

VOTO-VOGAL

O Senhor Ministro Gilmar Mendes (voto-vogal): Peço vênia para divergir da relatora quanto à tese fixada, no ponto de aceitar a aplicação da interpretação extensiva, **sem qualquer condicionante**, apesar de concordar com a conclusão do julgamento dos recursos extraordinários.

Em resumo, a divergência consiste na seguinte constatação: se o rol de serviços a serem tributados pelo ISS é taxativo, não é possível admitir interpretação extensiva em todas as situações, senão deixa ele de ser taxativo e passa a ser exemplificativo, mormente nos casos de operações mistas (prestação de serviço e de fornecimento de mercadorias).

Pois bem.

A controvérsia dos autos diz respeito à taxatividade da lista de serviços arrolados como tributados pelo ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), a saber (tema 296):

“Caráter taxativo da lista de serviços sujeita ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal”.

Posta a questão nesses termos, penso que o deslinde do tema passa pela definição de dois aspectos: (a) o conceito de serviço na Constituição e a demarcação da competência tributária municipal; e (b) taxatividade da lista de serviços constante em Lei Complementar Federal e a possibilidade de utilização da interpretação extensiva, principalmente em caso de operações mistas de prestação de serviço e de fornecimento de mercadorias.

Examino, então, essas questões.

1) O conceito de serviço na Constituição e a demarcação da competência tributária municipal

A Constituição Federal de 1988 atribui competência para a tributação dos serviços de qualquer natureza aos municípios e deixa ao legislador complementar a tarefa de defini-los, excluídos aqueles que se sujeitam ao ICMS, por expressa previsão constitucional (art. 155, II), como é o caso, por exemplo, do serviço de transporte interestadual e intermunicipal.

A disposição constitucional está redigida nos seguintes termos:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
(...)
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

A menção a serviços de qualquer natureza, na Constituição de 1988, sugere uma leitura ampla do termo serviço. Mas, a bem dizer, nem esse dispositivo, nem qualquer outro do texto constitucional, estabelece precisamente o que são serviços de qualquer natureza.

Essa tarefa, consoante o art. 156, III, da Constituição Federal, fica a cargo do legislador complementar, que deverá indicar os serviços que se sujeitam ao imposto municipal, excluídos, é claro, aqueles que se submetem ao ICMS por expressa previsão constitucional.

No entanto, é certo que o legislador complementar não está inteiramente livre no exercício desse mister. Há limites a serem observados pela atividade legislativa e que representam balizas à própria atividade impositiva.

Digo isso porque, como bem se sabe, pudesse o legislador complementar ou municipal ressignificar esse conceito, estaria a manipular os lindes de sua própria competência. Assim, qualquer atividade poderia ser alcançada pela competência impositiva municipal, desde que estivesse incluída na lei complementar. E, dessa maneira, restaria desestruturada a própria repartição constitucional de competências tributárias.

Não custa lembrar, aliás, a disposição do art. 110 do Código Tributário Nacional, que proíbe a lei tributária, leia-se o legislador, de alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado empregados no texto constitucional para delimitar a competência impositiva:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Cito esse dispositivo somente a título de ilustração. Obviamente, não pretendo interpretar a Constituição à luz do Código Tributário Nacional. Não é disso que se trata. Essa é uma daquelas disposições que, em verdade, não chegam propriamente a inovar apenas explicam e reiteram aquilo que já se encontrava nas dobras do texto constitucional.

Sim, porque admitir que ao legislador fosse dado alterar as materialidades utilizadas para repartir as competências tributárias, como já disse, seria o mesmo que reconhecer-lhe o direito de alargar ou estreitar os limites de sua própria competência ao seu bel-prazer. E isso evidentemente viola a Carta Constitucional.

Não nego – e quero deixar isso bem claro – a importância do papel da legislação complementar na matéria. A Constituição não traz todas as soluções, muito menos em matéria tributária. Não existe, no texto constitucional, definição precisa, exata e completa do que seja serviço de qualquer natureza. Ao contrário, o comando disposto no art. 156, III, é expresso ao prescrever que os serviços de qualquer natureza serão definidos em lei complementar.

