ISS E A PREVISÃO DO DE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA DEFINIDO EM LEI COMPLEMENTAR

Após a análise feita no primeiro capítulo acerca do que a doutrina tem a lecionar sobre a matéria da lei complementar posta na Constituição Federal, percebe-se que essa espécie legislativa possui estreita ligação com a imposição do imposto sobre serviço de qualquer natureza. Seja através das normas do art. 146 da Constituição, ou nas diversas aparições ao longo do art. 156, CF, a lei complementar se mostra essencial para o estudo do imposto municipal.

Deste modo, o capítulo final deste trabalho procura analisar o que doutrina e jurisprudência ensinam sobre as possibilidades, os limites e o que vem sendo adotado pelo legislador complementar enquanto da formação do fato gerador do ISS. Para isso, será analisado como a lei complementar reagiu à outorga constitucional da definição de serviços para fins da tributação municipal, bem como se os serviços arrolados em lei complementar são taxativos ou exemplificativos e se a LC n. 116/2003 definiu o fato gerador do imposto, como determinam as letras da Constituição. Como de praxe, ao longo desse trabalho, nenhuma das questões propostas será respondida de forma unívoca pelos estudiosos do direito.

De início, cabe mencionar o que se entende por fato gerador de uma espécie tributária. A expressão aparece diversas vezes na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, por isso, é comumente usada para designar tanto a hipótese normativa do tributo, como a situação efetivamente ocorrida. Essas utilizações são denominadas de fato gerador *in abstracto* e fato gerador *in concreto*, respectivamente.⁷⁵

Utiliza-se como exemplo o art. 114, do CTN⁷⁶, que, na visão de CARVALHO, possibilita três interpretações diferentes sobre fato gerador. Além

⁷⁵ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. - 1ª ed. - São Paulo: Saraiva. p. 181.

⁷⁶ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

de se poder extrair que o fato gerador é “aquele específico evento do mundo físico exterior que preenche os pressupostos instituídos em lei”, ou de se referir à hipótese das regras jurídicas tributárias que descrevem acontecimentos, também se pode entender que ele é, ao mesmo tempo, “um acontecimento que se dá no campo real-social e um conceito que, seletor de enunciar quais sejam as condições necessárias e suficientes para que ele possa efetivamente ocorrer.”⁷⁷

Uma das principais referências no assunto, ATALIBA, cunha a expressão fato imponible para fazer a distinção entre a norma abstrata, hipótese de incidência, e o acontecimento fático que opera no plano concreto. Para o autor, fato imponible é o “acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. legal – dá nascimento à obrigação tributária.”⁷⁸ O vocábulo imponible acabou sendo criticado, por apresentar a ideia de que o fato seria passível de imposição, quando, na verdade, a incidência se dá de forma automática e infalível.⁷⁹

No presente trabalho, utiliza-se a expressão fato gerador dando-se ênfase para a formação da materialidade do tributo. Assim, usa-se da ênfase dada pela legislação tributária - inclusive a Constituição – que identifica o fato gerador pela menção da sua materialidade.⁸⁰ Além disso, vai de acordo com os ensinamentos de MELO, que afirma que a materialidade é fenômeno demonstrativo do aspecto econômico do tributo e que pode ser identificada como o fato gerador do tributo:

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

⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. - 13. - ed. - São Paulo: Saraiva, 2017. p 292.

⁷⁸ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. – 6ª ed, 16ª tiragem – Malheiros. p. 68.

⁷⁹ CARVALHO, op. cit., 271.

⁸⁰ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. - 19. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013. p. 289.

A materialidade de qualquer tributo é rotulada, na legislação, como *fato gerador* da obrigação tributária, embora se compreenda na referida expressão tanto a situação hipotética (previsão legal), como a situação fática (acontecimento real).⁸¹

Sendo a materialidade dos impostos dada pela Constituição,⁸² pode-se afirmar, como fez BARRETO, que o fato gerador do ISS é a prestação de serviço, isto é, não apenas o serviço isoladamente considerado.⁸³

O fato de a Lei Maior ordenar a definição da prestação de serviço por lei complementar causa em alguns juristas o desconforto já mencionado no primeiro capítulo, acerca do prejuízo da autonomia municipal em detrimento da competência dada ao Congresso Federal. As reclamações contra o final do art. 156, III, giram em torno da abertura para a sobreposição dos interesses do Congresso à autonomia municipal, na medida em que aquele poderá definir a abrangência da competência do tributo cobrado pelos municípios.⁸⁴

A partir disso, deve-se investigar de que modo o legislador complementar atuou com a permissibilidade dada pelo art. 156, III, da Constituição, para, após, realizar a extração do significado dado à definição de prestação de serviço, tarefa primordialmente dada à lei complementar.

3.1 A lei complementar definiu a prestação de serviço?

A Constituição, na literalidade do art. 156, III, atribui competência aos Municípios para que esses instituem impostos sobre serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar. Por mais que a segunda parte do artigo pareça dar ao legislador complementar a difícil tarefa de definir o que é o serviço de qualquer natureza que será tributado pela Municipalidade, as leis complementares que tratam sobre o assunto não chegaram a defini-lo.

⁸¹ MELO, José Eduardo Soares. ISS – aspectos teóricos e práticos. - 5ª. ed –São Paulo: Dialética, 2008. p. 37.

⁸² Ibidem, p. 49

⁸³ BARRETO, Aires F. Curso de direito tributário municipal. – 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. p. 319.

⁸⁴ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. – 10ª. ed – São Paulo: Livraria do advogado, 2016. p. 387.

