

VOTO

I - Do teor da ação

O Senhor Ministro Gilmar Mendes (Relator): A ACEMBRA – Associação Cemitérios e Crematórios do Brasil – propôs ação direta de inconstitucionalidade com o objetivo de ver declarado inconstitucional o subitem 25.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que compreende a “cessão de uso de espaço em cemitério para sepultamento”.

Alega a autora que a atividade não poderia estar sujeita à incidência do ISS, porquanto não envolveria obrigação de fazer – requisito fundamental para se configurar serviço – mas somente obrigação de disponibilizar o espaço cedido. Essa tese encontra fundamento na clássica divisão entre obrigação de dar e de fazer para fins de delimitação da competência tributária entre ICMS e ISS, e é refletida, entre outros precedentes, na Súmula Vinculante nº 31, segundo a qual “*É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.*”

II - O conceito de serviço na Constituição Federal 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, excetuados, 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, 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; *in verbis*:

“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 apenas 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, eis que 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 se nega a importância do papel da legislação complementar na matéria. A Constituição não traz todas as soluções, muito menos em matéria tributária. Não existe, já 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 devem ser extraídos 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.

Pode-se afirmar que são três as linhas principais de pensamento em relação à solução de conflitos entre ISS e ICMS. A primeira se fundamenta na teoria civilista e defende que o ISS apenas poderá incidir sobre obrigações de fazer, sendo as obrigações de dar reservadas à tributação estadual. A segunda, a da primazia da lista de serviços, tem por fundamento a literalidade da Constituição, a qual atribuiria a competência para dirimir tais conflitos à lei complementar. Por fim, a terceira classificação divide os bens em tangíveis e intangíveis, sendo os primeiros passíveis de tributação pelo ICMS e os segundos pelo ISS.

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

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

Nesse campo, menciono, primeiramente, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121/SP, que em certa medida inaugurou o entendimento da Corte sobre a matéria. Naquele caso, a parte autora contestava a incidência do ISS sobre a locação de guindastes, sustentando, em síntese, que inexistia atividade pessoal do locador que pudesse configurar serviço, gerando a atividade apenas uma mera obrigação de dar.

Ao proferir o voto, o Min. Marco Aurélio, redator para o acórdão, convenceu-se dos argumentos da recorrente e conduziu sua tese no sentido da aplicação do conceito de serviço do Direito Civil à questão tributária, concluindo que “somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento” (RE nº 116.121/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, Red. Acórdão Min. Marco Aurélio, DJ de 25/05/2001, p. 04). Deixo a ementa do julgado:

“TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.” (RE nº 116.121/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, Red. Acórdão Min. Marco Aurélio, DJ de 25/5/2001)

O entendimento firmado por este Tribunal, porém, sofreu importante alteração quando da apreciação do RE nº 651.703/PR (Tema 581), em que se discutiu a incidência do ISS sobre atividades desempenhadas por operadoras de planos de saúde. Naquela ocasião, a recorrente impugnava a

cobrança de ISS, em razão de o serviço final, ou principal, das operadoras consistir na cobertura de gastos de seus clientes com serviços de assistência à saúde, não devendo ser consideradas, para os fins tributários das operações em análise, as demais atividades acessórias, tais como negociação com médicos, hospitais e laboratórios para elaboração de convênio.

Além disso, propugnou a parte autora que, por serem os contratos de planos de saúde de natureza aleatória, considerando seu caráter securitário, estaria afastado o requisito de comutatividade inerente aos contratos de prestação de serviços. Suscitou-se, ainda, que as atividades administrativas realizadas guardariam semelhança com as desempenhadas por empresas de seguro, as quais são tributadas pela União, e não pelo imposto municipal.

Nesse contexto, firmou-se importante precedente neste Tribunal, a partir do voto do Min. Relator Luiz Fux, porquanto houve clara tentativa de rompimento com o primado do Direito Privado no que se refere à interpretação do texto constitucional, especificamente o artigo relativo ao imposto sobre serviços. O relator buscou fazer prevalecer a tese de que a incidência do ISS não mais estaria vinculada à existência de obrigação *de fazer*, do Direito Civil, e que havia sido considerada requisito para exigibilidade do imposto no precedente supramencionado. Segundo esse julgado, o ISS incidiria sobre “oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador” (RE nº 651.703/PR, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 26/4/2017, p. 21).