A rigor, penso que estamos diante de duas certezas. De um lado, é verdade que o art. 156, III, da Constituição prescreve caber à lei complementar definir o que se deve ter por serviços de qualquer natureza para efeito do imposto municipal; de outro, não se pode olvidar que essa definição se dá dentro de certos limites que já se devem colher do próprio texto constitucional.

A propósito, dizia o Ministro Eros Grau no julgamento do RE 592.905:

“A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição”.

Reconheço que a passagem do Ministro Eros Grau é didática e de simplicidade tentadora. Na prática, não é simples dizer até que ponto apenas se declara e a partir de quando se passa a definir ou inventar.

Em todo caso, na linha da jurisprudência desta Corte, creio ser possível afirmar que o legislador pode até restringir o conceito de serviço, mas não pode ampliá-lo indiscriminadamente, não pode deturpá-lo, isto é, não pode chamar de serviço aquilo que serviço não é.

Vale dizer, a mera inclusão na lista não transforma em serviço a atividade que, por sua natureza, tenha outra qualificação jurídica, mas a falta, a não previsão, na linha da jurisprudência deste Tribunal, afasta a incidência do imposto.

Essa situação foi bem enfrentada nos seguintes precedentes:

“IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR - INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL - DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER) - IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN, ART. 110) - INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68 - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO IMPROVIDO. - Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis . Precedentes (STF). Doutrina”. (RE 446.003 AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJ 4.8.2006, grifo nosso)

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE *LEASING* FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o *leasing* operacional, [ii] o *leasing* financeiro e [iii] o chamado *leaseback* . No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (*leasing* financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do *leasing* financeiro e do *leaseback* . Recurso extraordinário a que se nega provimento”. (RE 592.905, Relator Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, DJe 5.3.2010).

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA.

ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA- ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88. 1. O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde). 2. A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõe não deva ser excluída, a priori, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional. 3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado. 4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional. 5. O conceito de prestação de 'serviços de qualquer natureza' e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos. 6. O texto constitucional ao empregar o signo 'serviço', que, *a priori*, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado. 7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos. 8. A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia constitucional. 9. A Constituição posto carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, admite a fórmula diversa da interpretação da Constituição conforme a lei, o que significa que os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária. 10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de

acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade. 11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Consequentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos. 12. A unidade do ordenamento jurídico é conferida pela própria Constituição, por interpretação sistemática e axiológica, entre outros valores e princípios relevantes do ordenamento jurídico. **13. Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica.** 14. O critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva. 15. A classificação das obrigações em 'obrigação de dar', de 'fazer' e 'não fazer', tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título 'Das Modalidades das Obrigações', no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada *cum grano salis*. 16. A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de *leasing* financeiro e *leaseback* (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de 'serviços' desvinculado do conceito de 'obrigação de fazer' (RE 116.121), *verbis* :(...) 17. A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim

não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS. 18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN.

19. A regra do art. 146, III, 'a', combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito 'de serviços de qualquer natureza', o que é efetuado pela LC nº 116/2003 .

20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à *ratio* que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado. 21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador. (...) 23. A exegese histórica revela que a legislação pretérita (Decreto-Lei nº 406 /68) que estabelecia as normas gerais aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza já trazia regulamentação sobre o tema, com o escopo de alcançar estas atividades. 24. A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes. 25. A base de cálculo do ISSQN incidente tão somente sobre a comissão, vale dizer: a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros prestadores dos serviços, conforme assentado em sede jurisprudencial. 27. *Ex positis*, em sede de Repercussão Geral a tese jurídica assentada é: 'As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88'. 28. Recurso extraordinário DESPROVIDO". (RE 651.703, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, DJe 26.4.2017, grifo nosso)

Ponto mais delicado, consiste em saber se a lista é taxativa, bem ainda se é possível interpretação extensiva, mais notadamente quando há dúvidas sobre a preponderância da prestação de serviço ou de fornecimento de mercadoria, para fins de definir a competência tributária dos Municípios, dos Estados e do Distrito Federal.