Ainda sobre a vigência da Constituição anterior, conforme nos remete MORAES,⁸⁵ citado por BORGES, ocorre a afirmação de que a definição de serviço não é a tarefa que a Lei Maior delegou ao legislador complementar. Entre as razões para essa negativa, estava a de que a mencionada incumbência seria inviável e impraticável de ser cumprida. Assim, o autor não entendia que a lei complementar deveria tentar trazer definições de cada um dos serviços, mas sim, elencar as atividades que deveriam ficar sujeitas ao imposto municipal, Conforme:

Definir é também sinônimo de *fixar, marcar*. Assim, “definidos em lei complementar” quer dizer ESTABELECIDOS em lei complementar, isto é FIXADOS, INDICADOS, ARROLADOS em lei complementar. Compete à lei complementar estabelecer quais as atividades que devem ‘ser tidas como “serviços” para efeitos de incidência ao ISS. Ao “definir” os serviços, a lei complementar pode adotar o processo do rol, elencando as atividades que devem ficar sujeitas ao ISS.⁸⁶

Novamente, a definição por lei complementar é apontada como fator que agride a autonomia municipal, porque possibilita o suprimento da autonomia financeira da municipalidade.⁸⁷ Entretanto, outra parte da doutrina faz importante ponderação de que a norma que traz a definição do serviço por lei complementar - assim como as normas de atribuições de competências – advém da Constituição. Por isso, se houve alguma limitação na competência municipal, ela é originada de determinação constitucional.⁸⁸

Fato é que a lei complementar não trouxe a definição, no sentido de conceituação, de serviços tributáveis pelo Município. A LC n. 116/2003, em verdade, apresentou um rol, em lista anexa, de serviços a serem tributados pelos Municípios.

⁸⁵ MORAES, Ribeiro de. A prestação de serviço no sistema tributário nacional. São Paulo, 1972. Tese (Doutorado). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. p. 71.

⁸⁶ BORGES, José Souto Maior. Lei complementar tributária. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 16.

⁸⁷ BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS: do texto à norma. – São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 236.

⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. – 38. ed. – São Paulo, Malheiros: 2017. p. 413.

Para parte da doutrina, corre em inconstitucionalidade a lista anexa à LC 116/2003, visto que definir é sinônimo de conceituar, não de listar ou discriminar. Chega-se a afirmação de que “a técnica do conceito se opõe à técnica da *lista*, dispensando-a”.⁸⁹

É importante perceber que a lista anexa à lei complementar apresenta itens que não constituem serviços, como locação, arrendamento, direito de passagem.⁹⁰

O Supremo Tribunal Federal, inclusive, possui sumulado o entendimento declarando a inconstitucionalidade de item da lista. Está-se a falar da súmula vinculante 31, que afirma ser inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza sobre operações de locação de bens móveis. A razão da inconstitucionalidade é dada pela impossibilidade de o legislador incluir na lista item que não um serviço. Conforme explicitado no julgado abaixo:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. PRETENZA NECESSIDADE DE NOVA INTERPRETAÇÃO APÓS O ADVENTO DA LC Nº 116/2003. ENTENDIMENTO QUE INDEPENDE DO DIPLOMA DE REGÊNCIA POR ESTAR AMPARADO NO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇO.

1. A não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis decorre da impossibilidade do poder de tributar vir a modificar o conceito constitucional de serviço que provém do direito privado. Tal conclusão afasta a competência do sujeito ativo com relação a qualquer dos diplomas que tenham disciplinado as normas gerais sobre o imposto. Não é por outro motivo que o item da atual lista de serviços que previa a possibilidade de fazer o tributo incidir sobre a atividade em questão foi objeto de veto presidencial. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.⁹¹

O entendimento supramencionado é replicado pela doutrina. A Constituição outorgou a competência sobre a exação de serviços aos Municípios, tal outorga de competência serve de limites ao legislador complementar. Assim, sempre que a lei complementar definir, ou listar,

⁸⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. - 14ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 528.

⁹⁰ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. - 1ª ed. - São Paulo: Saraiva. p. 395.

⁹¹ RE 602295 AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, julgamento em 7.4.2015, DJe de 23.4.2015.

atividade econômica que não serviço, estará correndo em inconstitucionalidade. A questão se torna importante, também, quando se analisa o prejuízo que entendimento contrário poderia causar para os outros Entes da Federação. Se fosse permitido à norma complementar elencar atividades estranhas à competência municipal, poderia haver uma invasão às competências das demais pessoas políticas. Fato que não pode ser autorizado.

92

Entretanto, mesmo que a definição de serviço não possa ser extraída da lei complementar, não se abdica de conceituar a materialidade do ISS, uma vez que a tarefa é essencial para descobrir os contornos da competência tributante municipal.

Cabe firmar que, em que pese o Art. 156, III, da Constituição Federal atribua aos Municípios o papel de instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, “o cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma ‘prestação de serviço’”. É imprescindível que a relação jurídica irradiadora dos efeitos tributários contenha as figuras do prestador e do tomador para a caracterização do fato gerador do ISS.⁹³

A materialidade do ISS como prestação de serviço, e não apenas como serviço, vem bem explicada nas lições de BAPTISTA. O autor afirma que o mencionado imposto somente pode incidir se o serviço for prestado a terceiro, nunca quando é realizado em proveito próprio. Após utiliza interessante exemplo de pessoa que pinta sua própria casa, em tese, essa pessoa poderia sofrer imposição do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) – pela valorização de seu imóvel – e do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) –

⁹² TÔRRES, Heleno Taveira (org). ISS na lei complementar n. 1116/2003 e na constituição. BORGES, José Souto Maior. **Aspectos Fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-Lei n. 406/68 à LC n. 116/2003)**. À memória de Geraldo Ataliba. Barueri: Manole, 2004. p. 21

⁹³ MELO, José Eduardo Soares. ISS – aspectos teóricos e práticos. - 5ª. ed –São Paulo: Dialética, 2008. p. 37.

em face de aumento patrimonial. Entretanto, tal atividade não poderia ser tributada pelo ISS.⁹⁴

Nessa linha, a Lei Complementar 116/03 traz, em seu artigo inaugural, a presença da prestação ao estabelecer o fato gerador do ISS, ao dispor que “tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”.⁹⁵

