

Eduardo M. L. Rodrigues de Castro
Helton Kramer Lustoza
Antonio Augusto Dias Jr.

TRIBUTOS EM ESPÉCIE

10ª edição
revista

2023



EDITORA
*Jus*PODIVM

www.editorajuspodivm.com.br

Parte I

NOÇÕES GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

EDUARDO MOREIRA LIMA RODRIGUES DE CASTRO

DIREITO TRIBUTÁRIO

Sumário • 1. Estado e o poder de tributar – 2. Conceito e objeto do direito tributário – 3. Direito tributário x Direito financeiro. O problema da autonomia dos ramos do direito – 4. Relação do direito tributário com os demais ramos do direito – 5. Quadro sinóptico.

1. ESTADO E O PODER DE TRIBUTAR

Desde suas organizações mais rudimentares, o Estado – independentemente da concepção que se venha a adotar a seu respeito – sempre necessitou de recursos financeiros para a consecução de seus objetivos fundamentais. Seja para fortalecer as fronteiras do Império contra as invasões bárbaras, seja para prestar serviços básicos indispensáveis à população, como saúde, educação, segurança ou moradia, o Estado vai precisar angariar recursos de alguma forma.

Chama-se **atividade financeira** o universo de medidas levadas a efeito pelo Estado para obtenção, gestão e aplicação dos recursos financeiros necessários à satisfação dos seus objetivos fundamentais. Poderá obter tais recursos por meio da exploração do próprio patrimônio, desenvolvendo o que se convencionou chamar de **atividade econômica**, ou, como é mais comum, poderá fazê-lo por meio da exploração do patrimônio privado.

No Brasil, por força do disposto no artigo 173, *caput*, da Constituição Federal, ressalvados os casos previstos na própria Constituição, *a exploração direta da atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo*. Percebe-se, claramente, a prevalência dos valores capitalistas da livre iniciativa e da livre concorrência entre particulares.

É principalmente em virtude disso que a maior parte daquilo que o Estado arrecada vem do setor privado. Muito embora, no decorrer da história, tenham-se verificado outras formas de exploração do patrimônio privado, como os saques de guerra e a escravização dos vencidos em batalhas, por exemplo, o instrumento mais usual de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver é a **tributação**. Nas palavras de Hugo de Brito Machado, “*sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia*”¹.

Já na Antiguidade se verificava a cobrança das mais diversas espécies de tributos, muito embora nem todas as pessoas sofressem sua incidência. Na Roma Antiga, por exemplo, os cidadãos livres não eram obrigados a pagar qualquer sorte de impostos, recaindo o encargo, salvo raras exceções, apenas sobre mulheres e escravos. Na Idade Média, os privilegiados eram, em regra, os grandes senhores de terras e os membros do clero e da nobreza. A verdade é que a cobrança de tributos, sobretudo em virtude dos abusos praticados pelos detentores do poder, ao longo dos tempos, sempre causou revolta e insatisfação.

Durante muito tempo viu-se a relação de tributação – ou simplesmente tributação – como uma **relação de poder**, em que os menos favorecidos eram compelidos a entregar parte de seu trabalho aos governantes pelo simples fato de serem mais fracos. Tal relação de poder, ao contrário das relações jurídicas (baseadas no Direito), caracteriza-se como uma relação de força, o que traz severos problemas à manutenção da ordem e da estabilidade social: além de privilegiar os setores já dominantes da sociedade, provoca revolta e insatisfação das camadas mais pobres, conforme exposto anteriormente.

Não é forçoso salientar que foi principalmente graças ao quadro de **opressão fiscal** analisado que os camponeses e os grandes senhores de terras compeliram o Rei “João Sem Terra”, em 1215, a assinar a Magna Carta Inglesa, primeiro grande marco do Constitucionalismo. Ao lado de alguns outros esparsos eventos, esse foi também um dos momentos precursores da ideia de **tributação consentida**. A partir daqui, a Tributação, de relação de poder, começou, embora lentamente, a transformar-se numa **relação jurídica**, regida por um conjunto de regras e princípios limitadores dos abusos dos Soberanos.

Com o passar dos anos, sobretudo quando da transição do Estado Liberal para o Estado Social, as tarefas atribuídas ao Estado foram aumentando significativamente. A partir de então, não bastava apenas conferir estabilidade e segurança aos cidadãos, cabendo ao novo Estado de Bem-Estar Social a prestação de uma série de serviços, como educação, saúde, habitação, justiça e lazer.

1. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 52.

Para tanto, o Estado passou a arrecadar ainda mais recursos junto ao setor privado, o que fez, predominantemente, por meio da cobrança de tributos. O incremento da carga tributária fez com que amadurecesse, de uma vez por todas, a ideia da criação de um conjunto de normas limitadoras do ímpeto arrecadatário estatal. Foi nesse momento que o Direito Tributário começou a ganhar relevância como ramo didaticamente autônomo do Direito.

2. CONCEITO E OBJETO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Diante do exposto no item anterior, podemos afirmar que o **objeto do Direito Tributário** é a relação de tributação, ou seja, a relação existente entre Estado e particulares em que estes últimos, em virtude da existência de mandamentos legais, são compelidos a contribuir para os gastos públicos mediante o pagamento de tributos. Como a relação de tributação decorre de um corpo próprio de normas jurídicas, não se pode mais falar em relação de poder, como acontecia na Antiguidade e na Idade Média, mas sim, em **relação jurídica**.

O objetivo das mencionadas normas, por sua vez, é reduzir os abusos praticados pelo Estado e eliminar qualquer sorte de privilégios infundados. Em outras palavras, o Direito Tributário tem por finalidade alcançar o **equilíbrio** entre partes que claramente não possuem a mesma grandeza. Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho, “o direito tributário regula e restringe o Poder do Estado de exigir tributos e regula os direitos e deveres dos contribuintes, isonomicamente. Seu objeto é a relação jurídica travada entre o Estado e o contribuinte.”²

Como em um dos polos da relação jurídica objeto do Direito Tributário tem-se a presença da entidade estatal, podemos afirmar que o Direito Tributário é ramo do **Direito Público**. Diferentemente do que ocorre com o Direito Civil, que regula por meio de normas dispositivas as relações entre os particulares, o Direito Tributário é composto por normas cogentes – ou seja, normas cujos mandamentos não podem ser alterados por vontade das partes – que regulam a relação entre Estado e particular. Prevalece aqui o interesse público em detrimento do particular.

Assim, podemos conceituar o **Direito Tributário** como o ramo didaticamente autônomo do Direito Público que regula a relação de tributação, existente entre o Estado e os contribuintes, limitando os poderes do primeiro de forma a evitar abusos e regulando os deveres e direitos dos segundos, isonomicamente.

2. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 34.

3. DIREITO TRIBUTÁRIO X DIREITO FINANCEIRO. O PROBLEMA DA AUTONOMIA DOS RAMOS DO DIREITO

Viu-se que, para conseguir o dinheiro necessário ao alcance de seus objetivos, o Estado exerce uma série de medidas que convencionamos chamar de atividade financeira. Dentre as medidas para obtenção de receitas, sem dúvida, a mais relevante é aquela de cobrança de tributos junto aos particulares.

Diante disso, o estudante poderia se perguntar qual é a diferença existente entre o **Direito Tributário** e o **Direito Financeiro**, já que ambos se ocupam de regular a atividade financeira do Estado.

Diga-se, em primeiro lugar, que, diferentemente do que pode parecer, o enfoque principal do Direito Tributário não é a atividade estatal, mas sim a **relação jurídica** existente entre o Fisco e os contribuintes. Conforme visto no item anterior, busca-se com o Direito Tributário um equilíbrio na relação entre partes de forças claramente desproporcionais. Além disso, a tributação é apenas um dos aspectos – muito embora seja o mais importante deles – da atividade financeira do Estado. É justamente por ser a mais relevante que o texto da Constituição contém uma série de regras e princípios destinados prioritariamente à referida atividade, daí falar-se em autonomia do Direito Tributário.

O **Direito Financeiro**, cujo enfoque é a atividade estatal, regula todos os demais aspectos da Atividade Financeira do Estado, sem qualquer realce ou predomínio. As normas de Direito Financeiro regem todas as formas de obtenção de receitas, inclusive a tributação, contudo, sem qualquer cuidado especial na relação entre Estado e particular. Além disso, regulam a gestão e a aplicação dos recursos obtidos; cuidam, portanto, de temas estranhos ao Direito Tributário, como orçamento, despesa pública, crédito público, limite de gastos e responsabilidade na gestão fiscal.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, o Direito Financeiro “*traz a nota de cobrir uma região maior do que a necessária. Quer descrever a regulamentação jurídica de toda a atividade financeira do Estado, na qual a tributação aparece como um simples tópico*”³.

O quadro abaixo resume de forma didática as principais diferenças entre os campos de atuação do Direito Tributário e do Direito Financeiro:

Direito Tributário	Direito Financeiro
Conjunto de normas voltado à regulação da atividade financeira de tributação	Conjunto de normas voltado à regulação das demais atividades financeiras do Estado

3. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 18.

Direito Tributário	Direito Financeiro
Enfoque na relação jurídica de tributação	Enfoque na atividade estatal
Temas como: crédito, obrigação, lançamento e sujeição passiva tributária	Temas como: gestão e aplicação de recursos, orçamento, despesa pública, crédito público e responsabilidade fiscal

De qualquer forma, deve-se ter em mente que ambos, Direito Tributário e Direito Financeiro, estão intimamente ligados, não havendo que se falar de maneira alguma em autonomia científica dos ramos do Direito. O Sistema Jurídico não admite a existência de regras dele independentes, sob pena de afronta à própria noção de sistema. O que existe, e isso o estudante deve ter bem claro em mente, é uma **autonomia meramente didática** dos referidos campos do saber jurídico. O estudo em separado de determinado conjunto de normas que se aplicam mais a determinado segmento da vida social facilita a compreensão dos diversos ramos do Direito.