2) Lista taxativa dos serviços a serem tributados pelo ISS e a interpretação extensiva

Quanto ao ponto, insta salientar que a jurisprudência pátria não tem admitido o emprego de analogia ou interpretação analógica (§ 1º do art. 108 do CTN) para alargar as hipóteses taxativamente previstas no anexo da Lei Complementar 116/2003, diante da taxatividade de seu rol.

Nesse sentido, transcrevam-se arestos, ainda sob a égide das alterações procedidas pela Lei Complementar 56/1987 no Decreto-Lei 406/1968:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO . LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO. I. - É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87 . II. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. - Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV. - RE conhecido e provido”. (RE 361.829, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 24.2.2006, grifo nosso)

“IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL - INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL - CARÁTER TAXATIVO DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 56/87 - IMPOSSIBILIDADE DE O MUNICÍPIO TRIBUTAR, MEDIANTE ISS, CATEGORIA DE SERVIÇOS NÃO PREVISTA NA LISTA EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL - EXCLUSÃO, DE REFERIDA LISTA, PELA UNIÃO FEDERAL, DE DETERMINADOS SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL - HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA - LEGITIMIDADE

CONSTITUCIONAL DESSA EXCLUSÃO NORMATIVA - NÃO-CONFIGURAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA - INOCORRÊNCIA DE OFENSA AO ART. 151, III, DA VIGENTE CONSTITUIÇÃO - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO IMPROVIDO. - Não se revelam tributáveis, mediante ISS, serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, eis que esse tributo municipal não pode incidir sobre categoria de serviços não prevista na lista elaborada pela União Federal, anexa à Lei Complementar nº 56/87, pois mencionada lista - **que se reveste de taxatividade quanto ao que nela se contém - relaciona, em 'numerus clausus', os serviços e atividades passíveis da incidência dessa espécie tributária local. Precedentes.** - As ressalvas normativas contidas nos itens ns. 44, 46 e 48 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 56/87 - que excluem, do âmbito de incidência do ISS, determinadas atividades executadas por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central - não configuram concessão, pela União Federal, de isenção heterônoma de tributo municipal, expressamente vedada pela vigente Constituição da República (art. 151, III). - Essa exclusão de tributabilidade, mediante ISS, das atividades executadas por referidas instituições qualifica-se como situação reveladora de típica hipótese de não-incidência do imposto municipal em causa, pois decorre do exercício, pela União Federal, da competência que lhe foi outorgada, diretamente, pela própria Carta Federal de 1969 (art. 24, II), sob cuja égide foi editada a Lei Complementar nº 56/87, a que se acha anexa a lista de serviços a que alude o texto constitucional. Precedentes". (RE 450.342 AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 3.8.2007, grifo nosso)

Até que haja modificação da jurisprudência desta Corte, o posicionamento sempre esteve firmado pela **taxatividade** do rol de atividades submetidas ao regramento do ISS, razão pela qual, valendo-me das palavras do Min. Celso de Mello, no último julgado acima citado, reafirmo que "*Essa exclusão de tributabilidade, mediante ISS, das atividades executadas (...) qualifica-se como situação reveladora de típica hipótese de não-incidência do imposto municipal em causa, pois decorre do exercício, pela União Federal, da competência que lhe foi outorgada, diretamente, pela própria Carta Federal*".

Com todas as vênias aos pensamentos em contrário, se a jurisprudência entende que a lista é taxativa, somente admite-se interpretação extensiva naquelas hipóteses em que a própria descrição permita tal abertura, utilizando as expressões: "congêneres", "qualquer", "quaisquer", "outros" etc .

Para tanto, cito exemplificativamente alguns itens da lista anexa à Lei Complementar 116/2003:

“1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres .

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo *tablets*, *smartphones* e congêneres .

(...)

3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.

(...)

7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer ”. (grifo nosso)

Permitir o contrário seria abrir perigosa válvula de escape àquela regra da taxatividade, produzindo gritante insegurança jurídica, ao se repassar aos Entes municipais a possibilidade de interpretar determinada atividade como extensivamente inserida no rol taxativo de serviços e, conseqüentemente, tributada por ISS, em uma miríade de infundáveis discussões.

Não custa lembrar que interpretação extensiva, em poucas palavras, seria a ampliação, realizada pelo intérprete, do conteúdo da norma nas situações em que o legislador foi, despropositadamente, comedido ou ablativo, com intuito de conferir-lhe sentido razoável, seguindo a *mens legis* e sem olvidar o silêncio eloquente da lei.

A jurisprudência desta Corte, em regra, não admite interpretação extensiva na seara tributária:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ENERGIA ELÉTRICA. NÃO INCIDÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. PRINCÍPIO DA EXCLUSIVIDADE TRIBUTÁRIA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – À luz do disposto no art. 155, § 3º, da Constituição Federal, à exceção dos impostos de que trata os arts. 155, caput, II, e art. 153, I e II, da Constituição Federal, ‘nenhum outro imposto poderá

incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País'. **II – A norma constitucional é restritiva e incisiva quanto às hipóteses de incidência tributária permitidas nas referidas operações, não se admitindo interpretação extensiva para alcançar fatos jurídicos tributários nela não contemplados**. III – Agravo regimental a que se nega provimento". (RE 631.225 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 15.8.2014, grifo nosso)

Não por outra razão, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 424, *in litteris* :

“É legítima a incidência de ISS sobre os serviços bancários congêneres da lista anexa ao DL n. 406/1968 e à LC n. 56/1987”.

Isso porque, consta a expressão “ *outros serviços correlatos da cobrança ou recebimento* ” no item 95 da lista anexa ao Decreto-Lei 406/1968, na redação dada pela Lei Complementar 56/1987, *in verbis*:

“95. Cobranças e recebimentos por conta de terceiros, inclusive direitos autorais, protestos de títulos, sustação de protestos, devolução de títulos não pagos, manutenção de títulos vencidos, fornecimentos de posição de cobrança ou recebimento e **outros serviços correlatos da cobrança ou recebimento (este item abrange também os serviços prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central)** ”. (grifo nosso)

Nesse ponto, registre-se que a nomenclatura do serviço conferida pelo contribuinte, de fato, é desinfluyente, podendo a autoridade administrativa “*desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária* ” (parágrafo único do art. 116 do CTN).

Desse modo, se o contribuinte alterar a denominação de determinado serviço com a finalidade de praticar evasão fiscal, indubitavelmente, será possível afastar aquela nomenclatura e obstar o fim pretendido, com a tributação daquela atividade, independentemente do *nomen juris* .

Não se trata de exigir que, a cada nova denominação de um serviço já previsto na lista taxativa anexa à Lei Complementar 116/2003, se altere esta

legislação para inseri-lo. Trata-se, na verdade, de não se permitir que seja possível, ressalvada a situação da abertura textual nesse sentido – além daquela disposta no parágrafo único do art. 116 do CTN –, que a autoridade administrativa tribute serviço não constante na lista taxativa da lei complementar a que se refere o inciso III do art. 156 da CF.

Se, por meio de interpretação extensiva, qualquer serviço, ainda que assemelhado, puder ser tributado pelo ISS, não haveria necessidade de se estabelecer um rol *numerus clausus* de serviços submetidos à tal incidência tributária.

Essa constatação se agrava, ainda mais, naqueles serviços mistos, prestados com fornecimentos de mercadorias, nos quais a proibição de interpretação extensiva assume sobrelevô.

Em se tratando de prestação de serviço conjunto com o fornecimento de mercadoria (atividade mista), há uma linha tênue sobre a qual seria a sujeição ativa da competência tributária exacional: Municípios (ISS) ou Estados (ICMS) .