Ainda sobre a prestação, observa-se que também não são contemplados pela incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza a prestação de serviço a título gratuito. Por mais que fosse possível avaliar economicamente o serviço prestado, esse deve ser de caráter oneroso para poder sofrer a exação municipal. De modo que a prestação gratuita do serviço seja por motivos afetivos, ou éticos, não será tributada pelo ISS, por não presumir juridicamente uma riqueza.⁹⁶

A tributação do serviço gratuito poderia levar ao desestímulo dos trabalhos voluntários, uma vez que tributar a atividade que já é realizada sem o retorno financeiro traria enormes barreiras, inclusive, para a manutenção de entidades filantrópicas. Tal exação poderia ser considerada lesiva a alguns dos objetivos fundamentais da República, elencados no art. 3º da Constituição, como a erradicação da pobreza e redução da desigualdade na sociedade brasileira.⁹⁷

Por fim, nota-se o posicionamento da doutrina de que as notas da Constituição que afirmam só poder ser tributados pelo Município os serviços que não são tributados pelos Estados não significam que a competência municipal seja remanescente da competência estadual.⁹⁸ COELHO, inclusive,

⁹⁴ BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS: do texto à norma. – São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 254.

⁹⁵ BRASIL, Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm> Acesso 02 dez 2017.

⁹⁶ BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS: do texto à norma. – São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 260.

⁹⁷ Ibidem. p. 260.

⁹⁸ TÔRRES, Heleno Taveira (org). ISS na lei complementar n. 1116/2003 e na constituição. BORGES, José Souto Maior. **Aspectos Fundamentais da Competência Municipal para**

nota a intensa mudança ocorrida nessa questão entre o art. 25, inciso II, da Constituição Federal de 67⁹⁹ e o art. 156, III, da Constituição Federal de 88. Enquanto aquele dava prevalência a serviços tributados, antes, pela União e os estados, que podiam recortar a área dos serviços à disposição dos entes municipais, esse apropria o texto em prol dos municípios colocando na competência da municipalidade todo e qualquer serviço que não o de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual.¹⁰⁰

Portanto, pode-se dizer que o contestado final do art. 156, III, da Constituição Federal, foi concretizado pelos nossos legisladores, não como uma abertura para que a lei complementar conceituasse o serviço de qualquer natureza, mas com a realização de lista em lei complementar indicando quais os serviços que poderiam ser tributados pela municipalidade.

A partir do modo que operou o legislador complementar, a dúvida que permanece na formação do fato gerador do ISS pela lei complementar é se a lista da norma complementar é taxativa ou exemplificativa. Isto é, se os Municípios podem, ou não, tributar prestação de serviço não indicada pela lei complementar.

3.2 A taxatividade ou exemplificidade dos serviços indicados da lei complementar

A origem do conflito que este tópico procura estudar é apontada como sendo o rol elencado no parágrafo 1º, do art. 70, do CTN¹⁰¹, hoje revogado. O referido dispositivo listou em seus quatro incisos, o que seria considerado serviço para a tributação municipal,¹⁰² ignorando o texto constitucional da

instituir o ISS (do Decreto-Lei n. 406/68 à LC n. 116/2003). À memória de Geraldo Ataliba. Barueri: Manole, 2004.p. 10.

⁹⁹ Art. 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.[...]

¹⁰⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988. – Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 86

¹⁰¹ BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em 10 dez 2017.

¹⁰² Art. 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

época,¹⁰³ que atribuía à lei complementar estabelecer critérios para distinguir as atividades tributadas pelo ISS e pelo ICM.¹⁰⁴

Foi com o advento da Constituição de 1967 que a lei complementar recebeu da Lei Maior o papel de definir os serviços que seriam tributados pelos Municípios. De prontidão, ocorreu a revogação da lista do Código Tributário Nacional através do Decreto-lei 406/68. A nova legislação manteve, agora em lista anexa, a técnica de listar os serviços a serem observados pelos legisladores municipais. O mesmo pode ser dito da técnica utilizada da LC 116/2003, que continuou investindo na lista anexa, agora aumentando o número de atividades a serem observadas pela municipalidade.¹⁰⁵

Mas, se ao contrário de definir, no sentido de conceituar, os serviços tributados pelos Municípios, como a literalidade da Constituição parece requerer, a lei complementar apresentou lista anexa arrolando atividades passíveis de tributação municipal, resta saber quais os efeitos dessa técnica no contorno da competência municipal. Ou seja, se os Municípios só poderão tributar os serviços elencados pelo legislador complementar, ou se podem servirem-se de outras atividades para realizar exação.

A questão mencionada é referida pela doutrina como a taxatividade ou exemplificidade da lista anexa à lei complementar definidora de serviços. Como de costume entre os estudiosos do direito tributário, os doutrinadores divergem

estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de impôsto de competência da União ou dos Estados.

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

I - o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais;

II - a locação de bens móveis

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

IV - jogos e diversões públicas. [...]

¹⁰³ Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere êste artigo das previstas no art. 12.

¹⁰⁴ BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS: do texto à norma. – São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 227 – 228.

¹⁰⁵ Ibidem. p. 229-230.

sobre a resposta da questão e, mesmo em caso de convergência no resultado, muitas vezes utilizam-se de diferentes fundamentações.