Ao conjunto de regras e princípios constantes da Constituição que permitem o estudo em separado e conferem autonomia ao Direito Tributário damos o nome de **Sistema Constitucional Tributário**. É a investigação dos efeitos jurídicos resultantes da incidência dos chamados princípios constitucionais tributários que nos permite *descobrir a concatenação lógica que os reúne num grupo orgânico e que une este grupo à totalidade do sistema jurídico*⁴.

4. RELAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO COM OS DEMAIS RAMOS DO DIREITO

Conforme exposto, o Direito Tributário, por não ser detentor de autonomia científica, mas meramente didática, revela íntima relação com os demais ramos do Sistema Jurídico Nacional. Além da vinculação ao Direito Financeiro, o Direito Tributário apresenta uma série de pontos de conexão com outras disciplinas jurídicas – tanto do Direito Público quanto do Direito Privado. Nesse sentido, confira-se.

Dentre as diversas relações existentes entre o **Direito Tributário e o Direito Constitucional**, podemos destacar as seguintes: a) toda e qualquer norma de Direito Tributário, assim como toda e qualquer norma dos demais ramos do Direito, deve obediência aos postulados da Constituição Federal, norma hierarquicamente superior do ordenamento jurídico; b) a Constituição Brasileira é extremamente detalhista no que diz respeito à matéria tributária, contendo um capítulo inteiro apenas de normas atinentes ao Sistema Tributário Nacional – sem falar nas demais

4. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 31.

disposições espalhadas pelo texto constitucional; c) encontram-se na Constituição Federal as normas alusivas à repartição da competência tributária entre os diversos entes da Federação, os princípios constitucionais tributários, as regras matrizes de incidência tributária e as demais limitações constitucionais ao Poder de Tributar.

Há grande proximidade também entre o **Direito Tributário** e o **Direito Administrativo**. Já para compreensão da definição legal de tributo, constante do art. 3º, do CTN, é preciso um conhecimento prévio daquilo que se entende por atividade administrativa plenamente vinculada. Da mesma forma, as noções de Poderes e Deveres Administrativos são indispensáveis ao cientista do Direito Tributário, não sendo possível, por exemplo, estudar as disposições legais atinentes às taxas sem um prévio conhecimento da definição e das principais características do Poder de Polícia do Estado.

Do **Direito Civil** vem uma série de conceitos extremamente relevantes ao Direito Tributário. O próprio Código Tributário Nacional chega a dispor que *os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários* (CTN, art. 109). A obrigação tributária, por exemplo, nada mais é do que uma obrigação, com todas as características discriminadas no Código Civil, cujo objeto é o pagamento de tributos ao Estado – ou, no caso da obrigação acessória, uma *prestação, positiva ou negativa, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos* (CTN, art. 113, §§ 2º e 3º). Propriedade, domicílio e contratos são outros institutos de direito privado bastante utilizados no Direito Tributário.

Muito embora não seja nossa intenção esgotar o tema, não custa salientar que o Direito Tributário mantém fortes laços com diversos outros ramos jurídicos, como o **Direito Ambiental**, o **Direito Previdenciário**, o **Direito do Trabalho**, o **Direito Empresarial** e o **Direito Penal**.

5. QUADRO SINÓPTICO

1. Estado e o Poder de Tributar	Atividade Financeira do Estado é o conjunto de medidas levadas a efeito pelo Estado para obtenção, gestão e aplicação dos recursos necessários à satisfação dos interesses coletivos.
	Dentre as medidas que integram o conceito de Atividade Financeira, destaca-se a arrecadação e cobrança de tributos junto aos particulares (tributação). Trata-se da mais importante forma de obtenção de receitas.
	A relação de tributação existente entre o Estado e os particulares, quando não regulada por um corpo próprio de normas jurídicas, configura clara relação de poder. Referida relação de poder costuma levar ao abuso e, conseqüentemente, à insatisfação das camadas sociais prejudicadas.
	Com o advento do chamado Estado de Bem-Estar Social, junto com o crescimento das prestações oferecidas pelo Poder Público, veio o aumento gradativo da carga tributária. Ato contínuo, tornou-se ainda mais necessário um corpo sistemático de regras e princípios jurídicos aptos a reduzir eventuais abusos cometidos durante a arrecadação tributária.

1. Estado e o Poder de Tributar	O Direito Tributário surge com o objetivo de frear o ímpeto arrecadatório do Estado e conferir maior segurança e estabilidade aos contribuintes, transformando a antiga relação de poder em uma relação jurídica.
2. Conceito e Objeto do Direito Tributário	O objeto do Direito Tributário é a relação jurídica de tributação, ou seja, aquela existente entre o Estado e os contribuintes quando da cobrança e arrecadação de tributos.
	O Direito Tributário é ramo do Direito Público, na medida em que: a) o Estado encontra-se em um dos polos da relação jurídica central (relação de tributação); b) é composto por normas cogentes (sobre as quais não podem as partes envolvidas dispor) e; c) prevalece o interesse público sobre o particular.
	O Direito Tributário tem por finalidade alcançar o equilíbrio entre partes que claramente não possuem a mesma grandeza.
	Pode-se definir o Direito Tributário como o ramo didaticamente autônomo do Direito Público que regula a relação de tributação – existente entre o Estado e os contribuintes –, limitando os poderes do primeiro, de forma a evitar abusos, e regulando os deveres e direitos dos segundos, isonomicamente.
3. Direito Tributário X Direito Financeiro: O Problema da Autonomia dos Ramos do Direito	O Direito Financeiro é o ramo didaticamente autônomo do Direito que regula a atividade financeira do Estado, menos no que se refere à tributação. Seu enfoque não é a relação jurídica existente entre o Estado e o particular, mas sim, a própria atividade estatal de obtenção, gestão e aplicação de recursos financeiros.
	Não é possível falar em autonomia científica dos ramos jurídicos, haja vista que o Sistema Jurídico não admite regras dele independentes, sob pena de afronta à própria noção de sistema.
	O mais correto é falar em autonomia didática dos diversos ramos do Direito. O estudo em separado de determinado conjunto de normas que se aplicam mais a determinado segmento da vida social facilita, e muito, a compreensão.
4. Direito Tributário e os Demais Ramos do Direito	O Direito Tributário apresenta íntima relação com os demais ramos didaticamente autônomos do Direito, com especial destaque para os Direitos Constitucional, Administrativo e Civil.

Parte II

TRIBUTOS DA COMPETÊNCIA COMUM

EDUARDO MOREIRA LIMA RODRIGUES DE CASTRO

TAXAS

Sumário • 1. Introdução – 2. Aspecto material: 2.1. Exercício do poder de polícia; 2.1.1. Exercício regular do poder de polícia – existência de órgão e estrutura administrativa competente; 2.2. Serviço público específico e divisível; 2.2.1. Taxas Judiciárias; 2.2.2. Taxas x preços públicos (ou tarifas); 2.2.2.1. Os pedágios cobrados pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público – 3. Aspecto temporal – 4. Aspecto espacial – 5. Aspecto subjetivo: 5.1. Sujeito ativo; 5.2. Sujeito passivo – 6. Aspecto quantitativo: 6.1. Base de cálculo; 6.2. Alíquota – 7. Imunidades e isenções – 8. Informações complementares – 9. Quadro sinóptico – 10. Súmulas STF e STJ – 11. Questões de concursos.

1. INTRODUÇÃO

Conforme o exposto no capítulo anterior, desta obra, **a taxa é o tributo vinculado por excelência**. Em outras palavras, aqui, a hipótese de incidência prevista em lei – necessária ao surgimento da obrigação tributária – deve obrigatoriamente consubstanciar uma prestação estatal específica. Nas palavras de Roque Antonio Carrazza, “*tem-se entendido que a taxa é uma obrigação ex lege que nasce da realização de uma atividade estatal relacionada, de modo específico, ao contribuinte, embora muitas vezes por ele não requerida ou, até mesmo, sendo para ele desvantajosa*”¹.

As taxas são tributos cujo **lançamento**, em regra, é realizado **de ofício**, muito embora nada obste que a lei instituidora da exação preveja lançamento por declaração ou homologação.

A diferença fundamental entre taxas² e contribuições de melhoria, outra espécie tributária vinculada, reside no aspecto material da hipótese de incidência

1. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 600.
2. Não custa lembrar que, de acordo com os ensinamentos dos defensores da Teoria Binária, Bipartida ou Bipartite – que classificam os tributos apenas em função da existência ou não de vinculação do fato gerador da obrigação

tributária. Enquanto nas taxas há vinculação a um serviço específico e divisível ou a uma atividade de polícia administrativa, nas contribuições de melhoria o fato gerador da obrigação é a realização de uma obra pública que cause valorização imobiliária.

Temos aqui exemplo de **exação bilateral, contraprestacional ou sinalagmática**, em que a cobrança do tributo serve à remuneração do serviço específico e divisível prestado a determinada pessoa pelo ente público.

São **competentes** para instituição das taxas **União, Estados, Distrito Federal e Municípios**, cada um dentro de suas esferas de atribuições constitucionais, como será mais detidamente analisado adiante – ainda neste capítulo. As taxas serão criadas por meio de **lei ordinária**, muito embora nada obste sua instituição por lei complementar; esta última, contudo, terá *status* de lei ordinária. O que não se pode perder da memória é que, assim como ocorre com as demais espécies tributárias, **as taxas não podem ser – em hipótese alguma – criadas por instrumento infralegal**.