Sobre o tema, regula o art. 155 da Constituição Federal:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

IX - incidirá também:

(...)

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

Vê-se, pois, que, “ *quando mercadorias forem fornecidas com serviços*”, a *mens constitutionis* posiciona-se pela preponderância da competência tributária municipal, vale dizer: a lei complementar de que dispõe o inciso III do art. 156 da CF (atualmente a Lei Complementar 116/2003) assume relevo sobre a cobrança de ISS em detrimento do ICMS.

Dito de outra forma: em caso de atividade mista (serviço e fornecimento de mercadoria), compete primordialmente à lei complementar prevista no inciso III do art. 156 da CF estipular quais atividades se sujeitam ao ISS. De forma residual, aquelas atividades que não constarem expressamente em sua lista enquadram-se supletivamente na exação estadual (ICMS), assim como outras que diretamente determinem a sujeição do ICMS, apesar de estarem, *a priori*, elencadas como de competência municipal .

Isso está previsto no plano legal, em cumprimento ao mandamento constitucional, nos incisos IV e V do art. 2º da Lei Complementar 87/1996 (que regula o ICMS):

“Art. 2º. O imposto incide sobre:

(...)

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios ;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual”. (grifo nosso)

Em complemento, ainda, cite-se o art. 3º da Lei Complementar 87/1996:

“Art. 3º. O imposto não incide sobre:

(...)

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços , de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar”. (grifo nosso)

De igual modo, o § 2º do art. 1º da Lei Complementar 116/2003 (que trata do ISS) assim dispõe:

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

(...)

§ 2º. Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações

Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias ”. (grifo nosso)

Portanto, tratando-se de atividades mistas, primeiro deve-se verificar se estas estão elencadas no rol **taxativo** da Lei Complementar 116/2003 (ISS) e, não havendo sujeição expressa daquela atividade, residualmente passam a ser enquadradas como tributadas pelo ICMS, sem olvidar as exceções expressas na lista anexa àquela lei complementar, tal como se percebe do seguinte item 7.02:

“7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS) ”. (grifo nosso)

Tomando como exemplo esse item, tem-se que a atividade de “ *Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes (...)*” submete-se ao ISS, diferentemente “ *[d]o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS*”.

Ou seja, ainda que se trate de serviço de execução de empreitada de obras de construção civil, caso haja fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador fora do local de prestação dos serviços (atividade mista) e mesmo que produzidas pelo empreiteiro para aquela finalidade (execução da empreitada), o valor correspondente a tal mercadoria submete-se ao ICMS e não compõe a base de cálculo do ISS (que se limitará a incidir sobre o restante do serviço de execução por empreitada).

Diante desse cenário, a legislação complementar que trata do ISS é peça fundamental para aferir se as atividades mistas (fornecimento de

mercadoria e prestação de serviços) se submetem ao referido imposto municipal ou se, de forma residual (expressa ou presumida), sujeitam-se ao ICMS.

Essa temática não é nova nesta Corte, conforme se percebe da seguinte ementa:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL . PRODUÇÃO DE EMBALAGENS, SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO ART. 1º, *CAPUT* E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (*ex nunc*), concede-se medida cautelar para interpretar o art. 1º, *caput* e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS”. (ADI 4.389 MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, DJe 25.5.2011)

Do voto do relator, colhe-se:

“Para o aparente conflito entre o ISS e o ICMS nos serviços gráficos, nenhuma qualidade intrínseca da produção de embalagens resolverá o impasse. A solução está no papel que essa atividade tem no ciclo produtivo (...).

Assim, não há como equiparar a produção gráfica personalizada e encomendada para uso pontual, pessoal ou empresarial, e a produção personalizada e encomendada para fazer parte de complexo processo produtivo destinado a por bens em comércio”.