ATALIBA encontra-se entre os doutrinadores que defendem a taxatividade da lista. O autor atribui à lei complementar a definição de todos os fatos geradores que poderão ser tributados pelo município. A lógica utilizada é a de que, enquanto a lei complementar pode indicar qualquer serviço em sua lista, desde que não os vedados pela Constituição, a lei municipal poderá somente criar tributos sobre os serviços listados. Assim, para ser válida a lei municipal criadora do imposto, ela deve respeitar os limites estabelecidos pela legislação complementar.¹⁰⁶

Assim, ao se entender pela taxatividade, pode-se dizer que o Município que listar em sua lei municipal todos os serviços elencados pela lista da LC 116/03 está exercendo a plenitude da competência outorgada pelo art. 156, III, da Constituição Federal. Com isso concorda PAULSEN, ao afirmar que é dentro dos limites da lista anexa “que os Municípios poderão, via lei municipal, definir os serviços tributados”.¹⁰⁷

A corrente também entende que a taxatividade da lista é imposição constitucional. De tal sorte que ao mencionar a definição por lei complementar, impele os Municípios que observem e não extravasem os limites impostos por essa lei.¹⁰⁸

Na outra ponta, defende-se que a lista de serviços não exaure as atividades passíveis de sofrer tributação pelo ISS. Para os Municípios a lista cumpre, portanto, “papel indicativo, de elucidação, não atuando para restringir sua competência tributária”. Extrai-se disso que, todos os serviços podem ser

¹⁰⁶ ATALIBA, Geraldo. Lei complementar na constituição. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971. p. 83.

¹⁰⁷ PAULSEN, Leandro. Constituição e código tributário comentado à luz da doutrina e da jurisprudência. – 18ª ed. – São Paulo: Saraiva: 2017. p. 417.

¹⁰⁸ Ibidem p. 418.

alcançados pela tributação municipal, com exceção dos serviços que sofrem tributações estaduais, por força da limitação imposta pela Constituição.¹⁰⁹

Importante notar que os dois lados entendem que a Constituição Federal outorga aos Municípios a competência para cobrar o ISS sobre todos os serviços, com exceção dos já mencionados serviços que sofrem tributação estadual. A diferença está em saber quem é o competente para relacionar, dentro desse amplo leque, quais atividades poderão sofrer a tributação municipal. Isto é, se o legislador complementar tem o controle sobre todos os serviços e, sob esses, escolhe aqueles que são passíveis de sofrer exação municipal, ou, se os Municípios tem acesso, imediatamente, a tributação de todos os serviços, sem ter que observar a lista criada pela lei complementar.

Após defender que a tarefa da lei complementar deveria se restringir a dirimir conflitos de competências e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, BAPTISTA faz crítica ao modelo de listagem implementado por nossos legisladores, afirmando que houve desvirtuamento da competência municipal, causando violação de próprios preceitos constitucionais:

Nenhuma dessas tarefas foi desempenhada pelas listas de serviços. Ao contrário, o que se verifica é o engessamento dos Municípios e do Distrito Federal em relação ao exercício de sua competência tributária sobre o ISS, desde que se veem na dependência da boa vontade do legislador federal de relacionar comportamentos tributáveis. É flagrante o desvirtuamento do conteúdo sistematicamente assegurado à competência impositiva dos Municípios e do Distrito Federal. Sua autonomia financeira foi em parte suprimida pela compreensão equivocada da função da lei complementar, cumulada com a afirmação de sua supremacia hierárquica sobre a lei local, acarretando violação direta aos princípios federativo, da isonomia das pessoas políticas e da autonomia municipal.¹¹⁰

Após, o autor ainda conclui que não, no caso dos impostos sobre serviços, não existe conflito de competência a ser resolvido por lei complementar, pois não reconhece a existência de “serviços mistos” que justifiquem a criação de lei que esclareça quais comportamentos configuram

¹⁰⁹ ¹⁰⁹ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. - 1ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2009. p. 395.

¹¹⁰ BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS: do texto à norma. – São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 236.

prestação de serviço e quais configuram operação mercantil. A norma complementar sempre passaria pelo crivo constitucional, de modo que seria inútil, uma vez que não alteraria em nada os serviços que poderiam, ou não, ser tributados pelos Municípios.¹¹¹

Entretanto, nem todos os autores que defendem a não taxatividade da lista concordam com esse apontamento. Para dar um mínimo de eficácia ao preceito constitucional do final do art. 156, III, da Constituição Federal, diz-se que o escopo da norma é de evitar eventuais conflitos de competência em razão da semelhante materialidade entre o imposto municipal, o Imposto Sobre Produtos Industrializados e o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.¹¹²

Os ensinamentos do professor COELHO de que cabe à lista anexa a tarefa de evitar conflitos de competências entre as pessoas políticas, por força da já mencionada atribuição do art. 146, I, da Constituição, convergem com o exposto acima. O autor indica a existência de fricções em áreas próximas do ICMS e do IPI em determinadas configurações da prestação de serviço. Exemplifica utilizando-se de operações mistas, isto é, operações nas quais há o envolvimento de serviços e fornecimentos de peças, sendo o dar peças atividade sempre acessória. Entre essas operações, pode-se citar o serviço de oferecer bebidas em bares e restaurantes, em que o usuário propõe ao prestador que lhe sirva a bebida e não que lhe venda a garrafa, incidindo, portanto, o imposto municipal sobre este serviço.¹¹³

Ainda nesse sentido, mesmo entre aqueles que defendem a exemplificidade da lista anexa encontra-se a afirmativa de que é juridicamente possível que a lei complementar crie lista com caráter taxativo na definição de

¹¹¹ BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS: do texto à norma. – São Paulo: Quartier Latin, 2005. p.239.

¹¹² MELO, José Eduardo Soares. ISS – aspectos teóricos e práticos. - 5ª. ed –São Paulo: Dialética, 2008. p. 57.