Com base no posicionamento acima, a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça reconheceu a inconstitucionalidade do art. 1º da Portaria nº 6.431/2003 do Tribunal de Justiça de São Paulo, que criara a taxa de desarquivamento de autos finidos. Entendeu-se que, como era cobrada pela utilização efetiva de serviços públicos específicos e divisíveis, enquadrava-se referida exação, como todas as demais espécies de custas e emolumentos judiciais e extrajudiciais, no conceito de taxa, constante do art. 145, II, da CF, logo, só poderia ter sido instituída por meio de lei – em obediência ao princípio constitucional da legalidade estrita (art. 150, I, da CF)³.

Conforme exposto no Capítulo 2 desta obra, porém, nos autos do **Recurso Extraordinário n. 838.284**, o STF aduziu que “o legislador tributário pode valer-se de **cláusulas gerais**”, e que as “**taxas** cobradas em razão do exercício do poder de polícia podem ter algum **grau de indeterminação**, por força da ausência de minuciosa definição legal dos serviços compreendidos”, concluindo, de maneira extremamente temerária – a nosso sentir –, que “**a ortodoxa legalidade tributária, absoluta e exauriente, deve ser afastada**, em razão da complexidade da vida moderna e da necessidade de adaptação da legislação tributária à realidade em constante transformação⁴”.

a uma prestação estatal específica e divisível – as espécies tributárias reduzem-se às taxas e aos impostos. Fazem menção, com base nisso, a contribuições sociais com natureza jurídica de taxa, empréstimos compulsórios com natureza jurídica de taxa e até mesmo contribuições de intervenção no domínio econômico com natureza de taxa. Isso dependerá da vinculação do fato gerador eleito pelo legislador ordinário a uma prestação estatal específica. Não havendo vinculação, terão as referidas exações natureza de impostos.

3. STJ, AI no RMS 31.170-SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, CORTE ESPECIAL, julgado em 18/04/2012, DJe 23/05/2012.
4. STF, RE 838.284/SC, rel. min. Dias Toffoli, julgamento em 6-10-2016 (Informativo n. 842).

Felizmente, mais recentemente, a Primeira Turma do mesmo STF, ao dar provimento a agravo regimental com vistas a determinar o seguimento de recurso extraordinário em que discutida a possibilidade de majoração, por portaria do Ministério da Fazenda, da alíquota da Taxa de Utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), deixou consignado que “é **inconstitucional a majoração de alíquotas da Taxa de Utilização do SISCOMEX por ato normativo infralegal**”.

Confira-se:

(...) 1. É inconstitucional a majoração de alíquotas da Taxa de Utilização do SISCOMEX por ato normativo infralegal. Não obstante a lei que instituiu o tributo tenha permitido o reajuste dos valores pelo Poder Executivo, o Legislativo não fixou balizas mínimas e máximas para uma eventual delegação tributária. 2. Conforme previsto no art. 150, I, da Constituição, somente lei em sentido estrito é instrumento hábil para a criação e majoração de tributos. A Legalidade Tributária é, portanto, verdadeiro direito fundamental dos contribuintes, que não admite flexibilização em hipóteses que não estejam constitucionalmente previstas. 3. Agravo regimental a que se dá provimento tão somente para permitir o processamento do recurso extraordinário”.⁵ (G.N)

Lembremos que as taxas submetem-se, dentre outros, aos princípios constitucionais tributários da: a) legalidade (CF/88, art. 150, I); b) isonomia (CF/88, art. 150, II); c) capacidade contributiva (CF/88, art. 145, § 1º); d) irretroatividade (CF/88, art. 150, III, “a”); e) anterioridade (CF/88, art. 150, III, “b”); f) anterioridade nonagesimal ou mitigada (CF/88, art. 150, III, “c”); g) vedação à utilização de tributo com efeito de confisco (CF/88, art. 150, IV); h) limitação ao tráfego de pessoas ou bens (CF/88, art. 150, V); i) vedação à instituição de isenções heterônomas (CF/88, art. 151, III).

A taxa classifica-se como tributo da competência comum, vinculado, direto e ordinário.

Expostas as noções gerais do instituto, passemos agora à análise detalhada de cada um dos critérios da regra matriz de incidência das taxas.

2. ASPECTO MATERIAL

O aspecto material da regra matriz de incidência das taxas é a **utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição**, bem como o **exercício regular do poder de polícia administrativa** por ente da administração pública direta ou indireta (CF/88, art. 145, II e; CTN, art. 77). Vê-se, portanto, que o fato gerador (composto por aspecto material + critérios temporal e espacial) das taxas será sempre a prestação ou a disponibiliza-

5. STF, RE 959274 AgR/SC, rel. orig. Min. Rosa Weber, red. p/ o ac. Min. Roberto Barroso, julgamento em 29.8.2017.

ção de serviço público, haja vista que também o exercício regular de poder de polícia se enquadra na mencionada categoria.

Nas palavras da professora Maria Sylvia Di Pietro, **serviço público** é “*toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente de direito público*”⁶. Seus traços marcantes, portanto, são: a) regime jurídico de direito público e; b) objetivo de satisfazer os interesses coletivos. De agora em diante, sempre que estivermos falando de serviço público vamos estar nos referindo às características apresentadas.

Enquanto a **prestação do serviço público** pelo ente da Administração será necessariamente compulsória, por derivar de determinação legal, a **utilização do referido serviço** pelos administrados poderá ser compulsória ou facultativa, também a depender da vontade do legislador. Só será obrigatória, contudo, quando estiverem em jogo valores ou princípios bastante prestigiados pelo texto da Constituição, daí porque, em regra, a utilização dos serviços públicos será facultativa.

Com base no exposto, a lei não deve se furtar a obrigar os administrados a gozarem, dentre outros, do serviço público de coleta domiciliar de lixo⁷, tudo isso pelo simples fato de se estar prestigiando alguns dos mais relevantes valores constitucionais, quais sejam saúde e segurança públicas. Não poderá a lei, por outro lado, obrigar ninguém a fruir de serviços como o de emissão de passaporte. No mesmo sentido, não seria razoável, por exemplo, obrigar alguém que não tenha o menor interesse no mercado de ações a pagar a taxa de controle e fiscalização de valores mobiliários – cobrada em razão dos serviços de fiscalização prestados pela Comissão de Valores mobiliários CVM.

Apenas no primeiro caso – serviços de utilização compulsória – é que o ente federativo poderá cobrar taxa também em virtude da mera disponibilidade do serviço. Em outros termos, a prestação potencial de serviço público pelo Estado só dará ensejo à obrigação tributária em caso de serviço de utilização obrigatória.

O art. 79, I, alíneas ‘a’ e ‘b’, do CTN, resume bem as lições acima apresentadas, senão vejamos:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I – utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

6. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 1993, p. 80.

7. CARRRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 608.

Os quadros abaixo podem facilitar ainda mais a compreensão do assunto:

Prestação de Serviço Público pela Administração Pública
<ul style="list-style-type: none"> • Será sempre obrigatória (Deriva de determinação legal)

Utilização do Serviço Público pelo Administrado	
Obrigatória	Facultativa
<ul style="list-style-type: none"> • Prestigia valores constitucionais de maior relevância 	<ul style="list-style-type: none"> • Prestigia valores de menor relevância
<ul style="list-style-type: none"> • Pode ensejar a cobrança de taxas pela prestação efetiva do serviço 	<ul style="list-style-type: none"> • Pode ensejar a cobrança de taxas pela prestação efetiva do serviço
<ul style="list-style-type: none"> • Pode ensejar a cobrança de taxas fruíveis (em virtude da mera disponibilidade) 	<ul style="list-style-type: none"> • Não pode ensejar a cobrança de taxas fruíveis (decorrentes da mera disponibilidade)
<ul style="list-style-type: none"> • Ex.: Coleta domiciliar de lixo; 	<ul style="list-style-type: none"> • Ex.: Pedágio tributo, Taxa de Emissão de Passaportes

Não se verificando, no mundo dos fatos, a situação descrita no antecedente da norma instituidora das taxas, não será permitida a cobrança da exação. Em virtude disso, o Supremo Tribunal Federal vem entendendo que a simples ocupação do solo e espaço aéreo por concessionárias de energia elétrica para fins de extensão de rede de transmissão e de distribuição de energia elétrica não pode dar ensejo à cobrança de qualquer taxa municipal. Não existe, na situação em comento, prestação de serviço algum, ainda que potencial, pela municipalidade.

No mesmo julgado, asseverou o STF que:

(...) às empresas prestadoras de serviços de geração, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica incumbe o dever-poder de prestar o serviço público de que se trata e que, para tal mister, é-lhes atribuído, pelo poder concedente, o também dever-poder de usar o domínio público necessário à execução desse serviço, assim como promover desapropriações e constituir servidões de áreas por ele, poder concedente, declaradas de utilidade pública⁸.

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça defende a tese de que

“é ilegal cobrar da concessionária de serviço público o uso do solo, subsolo ou espaço aéreo (instalação de postes, dutos, linhas de transmissão etc.), visto que a utilização, nesses casos, reverte em favor da sociedade (daí não se poder falar em preço público) e que não há serviço público prestado ou poder de polícia, (o que afasta a natureza de taxa)”⁹.

8. STF, RE 581947/RO, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 27/05/2010, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-159 DIVULG 26-08-2010 PUBLIC 27-08-2010.

9. STJ, REsp 863.577-RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe

2.1. Exercício do poder de polícia

O poder de polícia administrativa é tema caro ao Direito Administrativo, daí porque, para delimitação das características mais relevantes, iremos nos valer, adiante, das lições de respeitadíssimos estudiosos da matéria.

Nas palavras de José dos Santos Carvalho Filho, **poder de polícia** é a “*prerrogativa de direito público que, calcada na lei, autoriza a Administração Pública a restringir o uso e o gozo da liberdade e da propriedade em favor do interesse da coletividade.*”¹⁰ Tal prerrogativa fundamenta-se “*no que a clássica doutrina italiana já denominava **poder extroverso do Estado**, que o legitima ir além dos seus limites e atingir esferas jurídicas alheias, condicionando o uso de bens, o exercício de atividades e liberdades individuais.*”¹¹ Em última instância, falaremos em poder de polícia nos casos em que, por determinação legal, existir restrição de direitos e liberdades em prol do interesse público.