Digno de referência é o julgamento desta Suprema Corte no que se refere à tributação de *software*, cuja ementa transcrevo:

“Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS-comunicação. Atividades-meio. Não incidência. Critério para definição de margem de valor agregado. Necessidade de lei. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda e padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos

efeitos da decisão. (...) 3. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. **Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos.** 4. **O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares elencando, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação.** É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença. 5. Associa-se a isso a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento. 6. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS. (...) 8. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento. (ADI 1945, Relator(a): Cármen Lúcia, Relator(a) p/ Acórdão: Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, DJe-096 DIVULG 19-05-2021 PUBLIC 20-05-2021, grifou-se)

Da leitura dos precedentes referidos, pode-se observar uma evolução na jurisprudência desta Corte Suprema, a qual inicialmente adotava com rigor a teoria civilista, mas que tem superado essa classificação e dado mais relevância à lista de serviços definida por meio de lei complementar e ao caráter imaterial da prestação de serviços.

A partir do exposto, em que pese a dissociação de “prestação de serviço” da “obrigação de fazer”, resta mantida a ideia de que o ISS incide sobre oferecimento de utilidade a outrem, podendo se realizar, ou não, com “obrigação de dar”. Nessa chave, é preciso demonstrar a natureza da

“cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento”, para que se analise a constitucionalidade da incidência do ISS.

III - Da natureza da “cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento”

A averiguação da natureza da “cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento” passa necessariamente pela análise da redação dos subitens relativos aos serviços funerários da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003; veja-se:

“Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

[...]

25 - Serviços funerários

25.01 – Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembaraço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.

[...]

25.02 - Translado intramunicipal e cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.

25.03 – Planos ou convênio funerários.

25.04 – Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.

25.05 - Cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento
”. (grifo atual)

Como se observa, o item é minucioso ao contemplar variadas serventias prestadas por cemitérios, mas igualmente se depreende que não há menção expressa à guarda de restos mortais humanos, atividade esta que inegavelmente tem natureza de serviço e que, segundo a boa-fé objetiva, deve ser desempenhada. Assim sendo, o item adicionado pela Lei Complementar nº 157/2016 colmata essa lacuna, considerando que é forçoso assumir que a cessão de espaço em cemitério para inumação está inseparavelmente ligada à custódia dos cadáveres. Nesse sentido, são esclarecedoras as informações prestadas pelo Presidente da República, conforme trecho que destaco:

“Assim, cabe alegar a existência, na espécie, de questão periférica à retrocitada súmula, tendo em vista que a **prestação de serviço de**

guarda ou custódia de restos mortais humanos está inseparavelmente associada à concessão de uso de espaço em cemitérios para sepultamento , a recomendar a incidência do ISSQN, pois, caso contrário, o fazer em favor de terceiros, ou a relacionada prestação de serviço, estaria sendo escamoteado sob a forma dessa cessão de uso de bem imóvel ”.(eDOC 14, p. 7-8, grifou-se)

Vale dizer, o previsão de incidência do ISS sobre “cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento” não pode ser reduzida a uma mera obrigação de dar, no sentido de locação do espaço físico pura e simples, a atrair a *ratio decidendi* da Súmula Vinculante nº 31. Isso porque tal atividade abarca também a custódia e a conservação dos restos mortais, as quais indubitavelmente se enquadram no conceito tradicional de serviços.

Nesse diapasão, conquanto fosse possível defender a inconstitucionalidade de incidência do ISS sobre a cessão de espaço para inumação, considerada de forma isolada e pura, nos termos da tradicional jurisprudência desta Corte, tal argumentação ignora o fato de que a atividade prevista no subitem “25.05” abarca também o serviço consistente na custódia de restos mortais humanos, o qual não é revestido de imunidade tributária.

IV - Competência tributária em caso de operações mistas de prestação de serviço e de fornecimento de mercadorias na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Em se tratando de prestação de serviço conjunto com o fornecimento de mercadoria (atividade mista) há uma linha tênue sobre 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 que dispõe o inciso III do art. 156 da CF (atualmente a Lei Complementar nº 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 e, de forma residual, aquelas 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 nº 87/1996, que dispõe sobre 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”. (grifou-se)

Em complemento, ainda, cite-se o art. 3º da mesma norma:

“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”.
(grifou-se)

De igual modo, o § 2º do art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003 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 nº 116/2003 (ISS) e, não havendo sujeição expressa daquela atividade, residualmente passam a ser enquadradas na tributação pelo ICMS, sem olvidar as exceções expressas na lista em anexo àquela lei complementar, como, por exemplo, o item 7.02.

Diante desse cenário, a legislação complementar de que trata o 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.

É pertinente mencionar, outrossim, o julgamento do RE nº 603.136/RJ, Tema 300 de repercussão geral, de minha relatoria, o qual versou sobre a cobrança do ISS sobre contratos de franquia empresarial. Naquela ocasião, tratava-se de um serviço complexo, que envolvia muito mais do que a simples cessão de direito de uso de marca ou patente, compreendendo, entre outras serventias, o direito de distribuição exclusiva de produtos, cessão do direito de uso de tecnologia de implantação e de administração do negócio e até a prestação de assistência técnica do franqueador ao franqueado.