¹¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. - 14ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 345.

serviço, mas somente na área de conflito de competências, nunca na ambição de taxar a competência municipal como um todo. ¹¹⁴

MACHADO, por outro lado, adjetiva como indubitável que a competência atribuída aos Municípios para tributar a prestação de serviço sofre a limitação da observância às atividades listadas em lei complementar que, por sua vez, não pode ultrapassar os limites decorrentes da norma da Constituição que atribui competência aos Municípios. Conclui que a taxatividade da lista veio de preceito Constitucional e não da disposição da lei complementar. ¹¹⁵

A taxatividade, ou não, da lista é aspecto do papel da lei complementar na formação do fato gerador do ISS que envolve, inclusive, uma das características mais marcantes do direito tributário brasileiro, a rigidez do sistema. É o que defende BORGES, ao afirmar que aqueles que sustentam a bandeira da taxatividade da lista ignoram a rigidez da Constituição Federal e atribuem a ela característica de flexibilidade, ao permitir que a lei complementar altere substancialmente a competência tributária municipal. ¹¹⁶

COELHO ainda apresenta uma razão política na defesa da exemplificidade da lista anexa. Observa que a sociedade brasileira está em movimento de urbanização, onde as cidades assumem papéis centrais na vida dos cidadãos. Deste modo, conclui que essas mereçam receber, também dos institutos jurídicos e políticos, um papel central na Federação brasileira, a fim de que possam assumir plenamente as suas competências e responsabilidades. É o que se pode perceber das fortes palavras proferidas pelo mestre:

Convém meditar que hoje o povo brasileiro tornou-se *cidadino*, embora ainda não seja cidadão (86% da população vive em cidades, algumas com feição de megalópoles). Neste século, 90% da

¹¹⁴ TÔRRES, Heleno Taveira (org). ISS na lei complementar n. 1116/2003 e na constituição. BORGES, José Souto Maior. **Aspectos Fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-Lei n. 406/68 à LC n. 116/2003)**. À memória de Geraldo Ataliba. Barueri: Manole, 2004. p. 30.

¹¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. – 38. ed. – São Paulo, Malheiros: 2017. p. 413.

¹¹⁶ BORGES, José Souto Maior. Lei complementar tributária. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 186.

população estará vivendo nas cidades e com uma consciência de cidadania mais acendrada. Que se percam os pruridos tutelares, este vezo de controlar e conter os municípios, tidos por infantes que não sabem cuidar dos seus interesses. Viveremos na *urbe*, não no estado ou na União. É nela que nos amontoamos, onde estão os problemas, a insegurança, a poluição, a falta d'água, os buracos na rua, as favelas, a má iluminação, a falta de esgotos, as dificuldades de transportes; em suma, é nela que se desenvolvem as nossas "circunstâncias" sociopolíticas. Daí a necessidade de "desinfantilar" o município para que assuma plenamente as suas competências e responsabilidades.¹¹⁷

Na mesma linha é o manifesto de BORGES ao analisar o porquê da existência de norma complementar conduzindo os contornos das competências municipais e não das competências da União e dos Estados. Conclui o autor que se trata de pretensa inferioridade jurídica dos Municípios frente a outras pessoas políticas:

Imagine-se o que ocorreria se a lei complementar assim dispusesse: 'Compete à União instituir imposto sobre os produtos industrializados constantes da lista anexa'. Ou a superveniência de outra normas geral assim formulada: 'Compete aos Estados instituir imposto sobre as operações de circulação de mercadorias constantes da lista anexa'. Basta esse experimento mental (*Gedankenexperiment*, dos alemães) para evidenciar que, na hipótese, está afetado outro valor constitucional fundamental: a isonomia das pessoas constitucionais. O tratamento que se dá aos Municípios é institucionalmente discriminatório, contra a CF.

O preconceito relativo à pretensa inferioridade jurídica do Município, em face das outras pessoas constitucionais, e posto a nu porque ninguém admite possa uma norma geral de direito tributário listar a competência tributária estadual (e. g, ICMS) ou federal (e.g, IPI, IOF etc.). Muito menos conceder-se-á que as competências estadual ou federal estejam condicionadas À intermediação da lei complementar, no sentido de que, na ausência dessa última, não poderiam ser exercidas as primeiras.¹¹⁸

Mas, se na doutrina não existe unanimidade na definição do assunto, na jurisprudência, há muito, os Tribunais Superiores decidem a favor da taxatividade das listas feitas pela legislação definidora de serviços tributáveis pela municipalidade. Ainda sob a vigência da Constituição anterior, o Supremo Tribunal Federal julgava no sentido de que a Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/1968 era taxativa.

¹¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. - 14ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 345.

¹¹⁸TÔRRES, Heleno Taveira (org). ISS na lei complementar n. 1116/2003 e na constituição. BORGES, José Souto Maior. **Aspectos Fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-Lei n. 406/68 à LC n. 116/2003)**. À memória de Geraldo Ataliba. Barueri: Manole, 2004. p. 50.

Inclusive, os Ministros já afirmavam a possibilidade de interpretação extensiva dos itens listados, método interpretativo que é permitido até hoje por nossos tribunais. O entendimento é observado no julgado de relatoria do Ministro Thompson Flores, em que os Ministros, ao julgarem a constitucionalidade de tributação de operação de cartão de crédito feita pelo Município de São Paulo, confirmaram as decisões das instâncias inferiores e declararam constitucional a exação baseada em interpretação extensiva da lista. Conforme se extrai da ementa do julgamento do RE 75.952/SP:

Cartões de crédito. Imposto de licença. A ele estão sujeitas as entidades que os emitem, face a natureza das operações que de sua expedição se originou.

II. Aplicação do Decreto-Lei n. 406/68, com a redação que lhe atribuiu o Decreto-Lei n. 834/69, art. 32, VIII.

III. A lista a que se referem o art. 24, II, da Constituição, e 8º do Decreto-Lei n. 83/69 é taxativa, embora cada item da relação comporte interpretação ampla e analógica.