Não devemos confundir o **poder de polícia administrativa** com a chamada **polícia judiciária**. Esta última é regida por normas de Direito Processual Penal e incide sobre pessoas, diferentemente do poder de polícia, regido por normas de Direito Administrativo e incidente sobre bens, direitos e atividades. A polícia judiciária, importante também salientar, é privativa dos órgãos auxiliares da Justiça, como Ministério Público e Polícias Civil e Militar, ou seja, é executada por órgãos de segurança, enquanto o poder de polícia se difunde por todos os órgãos administrativos, de todos os poderes e entidades públicas, que tenham atribuições de fiscalização. A polícia administrativa é conhecida por polícia preventiva; a judiciária por polícia repressiva¹².

A ilustração abaixo certamente ajudará no processo de memorização:

Poder de Polícia Administrativa	Polícia Judiciária
Regido por normas de Direito Administrativo	Regido por normas de Direito Processual Penal
Incide sobre bens, direitos e atividades	Incide apenas sobre pessoas
Exercido por toda a Administração Pública	Privativa dos órgãos auxiliares da Justiça
Conhecida como polícia preventiva	Conhecida como polícia repressiva

A definição legal de poder de polícia, embasada nas lições supracitadas, é encontrada no Código Tributário Nacional, mais precisamente no art. 78 do referido diploma normativo. Confira-se:

10/09/2010. No mesmo sentido: STJ, AgRg no REsp 1.193.583-MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2012, DJe 25/10/2012.

10. CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 24. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2011, p. 70.
11. CARVALHO, Raquel Melo Urbano de. *Curso de Direito Administrativo*. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2009, p. 354.
12. CARVALHO, Raquel Melo Urbano de. *Curso de Direito Administrativo*. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2009. pp. 356-357.

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Explique-se, de antemão, que o rol de interesses públicos constantes do dispositivo supracitado é meramente exemplificativo; em outras palavras, as restrições impostas quando do exercício do poder de polícia têm em mira a consecução de qualquer interesse público, independentemente do segmento social fiscalizado e beneficiado.

Importante também salientar que, muito embora o poder de polícia possa se manifestar sob as formas **executória e fiscalizatória**, apenas neste último caso haverá remuneração mediante o pagamento de taxa.

São exemplos de taxas de polícia administrativa (ou taxas de fiscalização): **a) Taxa de Alvará de Funcionamento**¹³, exigida de construtores de imóveis para remunerar o município pela atividade fiscalizatória relativa às características arquitetônicas da obra realizada; **b) Taxa de Fiscalização de Anúncios**¹⁴, cobrada pelos municípios para remunerar a exploração e a utilização de publicidade na paisagem urbana; **c) Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários**, cobrada para remunerar o serviço prestado pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM; **d) Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA**, cobrada por qualquer dos entes da federação que realize fiscalização de natureza ambiental¹⁵.

A jurisprudência está repleta de casos em que se discute a constitucionalidade das taxas mencionadas no parágrafo anterior. A título de exemplo, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que “*é constitucional a taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários instituída pela Lei 7.940/1989*” (Enunciado de **Súmula nº 665** do STF), bem como “*a Taxa de Classificação de Produtos Vegetais, instituída pelo Decreto-lei 1.899/1981*”¹⁶. Além disso, “*o Plenário do STF decidiu pela constitucionalidade da instituição da taxa de fiscalização, de localização e de funcionamento*”¹⁷.

O Poder Judiciário realiza atos de polícia administrativa quando exerce o controle e a fiscalização da atividade notarial e de registro público “desempenhada

13. Ver: STF, RE 222.251, Relator(a): Min. CARLOS MADEIRA, Segunda Turma, julgado em 10/05/1988, DJ 10-06-1988.

14. Ver: STF, RE 216.207, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 02/03/1999, DJ 25-06-1999.

15. SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pp. 418-419.

16. STF, RE 511.584-AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, julgado em 08/02/2011, PUBLIC 02-03-2011.

17. STF, AI 707.357-ED, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 02/02/2010, PUBLIC 26-02-2010.

pelos cartórios extrajudiciais, *notadamente no plano da vigilância, orientação e correção da atividade em causa, a teor do § 1º do art. 236 da Carta-cidadã*¹⁸.

Aqui, o estudante deve ficar bastante atento, tendo em vista que 2 (duas) exações diferentes estão relacionadas às atividades de registros públicos: a) em primeiro lugar, existem as chamadas **Custas Extrajudiciais**, também denominadas **Emolumentos**, cobradas pelos cartórios junto aos usuários em virtude da prestação dos serviços – específicos e divisíveis – notariais e de registro e; b) em segundo lugar, a **taxa de polícia**, cobrada pelo Judiciário e paga pelos referidos cartórios em virtude da atividade fiscalizatória exercida pelo primeiro.

Taxas referentes à prestação de serviços notariais e de registros públicos	
Custas Extrajudiciais ou Emolumentos	Taxa de Polícia
• Cobrada pelos Cartórios Extrajudiciais	• Cobrada pelo Poder Judiciário
• Decorre do serviço específico e divisível prestado pelos cartórios	• Decorre do exercício efetivo do poder de polícia pelo Poder Judiciário
• Paga pelos usuários dos serviços descritos acima	• Paga pelos referidos cartórios extrajudiciais

2.1.1. Exercício regular do poder de polícia – existência de órgão e estrutura administrativa competente

O **poder de polícia administrativa só dará ensejo à cobrança de taxa quando for prestado de maneira efetiva** – ou regular –, ao contrário do que ocorre com as chamadas taxas de serviço. Temos, assim, serviço de utilização necessariamente compulsória, justamente por envolver valores e interesses da maior relevância social.

Nos termos do Código Tributário Nacional “*considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder*” (CTN, art. 78, parágrafo único).

Em que pese alguma controvérsia inicial, o Supremo Tribunal Federal, acompanhado pelo Superior Tribunal de Justiça, vem entendendo que a efetividade da prestação dos serviços de polícia administrativa pode ser demonstrada pela **existência de órgãos e estruturas aptas ao desempenho da referida função** de fiscalização, muito embora tais órgãos e estruturas não sejam requisito para se falar em poder de polícia.

Nesse sentido, confira-se o julgado abaixo colacionado:

“É constitucional taxa de renovação de funcionamento e localização municipal, desde que efetivo o exercício do poder de polícia, demonstrado pela existência de órgão e estrutura competente para o respectivo exercício”. Com esse entendimento, o

18. STF, ADI 3.151, Relator(a): Min. CARLOS BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 08/06/2005, DJ 28-04-2006.

Parte III

TRIBUTOS FEDERAIS

ANTÔNIO AUGUSTO SOUZA DIAS JÚNIOR

IMPOSTO TERRITORIAL RURAL – ITR

Sumário • 1. Aspecto material – 2. Aspecto temporal – 3. Aspecto espacial – 4. Aspecto subjetivo – 5. Aspecto quantitativo – 6. Imunidade e isenção – 7. Informações complementares: lançamento – 8. Quadro sinóptico – 9. Súmulas; 10. Questões de concursos públicos.

1. ASPECTO MATERIAL

O Imposto Territorial Rural é o mais conciso dentre os impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e a legislação específica sobre a matéria também é bastante reduzida.

O art. 153, VI, da Constituição estabelece o critério material do imposto e seu parágrafo quarto, determina que o imposto será progressivo, fixado de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. A norma também prevê imunidade para as pequenas glebas rurais, mas somente para aquelas exploradas por proprietário e família que não possuam outro imóvel.

Trata-se de um imposto sobre o patrimônio.

O *patrimônio*, conceitualmente, é fácil de ser identificado, tanto pela economia quanto pelo direito. Confunde-se com o *capital*, os “bens dos quais o possuidor, sem desfalcá-los, tira utilidades, quer se sirva deles, quer ceda o uso a terceiro”.

O ITR se aproxima do IPTU em alguns pontos, especialmente pelo fato de incidirem sobre a propriedade imóvel. Os dois impostos também se sujeitam ao princípio da legalidade estrita (art. 150, I, da CF/88), bem como aos princípios da anterior-

ridade do exercício (art. 150, III, b, da CF/88) e da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, c, da CF/88).

Como veremos, o imposto municipal e o imposto federal possuem certa complementaridade no que toca ao aspecto espacial. Aquele incide sobre a propriedade urbana e este sobre a propriedade rural, sendo área urbana definida pelos municípios, nos termos das normas complementares aplicáveis ao IPTU (art. 32, § 1º, do CTN), enquanto a área rural é definida por exceção, vale dizer, o que não for área urbana será área rural.

Havia uma teoria que considerava tanto o ITR quanto o IPTU como impostos reais, que incidiriam sobre a coisa, em contraposição aos impostos pessoais, que incidiriam sobre as pessoas. Esta classificação, contudo, não mais subsiste, pois hoje se considera que todos os tributos representam obrigações pessoais, entre contribuinte ou responsável e o fisco. Para lembrar, o direito real, como a propriedade, caracteriza-se por haver um titular do direito, o proprietário, oponível *erga omnis*, vale dizer, contra qualquer pessoa, enquanto o direito pessoal se caracteriza pela existência de um ou mais credores, que podem exigir a obrigação de um ou mais devedores, devidamente identificados.

Direito Real	Direito Pessoal
Caracteriza-se pela existência de um titular de direito oponível <i>erga omnis</i> .	Caracteriza-se pela definição prévia de um número limitado de credores e devedores.
Adere à coisa.	Vincula somente pessoas
Ex. Propriedade, posse, hipoteca, penhor.	Ex. Compra e venda, tributos, relação de emprego.