Ainda:

“Agravo regimental no recurso extraordinário. Serviço de composição gráfica com fornecimento de mercadoria. Conflito de incidências entre o ICMS e o ISSQN. Serviços de composição gráfica e customização de embalagens meramente acessórias à mercadoria. Obrigação de dar manifestamente preponderante sobre a obrigação de fazer, o que leva à conclusão de que o ICMS deve incidir na espécie. 1. Em precedente da Corte consubstanciado na ADI nº 4.389/DF-MC, restou definida a incidência de ICMS sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. 2. A verificação da incidência nas hipóteses de industrialização por encomenda deve obedecer dois critérios básicos: (i) verificar se a venda opera-se a quem promoverá nova circulação do bem e (ii) caso o adquirente seja consumidor final, avaliar a preponderância entre o dar e o fazer mediante a averiguação de elementos de industrialização. 4. À luz dos critérios propostos, só haverá incidência do ISS nas situações em que a resposta ao primeiro item for negativa e se no segundo item o fazer preponderar sobre o dar. 5. A hipótese dos autos não revela a preponderância da obrigação de fazer em detrimento da obrigação de dar. Pelo contrário. A fabricação de embalagens é a atividade econômica específica explorada pela agravante. Prepondera o fornecimento dos bens em face da composição gráfica, que afigura-se meramente acessória. Não há como conceber a prevalência da customização sobre a entrega do próprio bem. 6. Agravo regimental não provido”. (AI 803.296-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe 7.6.2013).

Verifica-se, portanto, que a lista de serviços disposta na lei complementar a que alude o art. 156, III, da CF é taxativa, **admitindo-se interpretação extensiva apenas naquelas situações em que haja essa abertura textual**. Não havendo, não é permitido ao intérprete realizar interpretação extensiva, sob pena de gerar confusão entre incidência do ISS e do ICMS, já bem equacionada pela Constituição e pela legislação complementar federal, salvo a situação prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN.

No caso dos autos, o banco-recorrente atribuiu a denominação de “renda de outros serviços” e “recuperação de encargos e despesas” a algumas de suas atividades, as quais devem ser tributadas, de acordo com a legislação da época (itens 95 e 96 da lista anexa ao DL 406/1968, na redação dada pela LC 56/1987), que transcrevo, *in verbis*:

“95. Cobranças e recebimentos por conta de terceiros, inclusive direitos autorais, protestos de títulos, sustação de protestos, devolução de títulos não pagos, manutenção de títulos vencidos, fornecimentos de posição de cobrança ou recebimento e **outros serviços correlatos da cobrança ou recebimento (este item abrange também os serviços prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central)** ;

96. Instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo Banco Central: fornecimento de talão de cheques; emissão de cheques administrativos; transferência de fundos; devolução de cheques; sustação de pagamento de cheques; ordens de pagamento e de crédito, por qualquer meio; emissão e renovação de cartões magnéticos; consultas em terminais eletrônicos; pagamentos por conta de terceiros, inclusive os feitos fora do estabelecimento; elaboração de ficha cadastral; aluguel de cofres; fornecimento de segunda via de avisos de lançamento de extrato de contas; emissão de carnês (neste item não está abrangido o ressarcimento, a instituições financeiras, de gastos com portes do Correio, telegramas, telex e teleprocessamento, necessários à prestação dos serviços)” . (grifo nosso)

Sendo assim, é caso de negativa de provimento ao recurso interposto contra o acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas, tal como assentou a relatora, e não conhecimento quanto àquele interposto contra o acórdão do STJ.

4) Voto

Ante o exposto, acompanhando, no ponto, a relatora, voto pelo não conhecimento do recurso extraordinário interposto contra o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e, sucessivamente, pelo conhecimento, em parte, daquele apresentado contra o acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas, para negar-lhe provimento.

Em relação à tese de repercussão geral, dirijo de Sua Excelência, propondo a fixação da seguinte: “ **É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva apenas naqueles casos em que há essa abertura textual, no correspondente item anexo à lei complementar federal a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, sem prejuízo do disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN** ” .

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/06/20 19:46