IV. Recurso extraordinário não conhecido. ¹¹⁹

A linha decisória não passou ilesa às críticas da doutrina. Na análise da interpretação dada pelos tribunais à lista do decreto-lei 406/68, BORGES entende que a jurisprudência da época era contrária à própria literalidade do decreto-lei que, no *caput* de seu artigo 8º, dispunha que “o imposto de competência dos Municípios sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo de serviço constante da lista anexa”. De acordo com o professor, como o legislador não incluiu na norma advérbios como só e somente, não se pode excluir do fato gerador do ISS a prestação de serviço não constante na lista. ¹²⁰

Naturalmente, não foi a entrada em vigor da lei complementar n. 116 de 2003 que teve o condão para modificar a vertente adotada em relação à taxatividade do decreto-lei 406/68. Os Tribunais continuam a afirmar o caráter

¹¹⁹ RE 75952. Relator Ministro Thompson Flores . Segunda Turma. Data do julgado: 29/10/1973.

¹²⁰TÔRRES, Heleno Taveira (org). ISS na lei complementar n. 1116/2003 e na constituição. BORGES, José Souto Maior. **Aspectos Fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-Lei n. 406/68 à LC n. 116/2003)**. À memória de Geraldo Ataliba. Barueri: Manole, 2004. p. 31 e 32.

taxativo da nova lista e também autorizando a interpretação extensiva dos itens.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 113, § 1º, E 161 DO CTN. INEXISTÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. ISS. TRIBUTAÇÃO SOBRE SERVIÇOS BANCÁRIOS. LISTA DE SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DOS ITENS. POSSIBILIDADE. ENTENDIMENTO FIRMADO PELO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. ENQUADRAMENTO DOS SERVIÇOS. REVISÃO. MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. INTERPRETAÇÃO DE LEI LOCAL. INVIABILIDADE. SÚMULA 280/STF.

1. A matéria pertinente aos arts. 113, § 1º, 161 do CTN não foi apreciada pela instância judicante de origem, tampouco a violação a referidos dispositivos legais foi apontada na petição dos embargos declaratórios opostos para suprir eventual omissão. Portanto, ante a falta do necessário prequestionamento, incide o óbice da Súmula 282/STF.

2. A Primeira Seção deste Tribunal Superior, ao julgar o REsp 1.111.234/PR, sob o regime dos regime do art. 543-C do CPC, reconheceu que a lista de serviços anexa ao Decreto-Lei 406/1968 e à Lei Complementar 116/2003, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, porém, uma leitura extensiva de cada item, para que se possam enquadrar os serviços correlatos nos previstos expressamente, de modo que prevaleça a efetiva natureza do serviço prestado e não a denominação utilizada pela instituição financeira.

3. A alteração das conclusões adotadas pela Corte de origem quanto ao correto enquadramento das atividades desenvolvidas pelo recorrente para fins de incidência de ISS demandaria, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em recurso especial, conforme o óbice previsto na Súmula 7/STJ. Precedentes: AgRg no Ag 1.376.722/PR, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/11/2012, DJe 27/11/2012 e AgRg no REsp 1.286.193/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/08/2012, DJe 23/08/2012.

4. O exame da controvérsia a respeito da multa imposta, tal como enfrentada pelas instâncias ordinárias, exigiria a análise de dispositivos de legislação local (Lei Municipal 9.121/80), pretensão insuscetível de ser apreciada em recurso especial, conforme a Súmula 280/STF. 5. Agravo regimental a que se nega provimento.¹²¹

Percebe-se, ao menos, uma congruência por parte dos Tribunais na continuidade da decisão pela taxatividade da lista. Isto porque, mesmo que a legislação não seja mais a mesma de lá para cá, a essência do ordenamento na questão se mantém. Hoje, assim como antigamente, encontra-se uma Constituição Federal outorgando à lei complementar a tarefa de definir os

¹²¹ AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.311.856 – SP. Relator Ministro Sérgio Kukina. Data do julgado. 15/10/2013.

serviços que seriam tributados pelos Municípios e uma legislação complementar que criou para indicar serviços passíveis de tributação.

De fato, a LC 116/2003 e o Decreto-Lei 406/68 não são substancialmente diversos nessa questão. A existência de uma cláusula aberta que permitiria a tributação de quaisquer prestações de serviços era realizada somente em legislação anterior ao DL 408/68. Trata-se da redação dada ao inciso VI, do art. 71, do CTN, pelo Ato Complementar 34/67, que considerava, para efeitos de tributação, as “demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos”.¹²²

Entretanto, há de se convencer que, mesmo que a lista da lei complementar viesse a conter hodiernamente tal cláusula, não estaria garantido o seu caráter exemplificativo. Isto porque, como já mencionado, alguns autores entendem que a taxatividade da lista não está na forma de como é redigida a legislação complementar, mas na forma de como é redigida a Constituição Federal. Assim, é plausível sugerir que, mesmo com um inciso contendo abertura na lista dos serviços, seria difícil a matéria escapar do crivo dos Tribunais Superiores.

Ainda no âmbito jurisprudencial, a matéria está igualmente pacificada no Tribunal Regional da 4ª Região, o qual segue os precedentes proferidos pelas Cortes Superiores. Conforme se observa do julgado da 2ª Turma sobre a validade do ISS incidente sobre serviços prestado pela Caixa Econômica Federal e Tributado pelo Município de Curitiba:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. ISSQN. INSTITUIÇÃO BANCÁRIA. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. 1. Apenas as atividades constantes da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 e à Lei Complementar nº 116/03 ensejam o pagamento do imposto sobre serviços de competência dos municípios. Por ser lista exaustiva e não exemplificativa, não se admite a analogia. Admite-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, a fim de se enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos. Precedentes do STJ. 2. À Lei Complementar Municipal cabe listar os serviços sujeitos ao ISSQN nos limites de seu território, podendo restringir os serviços,

¹²² PAULSEN, Leandro. Constituição e código tributário comentado à luz da doutrina e da jurisprudência. – 18ª ed. – São Paulo: Saraiva: 2017. p. 418.

mas não expandir a lista para tributar serviços não previstos na Lista Anexa do Decreto-Lei nº 406/68 e da Lei Complementar nº 116/03.¹²³

O voto do Desembargador relator do caso, Andrei Pitten Veloso, afirma que os legisladores municipais podem restringir os serviços sujeitos ao imposto, mas não podem expandir a lista para tributar serviços não previstos na Lista Anexa do Decreto-Lei. Isto é, o legislador municipal pode fluir dentro dos limites impostos pelo legislador complementar, podendo escolher entre tributar menos serviços que os lá indicados, ou utilizar a plenitude da sua competência e tributar a lista na sua integralidade.