Assim, tanto o ITR quanto o IPTU são classificados, como todos os demais tributos, na categoria de direitos pessoais.

Como diferença entre os tributos, podemos citar o aspecto espacial, a área urbana para o imposto municipal e a área rural, para o ITR e o lançamento, realizado tipicamente de ofício no IPTU e por declaração, no ITR.

Também há diferença entre os impostos no aspecto material, no fato gerador, ou ainda, na norma de competência constitucional de criação das exações. A Constituição permite ao **legislador municipal** que estabeleça imposto sobre a **propriedade predial e territorial** urbana, enquanto a permissão conferida ao legislador federal limita-se à criação de imposto sobre a **propriedade territorial** rural, vedando-lhe fazer incidir o imposto sobre outros bens que agregam valor à terra, como prédios, plantações, benfeitorias etc.

As normas gerais sobre o ITR no CTN também são sucintas. Dispõe o art. 29, do Código:

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.

Assim, pode o legislador ordinário estabelecer como fato gerador do imposto a propriedade plena ou quaisquer das modalidades de domínio útil, tais como o usufruto, ou mesmo a posse do imóvel situado na zona rural, como dissemos, definida por exceção, como toda área que não estiver incluída na área urbana dos municípios.

Interessante de ser analisado é o caso da invasão de propriedades rurais e sua repercussão na obrigação tributária. Em tese, a Fazenda Pública poderá cobrar o tributo do proprietário do imóvel invadido, uma vez que o nome deste consta no registro de imóveis. Contudo, o Código Civil define que proprietário é aquele que tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la faltando assim um dos elementos da propriedade invadida. A discussão, portanto, se concentra no fato de que diante de uma invasão de propriedade, o proprietário deixará de usá-la e fruí-la, e muitas vezes de dela dispor, ou seja, a propriedade deixa de ser plena em razão do empecilho criado pelos invasores. Diante deste fato, a jurisprudência se manifestou no sentido de que aquele que estiver desprovido ilegalmente dos direitos sobre a sua propriedade e sem possibilidade de reavê-la, não pode se enquadrar como sujeito passivo dos tributos sobre propriedade:

TRIBUTÁRIO. ITR. INCIDÊNCIA SOBRE IMÓVEL. INVASÃO DO MOVIMENTO “SEM TERRA”. PERDA DO DOMÍNIO E DOS DIREITOS INERENTES À PROPRIEDADE. IMPOSSIBILIDADE DA SUBSISTÊNCIA DA EXAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO. (...) A propriedade plena pressupõe o domínio, que se subdivide nos poderes de usar, gozar, dispor e reivindicar a coisa. Em que pese ser a propriedade um dos fatos geradores do ITR, essa propriedade não é plena quando o imóvel encontra-se invadido, pois o proprietário é tolhido das faculdades inerentes ao domínio sobre o imóvel. Com a invasão do movimento “sem terra”, o direito da recorrida ficou tolhido de praticamente todos seus elementos: não há mais posse, possibilidade de uso ou fruição do bem; conseqüentemente, não havendo a exploração do imóvel, não há, a partir dele, qualquer tipo de geração de renda ou de benefícios para a proprietária.

(STJ, T2, REsp 1.144.982/PR, Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 15/10/2009)

O STJ, portanto, entendeu que o esvaziamento dos direitos inerentes à propriedade causados pela invasão impede a cobrança do ITR do proprietário.

Entretanto, o § 1º, do art. 1º, da Lei 9.393/96 determina a incidência do ITR em imóveis declarados de interesse social, enquanto o proprietário permanecer na posse do bem. Dispõe a norma que “o ITR incide inclusive sobre o imóvel declarado de interesse social para fins de reforma agrária, enquanto não transferida a propriedade, exceto se houver imissão prévia na posse”. Neste caso, enquanto não ocorrer a desapropriação, o proprietário exerce plenamente seu direito, justificando-se, pois, a incidência do tributo.

2. ASPECTO TEMPORAL

O *caput* art. 1º, da Lei 9.393/96 segue exatamente o art. 29, do CTN quanto a hipótese de incidência e define também a data de ocorrência do fato gerador. Vejamos:

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

A norma que estabelece o fato gerador do imposto, também define seu aspecto temporal. Em seus termos, ocorre o fato gerador em 1º de janeiro de cada ano, de modo que não há proporcionalidade nem restituição do imposto pago, no caso de o imóvel ser alienado ou passar a gozar de isenção ou imunidade no decorrer do exercício.

3. ASPECTO ESPACIAL

O elemento básico do aspecto espacial do ITR é a definição da área rural. Tratando-se de imóvel localizado na área rural, pode incidir o ITR.

O § 2º, do artigo 1º, da Lei 9.393/96, dispõe que ocorre o fato gerador, mesmo se parcela contínua do imóvel se localize na área urbana do município. O relevante, pois, é que o imóvel se localize, ao menos em parte, na área rural, definida, como vimos, pelo direito municipal.

Em virtude da repartição constitucional das receitas do imposto e da possibilidade de administração do tributo pelo município, hipótese em que toda a arrecadação pertencerá à municipalidade, o § 3º, do art. 1º, da Lei 9.393/96, disciplina a qual ente o imóvel deve ser enquadrado, quando a área rural se estende por mais de um município. Vejamos:

Art. 1º [...]

§ 3º O imóvel que pertencer a mais de um município deverá ser enquadrado no município onde fique a sede do imóvel e, se esta não existir, será enquadrado no município onde se localize a maior parte do imóvel.

Nos termos desta regra, considera-se que o imóvel esteja localizado no município onde se encontrar a sede da propriedade para fins do ITR. Se não houver sede, deve-se verificar onde se encontra a maior parte do imóvel. Não há mais a possibilidade de rateio do imposto, pela proporção da área localizada em cada município.

O STJ, apreciando a cobrança do IPTU, tem proferido decisões que vislumbram a possibilidade de incidência do ITR também em áreas urbanas. Entende o Tribunal que a norma de competência do IPTU não abrange imóveis urbanos utilizados em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, conforme o art. 15, do DL 57/66, recepcionado como lei complementar, pela Constituição de 1988¹. Dessa forma, imóvel urbano com destinação tipicamente rural compõe, também, a previsão de competência do ITR. Vejamos:

1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966).

2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.

(STJ; S1; REsp 1.112.646/SP; Min. HERMAN BENJAMIN; DJe de 28/08/2009)

Nos termos do referido art. 15, do DL 57/66, afasta-se a incidência do IPTU (art. 32, do CTN), para dar lugar à incidência do ITR, sobre imóveis localizados na área urbana do município, mas que seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial. Leia-se:

Art. 15. O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados.

A recíproca não é verdadeira. Vale dizer, o ITR apenas deixa de incidir quando se fizerem presentes os requisitos formais e materiais para a incidência do IPTU (art. 32, do CTN), isto é, quando a área onde se localiza passa a ser urbana.

4. ASPECTO SUBJETIVO

O **sujeito ativo do imposto é a União**, assim como dela é a competência para legislar sobre o ITR e administrá-lo, cabendo ao município onde se encontra imóvel 50% da arrecadação (art. 158, II, da CF/88).

1. O STF reconheceu que a norma fora recepcionada pela Constituição no julgamento do RE 140.773/SP, Min. Sydney Sanches, DJ de 04/06/1999.

Nesta linha, dispõe o art. 15, da Lei 9.393/96:

Art. 15. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração do ITR, incluídas as atividades de arrecadação, tributação e fiscalização.

Parágrafo único. No processo administrativo fiscal, compreendendo os procedimentos destinados à determinação e exigência do imposto, imposição de penalidades, repetição de indébito e solução de consultas, bem como a compensação do imposto, observar-se-á a legislação prevista para os demais tributos federais.

Contudo, a Constituição de 1988 (art. 153, § 4º, III) prevê a possibilidade de **transferência da administração do imposto para o município** onde se localizar o imóvel.

Lembrem-se, a competência tributária (legislativa) é indelegável e a União continua legislando sobre o ITR.

Para regular a norma constitucional, fora editada a Lei 11.250/05, que dispõe:

Art. 1º A União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, para fins do disposto no inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição Federal, poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem, visando a delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de que trata o inciso VI do art. 153 da Constituição Federal, sem prejuízo da competência supletiva da Secretaria da Receita Federal.

§ 1º Para fins do disposto no caput deste artigo, deverá ser observada a legislação federal de regência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

§ 2º A opção de que trata o caput deste artigo não poderá implicar redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

Art. 2º A Secretaria da Receita Federal baixará ato estabelecendo os requisitos e as condições necessárias à celebração dos convênios de que trata o art. 1º desta Lei.

Assim, a administração do imposto (vale dizer, a fiscalização e a cobrança, não a competência legislativa nem a sujeição ativa) pode ser transferida aos municípios, que passam a receber toda a arrecadação do ITR paga pelos proprietários de imóveis rurais em sua área geográfica.

São requisitos da transferência da atribuição:

- Opção do município;
- Formalização da opção por convênio firmado pelo município e a Secretaria da Receita Federal;
- Manutenção da carga tributária prevista pela legislação federal.

Há outros requisitos regulamentares para a transferência da administração do imposto relativos à capacidade material do município em desempenhar as atribuições.

É bom lembrar, que a lei menciona delegação de competência em sentido amplo, pois esta não abrange, nem poderia abranger, a função legislativa. O art. 153, § 4º, III, da CF/88, no caso, permite a atribuição das funções de arrecadação e fiscalização.

O art. 7º, do CTN, a seu turno, prevê que “a competência tributária [a legislativa] é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra [...]”

Dessa forma, as disposições da Lei 11.250/05 respeitam tanto a Constituição quanto a norma complementar.

Do outro lado da relação jurídica do ITR, da sujeição passiva, encontram-se o contribuinte e o responsável, disciplinados pelos art. 4º e 5º, da Lei 9.393/96. De maneira consentânea com a previsão do fato gerador, dispõe o art. 4º, da Lei 9.696/93 que “**contribuinte** do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título”.