Neste contexto, entendi – no que fui acompanhado pela maioria deste Tribunal – estar claramente configurado serviço misto, indo além da simples “obrigação de dar”, como alegou a parte recorrente, e que, conseqüentemente, não haveria óbice à incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. Assim consistiu meu entendimento tendo por fundamento jurisprudencial o supramencionado acórdão do RE nº 651.703/PR (Rel. Min. Fux) e o julgamento do RE nº 592.905/SC (Rel. Min. Eros Grau), em que se decidiu pela aplicação do ISS ao *leasing financeiro*. Eis a ementa do julgamento do referido recurso:

Recurso extraordinário com repercussão geral. Tema 300. 2. Tributário. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. 3. Incidência sobre contrato de franquia. Possibilidade. Natureza híbrida do contrato de franquia. Reafirmação de jurisprudência. 4. Recurso extraordinário improvido. (RE 603136, minha relatoria, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2020, DJe-149 DIVULG 15-06-2020 PUBLIC 16-06-2020)

Conforme já referido, mais recentemente, é possível observar uma tendência desta Suprema Corte de superar definitivamente a dicotomia entre obrigações *de dar* e *de fazer* para fins de definição da competência tributária entre ISS e ICMS. Isso porque a realidade atual é muito mais complexa e dinâmica que há 22 anos, quando o RE nº 116.121/SP foi julgado. Em sendo assim, resta cada vez mais difícil – para não dizer impossível – enquadrar determinadas atividades em classificações estanques como um mero dar ou um mero fazer.

Passar-se-ia, então, a adotar o entendimento da primazia da lista de serviços, isto é, seria considerado serviço aquilo que estivesse previsto em lei complementar, conforme previsão tanto do art. 156, inciso III, quanto do art. 146, I, ambos do texto constitucional.

A exemplo, considera-se a ADI 6034, de Relatoria do Min. Dias Toffoli, mediante a qual foi questionada a cobrança do ISS sobre “*inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).*”

Na oportunidade, o Min. Relator versou sobre critérios para a resolução de ambiguidades entre o ISS e o ICMS. Asseverou o Min. Toffoli que, nos casos em que a atividade consistente na “obrigação de fazer” conste na lista

anexa da Lei Complementar nº 116/03, nada obstante a “obrigação de dar”, deve ser adotado critério objetivo, segundo o qual há incidência do ISS. Colaciono trecho do voto em comento:

“Em diversos julgados nos quais se discutiu se uma operação mista ou complexa envolvendo obrigações de dar e de fazer estaria sujeita ao ISS ou ao ICMS-mercadoria, a Corte consignou que a solução dessa controvérsia se dá, em primeiro lugar, por meio da adoção do critério objetivo.

De acordo com esse critério, caso a atividade esteja definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza tributável pelo imposto municipal, deve apenas esse incidir, ainda que ela envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na própria lei.

[...]

Desse modo, **ainda que se considere essa atividade como mista ou complexa, por envolver serviço conectado, em alguma medida, com comunicação, o simples fato de ela estar prevista em lei complementar como tributável pelo imposto municipal já afastaria a pretensão de se fazer incidir o ICMS-comunicação**”. (ADI nº 6.034, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 21/3/2022 - grifou-se)

Portanto, a jurisprudência desta Suprema Corte parece caminhar no sentido de definitivamente superar a divisão entre obrigação *de dar* e de *fazer* para fins de definição de qual tributo incidirá, se ISS ou ICMS, partindo para uma posição que confere primazia ao definido em lei complementar.

O caso concreto, contudo, não exige que formalmente revisemos a Súmula Vinculante nº 31, eis que estamos diante de obrigações mistas, as quais, conforme inúmeros precedentes desta Suprema Corte, encontram-se sujeitas ao ISS, desde que previstas em lei complementar.

V – Conclusão

Ante o disposto, entendo que a “cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento” configura operação mista, uma vez que engloba a prestação de serviço consistente na guarda e conservação dos restos mortais inumados. Dessa forma, consoante a jurisprudência deste Tribunal, resta constitucional a cobrança do ISS sobre a referida atividade, haja vista estar contemplada na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

VI - Dispositivo

Por todo o exposto, conheço da presente Ação Direta de Inconstitucionalidade e julgo improcedente o pedido, para reconhecer a constitucionalidade do subitem 25.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, o qual prevê a incidência do ISS sobre a “cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento”.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/02/2023 00:00