Essa impossibilidade de tributação de serviços fora da esfera determinada pela lei complementar preocupa BORGES, que propõe a questão da ausência da instituição da lista pela norma complementar. Isto é, em que situação se encontrariam os Municípios caso o legislador complementar se omitisse na criação da lista ou revogasse a lei complementar vigente. A conclusão do autor é a de que ao se entender pela taxatividade da lista, caso houvesse ausência da mesma, “ficaria a autonomia municipal, que a Constituição quis que fosse *assegurada*, convertida numa eventual dependência jurídica e política do Município diante da União”.¹²⁴

Feitas as ponderações entre o que a doutrina e a jurisprudência entendem como o papel da lei complementar na formação do fato gerador do ISS, cabe analisar ainda se a lei complementar nº 157 de 2016, que modificou a LC 116/2003 trouxe alguma mudança para o fato gerador do imposto sobre serviço e, caso positivo, se essa mudança trouxe elementos capazes de modificar as diretrizes traçadas até agora.

A leitura da nova lei complementar realiza alterações na matéria do ISS que ensejarão muito trabalho e discussão dos estudiosos do ramo do direito tributário. Especialmente no seu art. 1º, que modifica o art. 3ª da LC 116/03,

¹²³ TRF4, AC 5008488-94.2016.4.04.7000, SEGUNDA TURMA, Relator ANDREI PITTEN VELLOSO, juntado aos autos em 27/09/2017.

¹²⁴ TÔRRES, Heleno Taveira (org). ISS na lei complementar n. 1116/2003 e na constituição. BORGES, José Souto Maior. **Aspectos Fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-Lei n. 406/68 à LC n. 116/2003)**. À memória de Geraldo Ataliba. Barueri: Manole, 2004. p. 46.

alterando critérios para a definição do local da prestação de serviços, tema polêmico e de igual importância que deverá ser trabalhado com muita atenção pela doutrina e jurisprudência.

Quanto à materialidade do fato gerador, tema do presente trabalho, a LC 157/16 traz, em seu art. 3º, alterações na lista em anexo da lei de 2003. Entretanto, essas alterações tratam-se de adições de novos serviços a lista. Ou seja, a nova lei não terá condão de modificar o apresentado até aqui, visto que seguiu a já conhecida técnica de definição em lista das atividades que serão passíveis de tributação pelos fiscos municipais. Os efeitos da modificação, se seguidas as orientações dos tribunais, serão os de aumentar a gama de serviços passíveis de tributação pelos Municípios, dirimindo os riscos de prejuízos alertados por parte da doutrina de que a imposição da lei complementar no assunto pode causar aos princípios constitucionais.

Deste modo, pode-se afirmar que a lei complementar está intimamente ligada com a formação do fato gerador do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza. O elo de ligação é reforçado pelo art. 156, III, da Constituição Federal, que determina à legislação complementar a definição do serviço de qualquer natureza a ser tributado.

A técnica utilizada pelo legislador infraconstitucional, entretanto, não foi a de conceituar os serviços passíveis de tributação, mas a de listar os itens a ser tributados pelos municípios. A medida é aceita por parte da doutrina, ocorrendo posicionamento contrário de alguns doutrinadores que afirmam que a lei complementar agiu em inconstitucionalidade ao criar a lista, prejudicando a autonomia da municipalidade. A validade da lista, entretanto, é confirmada por nossos tribunais.

A adoção da lista, por si, não exaure as discussões a respeito da formação do fato gerador do ISS pela lei complementar. Na verdade, a maior divergência doutrinária nasce como consequência dessa medida. Saber se a lista é taxativa ou exemplificativa é essencial para saber qual o papel da lei complementar na formação do imposto municipal. A questão envolve

imediatamente princípios constitucionais como a autonomia municipal e a isonomia dos entes da federação.

A divergência na doutrina sobre o assunto é de longa data, por mais que também há muito tempo a questão já tenha sido assentada pela jurisprudência que entende pela taxatividade da norma. O que se observa nesse ponto é que, mesmo que a lei complementar deixasse expresso que a lista anexa é somente exemplificativa, a discussão não deixaria de existir. Uma vez que os estudiosos do direito tributário não entram em consenso se a taxatividade da lista é decisão da legislação complementar, ou se é imposta pelo texto constitucional.

CONCLUSÃO

Após percorrido o caminho do trabalho, nota-se que a atual conjectura em que se insere a matéria é muito semelhante ao modelo adotado na vigência da Constituição de 1967. Enquanto a Constituição Federal dispõe que a definição dos serviços de qualquer natureza deve ser feita por lei complementar, o legislador infraconstitucional lista quais serviços poderão ser tributados pelos fiscos municipais.

Por mais que seja de fácil leitura perceber que a lei complementar possui afinada relação com a formação do fato gerador do ISS, difícil é definir quais são as funções e os limites para essa interferência. As matérias trabalhadas sempre encontraram divergências entre a doutrina. De fato, pode-se afirmar que, para cada parágrafo escrito no trabalho, outro poderia ter sido escrito utilizando ideia diametralmente oposta.

Na primeira parte do trabalho, viu-se que os doutrinadores discutem se existe hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. A questão é originada, basicamente, por força de três fatores que são interpretados de modo diverso pelos estudiosos. O primeiro fator é a lei complementar estar elencada imediatamente abaixo da emenda constitucional e acima da lei ordinária no art. 59, CF. O segundo é o quorum qualificado, de aprovação por maioria absoluta nas duas casas legislativas, necessário somente para a espécie complementar. Por último, encontra-se a possibilidade de revogação entre as leis de diferentes espécies. Esses três fatores não permitiram que a doutrina chegasse a um consenso sobre o assunto.