Para os **imóveis em condomínio**, a responsabilidade é solidária, independente da cota parte ou do percentual da participação de cada condômino no bem. O STJ já enfrentou a questão. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. ITR. PROPRIEDADE EM CONDOMÍNIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. LEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA DO DÉBITO TRIBUTÁRIO DE QUALQUER DOS CONDÔMINOS.

1. Pertencendo o imóvel a vários proprietários, em condomínio, é legítima a exigência do Imposto Territorial Rural – ITR, em sua totalidade, de todos ou de qualquer deles, reservando-se ao que pagou a faculdade de ressarcir-se dos demais devedores na forma do art. 283 do Código Civil.

2. Recurso especial improvido.

(STJ, T1, REsp 1.232.344/PA; Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJe de 16/2/2012)

A regra do art. 124, I, do CTN não permitiria, mesmo, outra interpretação. Leia-se o dispositivo:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

[...]

Todos os condôminos têm interesse no fato gerador, no caso, a propriedade. Logo a responsabilidade de todos os proprietários é solidária.

O art. 5º da Lei 9.393/96 disciplina os **responsáveis** do imposto:

Art. 5º É responsável pelo crédito tributário o sucessor, a qualquer título, nos termos dos arts. 128 a 133 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Sistema Tributário Nacional).

A norma dispõe que o sucessor é responsável, mas não afasta a responsabilidade de terceiros, como a do art. 134, I, do CTN, que obriga os pais ao pagamento do imposto devido pelos filhos menores.

Vejamos o art. 134, do Código:

Responsabilidade de Terceiros

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

O **domicílio tributário** do contribuinte do ITR será o município de localização do imóvel, vedando a eleição de qualquer outro, conforme dispõe o art. 4º, da Lei 9.696/93.

Descabe no ITR, pois, a eleição de domicílio prevista pelo CTN. Sem prejuízo para a norma, pois o art. 127, do Código não cria direito subjetivo para que o contribuinte eleja seu domicílio em qualquer situação. Ao contrário, estabelece os critérios de definição do domicílio na hipótese de o contribuinte, sendo-lhe facultado elegê-lo, não o fizer. Ademais, se até a autoridade administrativa, de acordo com o § 2º, do art. 127, do CTN, pode rejeitar o foro eleito, com mais razão pode a lei excluir a possibilidade de eleição.

O contribuinte pode, contudo, nos termos do § 3º, do art. 6º, da Lei 9.393/96, informar o endereço onde deseja receber suas intimações.

5. ASPECTO QUANTITATIVO

A lei define o aspecto quantitativo do ITR, nos limites da norma de competência constitucional. Estabelece, também, a progressividade determinada pela Constituição e acrescenta elementos extrafiscais de estímulo ao exercício da função social da propriedade, bem como de proteção do meio ambiente.

A **base do cálculo** do imposto é o **valor fundiário**, conforme dispõe o art. 30, do CTN. Significa dizer que a base de cálculo deve se limitar ao valor da terra, excluídas todas as construções, prédios, benfeitorias, plantações etc., que agregam valor ao imóvel.

Para tanto, exclui do valor do imóvel as construções e as benfeitorias bem como diversas áreas inúteis para a cultura rural ou que apresentem interesse ecológico, com o fim de determinar o valor da terra nua.

O valor da terra nua é definido por ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A determinação da **base de cálculo** e da **alíquota** do imposto encontra-se nos art. 10 e 11, da Lei 9.393/96 e segue o seguinte roteiro:

1º – define-se o valor da terra nua – VTN, com a exclusão de construções, instalações, benfeitorias, culturas, pastagens e florestas plantadas;

2º – define-se a área tributável, retirando do valor da terra nua as áreas de preservação permanente, de reserva legal, de interesse ecológico, imprestáveis para exploração rural, sujeitas a regime de servidão florestal ou ambiental, cobertas por floresta nativa em estágio de regeneração e alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público.

3º – define-se o valor da terra nua tributável – VTNT, que é igual ao VTN vezes o resultado da divisão da Área Tributável pela Área Total:

$$VTN_t = VTN \times \frac{\text{Área Tributável}}{\text{Área Total}}$$

Imaginemos, então, um imóvel de 10.000 hectares (ha) no valor de R\$ 5.000.000,00, com R\$ 1.000.000,00 de benfeitorias e com 2.500 ha de área de preservação ambiental.

- 1) o valor da terra nua será de R\$ 4.000.000,00 (R\$ 5.000.000,00 – R\$ 1.000.000,00)

Parte IV

TRIBUTOS ESTADUAIS

EDUARDO MOREIRA LIMA RODRIGUES DE CASTRO

IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS – ITCMD

Sumário • 1. Introdução – 2. Aspecto material: 2.1. Renúncia da herança; 2.2. Partilha desproporcional de bens na separação ou divórcio ou nos processos de inventário; 2.3. Usufruto; 2.4. Fideicomisso; 2.5. Falecimento do cônjuge meeiro antes da partilha dos bens do pré-morto – 3. Aspecto temporal – 4. Aspecto espacial – 5. Aspecto pessoal: 5.1. Sujeito ativo; 5.2. Sujeito passivo – 6. Aspecto quantitativo – 7. Imunidades e isenções – 8. Informações complementares: 8.1. Lançamento e decadência do ITCMD nos processos de inventário – 9. Quadro sinóptico – 10. Súmulas do STF e STJ – 11. Questões de concursos públicos.

1. INTRODUÇÃO

O **Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD** é o primeiro dos tributos da competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal listados na Constituição. Mais especificamente, está positivado no art. 155, I, da CF/88.

À luz das Constituições pretéritas, o Estado era competente para tributar tanto as transmissões gratuitas quanto as onerosas de bens imóveis. Não havia, à época, previsão do ITBI municipal. Apenas com o advento da Carta de 1988 houve a separação dos objetos do ITCMD estadual e do ITBI municipal. Também a partir da CF/88 as transmissões de bens móveis – exceto as transmissões onerosas *inter vivos* – passaram a integrar o aspecto material do ITCMD. Em resumo, o imposto em estudo incide sobre transmissões *causa mortis* e doações (transmissões gratuitas) de bens móveis e imóveis.

Além das **disposições constitucionais**, regem a matéria o **CTN e a legislação ordinária estadual**. Importante esclarecer, contudo, que apenas alguns dispositivos do Código Tributário Nacional¹ foram recepcionados pela ordem inaugurada com o advento da Constituição de 1988, haja vista que, à época de sua promulgação, conforme exposto, fundiam-se em um só tributo os atuais ITBI (municipal) e ITCMD. Estamos falando dos artigos 35 (em parte), 38, 39, 41 e 42. No que diz respeito às operações envolvendo bens móveis, não existe qualquer regulação da matéria no CTN, sendo admissível falarmos, aqui, em **competência plena dos Estados** para reger a matéria (CF/88, art. 24, § 3º c/c ADCT-CF/88, art. 34, § 3º).

O **lançamento** do tributo dar-se-á, como vemos mais detidamente adiante, **por declaração**, nos casos de ITCMD Causa Mortis apurado em inventário, e **por homologação**, nas demais hipóteses, contudo, nada obsta, a depender das circunstâncias do caso concreto, que o tributo seja **lançado de ofício** pelos agentes fiscais^{2,3}.

O ITCMD é tributo de **função fiscal**, haja vista que instituído com a função primeira de carrear recursos para os cofres públicos estaduais. Ressalvam-se os casos em que a legislação estadual estabelece alíquotas progressivas de incidência, quando então poderemos afirmar a **natureza extrafiscal** do ITCMD. O tema será mais detidamente analisado quando estivermos tratando do aspecto quantitativo do imposto.

O tributo em estudo está submetido aos princípios constitucionais tributários da: a) legalidade (CF/88, art. 150, I); b) isonomia (CF/88, art. 150, II); c) capacidade contributiva (CF/88, art. 145, § 1º); d) irretroatividade (CF/88, art. 150, III, “a”); e) anterioridade (CF/88, art. 150, III, “b”); f) anterioridade nonagesimal ou mitigada (CF/88, art. 150, III, “c”); g) vedação à utilização de tributo com efeito de confisco (CF/88, art. 150, IV); h) vedação à instituição de isenções heterônomas (CF/88, art. 151, III).

O ITCMD classifica-se como tributo: estadual, privativo, não vinculado, de arrecadação não vinculada, real, direto, ordinário e de função predominantemente fiscal.

2. ASPECTO MATERIAL

Nas palavras de Hugo de Brito Machado, “*o âmbito constitucional desse imposto, de competência dos Estados e do Distrito Federal, é a transmissão de bens por*

1. Importante salientar que o CTN foi promulgado ainda sob a vigência da Constituição de 1946.

2. VESPERO, Regina Celi Pedrotti. *Imposto sobre transmissão causa mortis e doação* – ITCMD. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, pp. 122-123.

3. O posicionamento apresentado na 1ª edição, segundo o qual o tributo seria lançado por declaração ou de ofício foi revisto.

herança ou doação”⁴. Duas são, portanto, as condutas que dão ensejo à obrigação de pagar o ITCMD: 1) transmissão *causa mortis* de bens móveis e imóveis e; 2) doação de bens móveis e imóveis.

Sobre o tema, assim dispõe o Código Tributário Nacional:

CTN:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I – a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II – a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III – a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

Os dispositivos do supracitado art. 35 do CTN alusivos à transmissão onerosa, por ato *inter vivos*, de bens imóveis, repita-se, não foram recepcionados pela Constituição de 1988. Além disso, como podemos perceber, não existe qualquer menção às operações envolvendo bens móveis nos artigos colacionados, o que confere aos Estados e ao Distrito Federal **competência plena** (dentro dos limites constitucionais, obviamente) para regular a matéria.