O texto do art. 146, CF, por sua vez, também não escapou das divergências doutrinárias. As duas correntes que surgiram com a tarefa de definir quais são as funções gerais da lei complementar são denominadas de tricotômicas e dicotômicas. A primeira entende que esse tipo de lei pode versar sobre conflitos de competência em matéria tributária, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria tributária. A segunda, por sua vez, afirma que cabe à lei complementar dispor

somente sobre normas gerais de matéria tributária e que, dentro dessa função, pode legislar sobre conflitos de competência e limitações ao poder de tributar, por esse motivo é também chamada de corrente monotômica.

O último assunto estudado na esfera constitucional foi o art. 156, III, da CF. Se de um lado tal dispositivo foi enaltecido por trazer estabilidade à tributação municipal do país, de outro foi fortemente criticado por retirar a independência jurídica e ameaçar a independência econômica dos municípios. Fato é que a Constituição Federal atribuiu, através desse artigo, a competência municipal para instituir imposto sobre serviço de qualquer natureza definidos por lei complementar.

A preocupação da doutrina em discordância com o mencionado texto constitucional gira em torno da proteção à autonomia municipal e à isonomia entre os Entes da Federação. O campo que se abre para que o legislador complementar molde a tributação municipal poderia colocar em risco esses pesados princípios constitucionais.

Frente ao art. 156, III, da CF, o legislador infraconstitucional não definiu, no sentido de conceituar, os serviços a serem tributados, mas criou a lista de serviços indicando quais atividades seriam passíveis de tributação pelos Municípios. Hoje a lista está estabelecida em anexo à LC. 116/03. Assim, quando da formação do fato gerador do ISS, a lei complementar se comporta listando os serviços a serem tributados pela municipalidade. A criação da lista, entretanto, não foi suficiente para encerrar o assunto.

Ainda permanece a questão de saber se a lista da lei complementar é taxativa ou exemplificativa. Os autores que entendem pela taxatividade são criticados por submeterem os Municípios às decisões do legislador complementar; já aqueles que defendem a não taxatividade acabam por esvaziar o significado da lista, uma vez que, se exemplificativa, os Municípios iriam poder tributar qualquer serviço que não os vedados constitucionalmente, fato que se repetiria com ou sem a existência da lista de serviços.

Ponto de convergência entre os estudiosos do direito tributário é que as atividades listadas somente podem ser serviços. Deste modo, sempre que a lista apresentar um fato gerador que não serviço, esse deve ser declarado inconstitucional.

Se a doutrina ainda diverge para responder a questão da taxatividade da lista, a jurisprudência possui entendimento assentado por longa data. As Cortes entendem que os Municípios só podem tributar pelo ISS fatos geradores que apareçam na lista. Assim, é o legislador complementar que seleciona quais serviços serão, e quais não serão tributados pelos fiscos municipais. De modo que o legislador municipal que pretenda exercer com plenitude a competência sobre esse imposto deve repetir na íntegra os serviços selecionados pela lei complementar.

Quanto às inovações trazidas pela LC. 157/2016, pode-se afirmar que não possui condão para modificar o entendimento da matéria, pois essa lei apenas acrescenta novos serviços à lista, adotando o mesmo modo de operar que já vinha sendo utilizado pela legislação. O que se pode pontuar é que, aumentando o leque de atividades a ser tributadas, o legislador complementar se afasta do receio de que a definição de serviço por lei complementar limita demasiadamente a competência municipal.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.

ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. - 1. Ed. - São Paulo: Noeses, 2016.

ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro tributário e autonomia dos Estados e Municípios. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. Revista dos Tribunais, 1969.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. – 6. Ed. 16ª tiragem – Malheiros

ÀVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. - 4. Ed.- São Paulo: Saraiva, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. – 13. Ed – Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. – São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. – 2. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei complementar – teoria e comentários**. – 2. Ed. – São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

BRASIL, **Emenda Constitucional nº 18, de 5 de fevereiro de 1998.** Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc18.htm>
Acesso em 20 dez 2017.

BRASIL, **Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002.** Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc37.htm>
Acesso em 02 dez 2017.

BRASIL, **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.** Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm> Acesso 02 dez 2017.

BRASIL, **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em 10 dez 2017.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** – 28. Ed. - São Paulo: Malheiros, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** – 14. Ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL. BRASIL. **Constituição (1988).** Disponível em: <
https://www.senado.gov.br/atividade/const/con1988/con1988_15.12.2016/art_229_.asp> Acesso em 24 dez 2017.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário.** – 1. Ed. São Paulo: Saraiva.

DIFINI, Luis Filipe Silveira. **Manual de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Não importa o conteúdo; lei ordinária não revoga lei complementar.** 2008. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2008-fev-11/lei_ordinaria_nunca_revogar_lei_complementar. Acesso em: nov. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** – 38. Ed. – São Paulo, Malheiros: 2017.

MORAES, Ribeiro de. **A prestação de serviço no sistema tributário nacional.** São Paulo, 1972. Tese (Doutorado). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. p. 71.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentado à luz da doutrina e da jurisprudência.** - 18. Ed. - São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais.** – 10. Ed – São Paulo: Livraria do advogado, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** – 3. Ed. – São Paulo: Saraiva: 2013.

SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. Tratado das imunidades tributárias e isenções tributárias. CHAVES, Marily Diniz do Amaral. **Imunidade e isenção tributária- pressupostos teóricos e traços diferenciais.** - São Paulo: Verbatim, 2011.

TÔRRES, Heleno Taveira (org). ISS na lei complementar n. 1116/2003 e na constituição. BORGES, José Souto Maior. **Aspectos Fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-Lei n. 406/68 à LC n. 116/2003).** À memória de Geraldo Ataliba. Barueri: Manole, 2004.