O quadro abaixo ajuda a compreender as principais diferenças existentes entre os critérios materiais do ITBI e do ITCMD:

ITCMD X ITBI: Principais Diferenças		
Imposto	ITCMD	ITBI
Competência	Estados e DF	Municípios e DF
Transmissões causa mortis	Sim	Não
Transmissões inter vivos	Sim (apenas nas doações)	Sim
Transmissões Gratuitas	Sim	Não
Transmissão de bens móveis	Sim	Não
Transmissão de bens imóveis	Sim	Sim

Quando a lei e a Constituição falam em “quaisquer bens e direitos” está se referindo apenas às coisas úteis e raras, ou seja, aos **bens móveis e imóveis, corpóreos e incorpóreos, suscetíveis de apropriação pelo homem e dotados de valor**

4. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 369.

econômico. Não incidirá o ITCMD, por exemplo, sobre o fornecimento de alguns litros de água de um rio para saciar a sede ou mesmo sobre alguns gramas de areia da praia.

Quando se fala em “transmissão *causa mortis*” está-se fazendo menção ao instituto da sucessão, regido pelo Código Civil de 2002. Nos termos de nossa Lei Civil, “*aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários*” (CC/2002, art. 1.784). Em outras palavras, com a morte, todo o patrimônio do *de cujus* transfere-se automaticamente para todos os seus herdeiros e legatários e, até que se faça a partilha dos bens, haverá um condomínio entre os mencionados sucessores. Trata-se do **princípio** – próprio do Direito Civil – **da saisine**.

Nos termos da jurisprudência sumulada do Supremo Tribunal Federal, “*É legítima a incidência do imposto de transmissão ‘causa mortis’ no inventário por morte presumida*” (**Enunciado nº 331 da Súmula do STF**).

Também o conceito de **doação** será extraído da legislação civil pátria. Conforme prescreve o Código Civil de 2002: “*Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra*” (CC/2002, art. 538). Muito embora o CTN faça menção apenas a operações envolvendo bens imóveis, por expressa autorização constitucional, poderão os Estados instituir o **ITCMD sobre doações de bens móveis**. Assim, será devido o imposto tanto na doação de uma casa de pai a filho quanto na doação, envolvendo as mesmas partes, de um automóvel. **Incidirá ITCMD até mesmo nas doações realizadas em dinheiro**, mesmo que referidas operações não tenham sido declaradas para fins de Imposto de Renda.

No que diz respeito ao ITCMD sobre doações, diversas situações suscitam controvérsia tanto na doutrina quanto na jurisprudência. A fim de facilitar a compreensão da matéria, detalharemos cada uma em tópicos separados.

2.1. Renúncia da herança

Pode ocorrer que, no curso dos processos judiciais de inventário ou arrolamento, ou mesmo nos chamados inventários e arrolamentos “extrajudiciais”, instituídos pela Lei nº 11.441/2007, um ou mais sucessores renunciem à herança a eles destinada. Nos casos em que a renúncia for destinada a pessoa específica, falaremos em **renúncia translativa**; nas hipóteses em que, por sua vez, a renúncia for pura e simples, ou seja, se der em benefício do monte, sem qualquer ressalva, faremos menção à **renúncia abdicativa**⁵.

5. CARNEIRO, Claudio. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 213.

Parte V

TRIBUTOS MUNICIPAIS

HELTON KRAMER LUSTOZA

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN

Sumário • 1. Aspecto material: 1.1. Análise de alguns Serviços da Lista; 1.1.1. Exportação de serviço; 1.1.2. Conflitos entre ICMS e ISSQN: caso paradigma de Informática; 1.1.3. Atividades bancárias; 1.1.4. Arrendamento mercantil – *leasing*; 1.1.5. Franquia (*franchising*); 1.1.6. Construção civil; 1.1.7. Industrialização por encomenda; 1.1.8. Aplicação da imunidade de jornais e periódicos; 1.1.9. Locação de bens móveis; 1.1.10. Serviços relativos à fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia; 1.1.11. Serviços de transporte de natureza municipal; 1.1.12. Serviços compartilhados (*cost sharing*); 1.1.13. Atividades de apostas e loterias – 2. Aspecto temporal – 3. Aspecto espacial; 3.1 inovações promovidas pela LC 157/2016; 3.2. Inovações trazidas pela lei complementar 175/2020 – 4. Aspecto subjetivo: 4.1. Cartórios, notariais e registros públicos; 4.2. Cooperativa; 4.3. Serviços de coleta de sangue e análise clínica – 5. Aspecto quantitativo; 5.1. Base de cálculo; 5.1.1 Base de cálculo especial para sociedades profissionais (ISS-fixo); 5.1.2. Arbitramento da Base de Cálculo – regime de estimativa; 5.2. Alíquota – 6. Informações complementares: 6.1. Lançamento; 6.2. Restituição do tributo perante a previsão do art. 166 do CTN; 6.3. Regime de retenção no SIMPLES nacional; 6.4. Requisitos de Isenções individuais; 6.5. Alterações promovidas pela Lei Complementar 157/2016; 6.5.1 Improbidade administrativa; 6.5.2 Vigência da LC 157/2016; 6.5.3 Definição da cota parte no repasse do ICMS; 6.5.4 Acréscimo de serviços na lista anexa à LC 116/2003 – 7. Quadro sinóptico – 8. Súmulas do STF e do STJ – 9. Síntese dos principais entendimentos do STJ sobre ISSQN – 10. Questões de concursos públicos.

1. ASPECTO MATERIAL¹

Os elementos da hipótese de incidência tributária dos tributos municipais devem ser analisados a partir da Constituição Federal, pois “*é ali que se desenham, na*

1. Já foi objeto de questão da **ESAF (Auditor da Receita Federal – 2012)**, considerada como CORRETA, a seguinte afirmação “*no conjunto de serviços tributáveis pelo ISS, a lei complementar definirá aqueles sobre os quais poderá incidir o mencionado imposto, com o que realiza a sua finalidade principal, que é afastar os conflitos de competência, em matéria tributária, entre as pessoas políticas*”.

*definição da competência tributária dos entes da Federação, os contornos que irá ter cada peça integrante do sistema tributário nacional*². É a Carta Constitucional que estabelece os limites ao poder de tributar e a delimitação da hipótese de incidência de cada um dos tributos, incluindo os tributos municipais.

A regra matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN está delimitada pelo art. 156, III da Constituição Federal, o qual estabelece a competência municipal da seguinte forma:

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.

Roque Antonio Carrazza define que se de um lado as normas constitucionais habilitam as pessoas políticas a criarem seus tributos, também impede que as demais possam vir a alterá-la³. Por isso, o aspecto material do Imposto sobre Serviços, além de definir a incidência tributária sobre a prestação de serviços, estabeleceu parâmetros para evitar o conflito em relação ao ICMS e ao IPI, bem como, delegou à Legislação Complementar a missão de editar normas gerais sobre este imposto municipal.

Já foi objeto de questão da ESAF (**Auditor da Receita Federal – 2012**), considerada como CORRETA, a seguinte afirmação “*no conjunto de serviços tributáveis pelo ISS, a lei complementar definirá aqueles sobre os quais poderá incidir o mencionado imposto, com o que realiza a sua finalidade principal, que é afastar os conflitos de competência, em matéria tributária, entre as pessoas políticas*”.

Isso mostra que o legislador complementar deverá estabelecer a regulamentação nacional do ISSQN, garantindo a aplicação de maneira equânime das diretrizes constitucionais, bem como excluir de sua incidência exportações de serviços

2. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 162.

3. CARRAZZA, Roque Antonio. A tributação na Constituição, o princípio da autonomia municipal e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Questões conexas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 786.

para o exterior (lembre-se que este é um caso de isenção e não imunidade). E por fim, cumpre aos Municípios e Distrito Federal, dentro de sua competência, editar normais locais, para detalharem a aplicação da hipótese de incidência e demais normas para arrecadação do tributo, dentro de suas peculiaridades, sempre em consonância com a Constituição Federal e Legislação Complementar.

Desta feita, temos três ordens legislativas para analisar:

- **Legislação Constitucional** – normas de competência
- **Legislação Complementar** – normas gerais
- **Legislação Ordinária (local)** – normas de incidência

Por isso, deve-se compreender que a competência – e conseqüentemente o aspecto material – dos Municípios em relação ao ISSQN, está definida pela norma constitucional. A regulamentação a nível nacional é feita pela Lei Complementar nº 116/2003, a qual revogou parcialmente o Decreto-Lei nº 406/68. Conforme bem detalha Paulo de Barros Carvalho: *“a expressão definidos em lei complementar não autoriza que seja conceituado como serviço aquilo que efetivamente não o é. Indigitada prática subverte a hierarquia do sistema positivo brasileiro, pois o constituinte traçou o quadro dentro do qual os municípios podem mover-se...”*⁴

Cabe notar que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza irá incidir sobre a relação jurídica de prestar serviço, o qual deve ser interpretado como um conceito jurídico e não apenas como acontecimento fático. Nestes termos, Natália de Nardi Dácomo lembra que a norma do ISS incide sobre uma prestação de serviço derivada de um negócio jurídico:

*“Pois não basta uma pessoa, física ou jurídica, começar a prestar serviço a outra sem o seu consentimento, pacto ou ajuste. Dessa forma, é necessário um acordo, um contrato (verbal ou escrito), uma relação entre pessoas, física ou jurídica, para fazer nascer a prestação de serviços”*⁵.

Apesar de inexistir um conceito expresso de serviço na legislação do ISSQN, é possível encontrar uma correspondência, num exercício de interpretação interdisciplinar, no art. 3º, § 2º do Código de Defesa do consumidor, onde ficou assim disciplinado:

Art. 3º

(...)

§ 2º Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.

4. CARVALHO, Paulo de Barros. Não-incidência do ISS sobre atividades de franquia (franchising). RET 56/65, jul-ago/07.

5. DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de Incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 29.

Neste ponto a prestação de serviço possui um conceito que claramente definido como uma atividade fornecida para outrem mediante remuneração que não se confunde com aquela decorrente das relações de caráter trabalhista. Além disso, é essencial diferenciar neste momento a relação jurídica de “prestar serviço” da repercussão econômica de “prestar serviço”. Como afirmado logo acima, somente o primeiro caso terá o condão de autorizar o nascimento da obrigação tributária do ISSQN, na medida em que é o evento descrito na norma constitucional.

Explica Natália de Nardi Dácomo⁶ que existem duas correntes que buscam explicar a obrigação tributária derivada do aspecto “prestar serviço”. A primeira, denominada de “econômica”, onde prevalece o entendimento de que bastava a circulação de bens imateriais ou matérias para o nascimento da obrigação tributária. Esta corrente doutrinária, representada por Sergio Pinto Martins, defende que o conceito de serviço compreende “a existência de transferência onerosa, por parte de uma pessoa a outra, de bem imaterial que se acha na etapa de movimentação econômica”⁷. Neste caso, a prestação de serviço seria uma etapa da circulação econômica pela qual uma pessoa, em troca do pagamento de um preço, simplesmente realiza a transferência de um bem imaterial (serviço) a outra.

Por outro lado, a corrente denominada “jurídica”, até o momento entendida como majoritária, defende que a hipótese de incidência somente alcançará as prestações de serviços derivadas de uma obrigação de fazer, ou seja, oriundas de um negócio jurídico. Esta corrente doutrinária busca explicar o fenômeno do nascimento da obrigação tributária do ISSQN a partir de uma obrigação jurídica precedente.

Nesta linha José Eduardo Soares de Melo leciona e se posiciona a respeito da segunda corrente:

“O cerne da materialidade da Hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma ‘prestação de serviço’, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado”⁸.

Acompanhando este raciocínio, Eduardo Domingos Bottallo defende que o conceito constitucional de “prestação de serviço” engloba uma obrigação jurídica de fazer, ainda que acompanhada de utilidades materiais:

“Este conceito é suficientemente lato, de modo a albergar toda e qualquer prestação de utilidade, tanto material (uma obra de engenharia), quanto imaterial

6. Cf. DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de Incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 35/36.

7. MARTINS, Sergio Pinto. *Manual de Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 42.

8. MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 37.

(serviços prestados por profissionais liberais), que consista na execução de uma obrigação de fazer”. Mesmo quando a prestação de serviços concretiza-se em utilidades materiais, o fazer haverá de prevalecer sob o dar”⁹.

Inclusive, o Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento do Recurso 116.121/SP, realizado em 11/10/2000, abandonou o critério “econômico” para adotar o critério “jurídico” da obrigação tributária do ISSQN, prevalecendo tal orientação até os dias atuais:

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 116121, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25-05-2001 PP-00017 EMENT VOL-02032-04 PP-00669)

A partir deste julgamento o entendimento nacional foi uniformizado no sentido de que a incidência do ISSQN deve estar precedida necessariamente de um negócio jurídico com natureza de obrigação de fazer. A partir disso, tem-se uma definição clara de que o núcleo da descrição fática deve estar concretizado na conjugação das terminologias: “prestar + serviços”.

Ainda que se apresentasse como um entendimento consolidado, a controvérsia retornou ao Supremo Tribunal Federal, em especial, nas questões a respeito das chamadas “locações mistas”, que envolvem a locação de bem móvel e prestação de serviços. Na Reclamação 28.324, a Suprema Corte afastou o entendimento da Súmula Vinculante 31, face a necessidade de cindir as operações que comportassem locação de bens móveis com prestação de serviços:

É certo que, nos debates travados ao exame da Proposta de Súmula Vinculante 35, que resultou na SV 31, suscitada dúvida no Plenário desta Corte quanto à situação em que a locação de bens móveis está associada à prestação de serviços, tendo-se concluído pela exclusão do termo “dissociadas da prestação de serviços”, uma vez não analisada a questão relativa aos contratos mistos. (...) 6. Em relações contratuais complexas ou mistas, apenas há falar em descumprimento da Súmula Vinculante 31 quando a locação de bem móvel esteja evidentemente

9. BOTTALLO, Eduardo Domingos. Notas sobre o ISS e a Lei Complementar n.116/2003. In. *O ISS e a LC 116*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2003, p. 79.

dissociada da prestação de serviços, seja em relação ao objeto, seja no tocante ao valor detalhado da contraprestação financeira. (...) Não há falar, pois, em contrariedade à Súmula Vinculante 31, que não contempla contratos mistos – locação de bens móveis acompanhado de prestação de serviço. Verifica-se da sentença trazido pelo reclamante que, ao analisar o caso concreto, entendeu o Juízo de origem que as atividades prestadas não são apartadas, visto que, além da locação dos aparelhos de audiovisual, são disponibilizados os operadores, na prestação de serviço (...)

(Rcl 28.324, rel. min. Rosa Weber, dec. monocrática, j. 25-5-2018, DJE 107 de 30-5-2018)

Em outro julgamento, desta vez da Reclamação 8623, o Supremo novamente afastou a incidência desta Súmula Vinculante, para permitir a incidência do ISSQN sobre a cessão do uso de marca. Ficou assim definido no voto do Relator do processo, Ministro Gilmar Mendes: *“Essas circunstâncias afastam a incidência da Súmula Vinculante 31 sobre o caso, uma vez que a cessão do direito de uso de marca não pode ser considerada locação de bem móvel, mas serviço autônomo especificamente previsto na LC 116/2003”*. (Rcl 8.623 AgR, voto do rel. min. Gilmar Mendes, 2ª T, j. 22-2-2011).

Mas foi com o julgamento RE 651.703/PA, que a Suprema Corte parece ter abandonado definitivamente a diferenciação clássica de “obrigação de fazer x obrigação de dar” como único critério, a fim de traçar uma diferenciação mais bem elaborada para caracterização da incidência do ISSQN. Este recurso apresentou a discussão acerca da incidência do ISSQN sobre os planos de saúde, o qual apresenta os seguintes trechos de fundamentação:

(...) 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. 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. (...) 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. 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. 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 Modali-

dades 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.

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. 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. 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. 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. 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.

Note-se que o Supremo Tribunal Federal parece considerar que a famosa diferenciação entre “obrigação de fazer x obrigação de dar” não é mais suficiente para aferir o enquadramento dos serviços para efeitos de incidência do ISSQN. No próprio voto, o Relator – ministro Luiz Fux – afirmou que o critério econômico não se confunde com a teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, mas admite haver um reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico. Nestes termos, como forma de identificar a capacidade contributiva dos cidadãos, revelada nas atividades econômicas, a Constituição Federal permite que a competência tributária municipal se estabeleça através de tipos abertos, e não de conceitos técnicos fechados.

A expressão “de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II (ICMS)” revela o limite constitucional de evitar com que qualquer operação de circulação de bem imaterial autorize a tributação. Ao mesmo tempo, o conceito “prestação de serviço” abarca as manifestações econômicas de serviços, e não apenas aquelas relacionadas à realização de trabalho humano em favor de outrem (obrigação de fazer). E será a lista anexa à Lei Complementar 116/2003, ao definir os serviços tributáveis, que conferirá segurança jurídica ao contribuinte, fixando os limites de interpretação possíveis do texto constitucional.

Segundo entendimento do STF, no RE 651.703/PA, a lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CF, 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.

Além do julgamento acerca do ISSQN sobre os planos de saúde, o Supremo Tribunal Federal também reafirmou o entendimento no Tema de Repercussão Geral 300 (RE 603.136/RJ), relativo a incidência do ISS em contratos de franquia, fixando a seguinte tese: “*É constitucional incidência de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre contratos de franquia (franchising)*”.

Embora a corrente doutrinária clássica sustentar a inexistência da obrigação de fazer no contrato de franquia, o Relator do RE 603.136/RJ, ministro Gilmar Mendes, considerando inadequada a conceituação jurídica da prestação de serviços, decidiu que esta atividade está sujeita ao ISSQN:

A mim me parece que a velha distinção entre as ditas obrigações de dar e de fazer não funciona como critério suficiente para definir o enquadramento do contrato de franquia no conceito de “serviço de qualquer natureza”, previsto no texto constitucional. Digo isso porque, para mim, está mais do que evidente que esta tal estrutura negocial inclui tanto prestações de “dar” como prestações de “fazer”. A rigor, nem mesmo entre os civilistas a distinção entre essas duas situações – obrigações de dar e de fazer – é posta sempre com tal clareza.

Esta linha de entendimento é fundamental para identificarmos os próximos passos da incidência do ISSQN sobre as novas tecnologias, chamadas de economia digital. Embora o conceito jurídico se mantenha estático, a nova linha interpretativa da Suprema Corte permitirá o adequado enquadramento do ISSQN sobre materialidades econômicas extremamente volúveis e em constante modificação, como

os aplicativos de transporte urbano, de entrega de comida (*delivery*), de *streaming*, de intermediação de locação de automóveis, etc.

São atividades econômicas que representam valores significativos e que representam uma gama gigante de movimentação financeira que merece o perfeito acompanhamento pelo direito tributário.

Não que se tenha negado ou abandonado a diferenciação da “obrigação de fazer x obrigação de dar” do direito civil, mas para compreender a natureza das atividades econômicas contemporâneas se deve ir além dos conceitos tecnicamente fechados, conforme externou o ministro Roberto Barroso, em seu voto, no RE 651.703/PA:

Na linha dos julgados mais recentes sobre o tema, penso que o conceito de serviço para os fins do art. 156, III, da Constituição, não deve ser entendido exclusivamente à luz da legislação de direito civil, muito menos como mera obrigação de fazer em contraposição a uma obrigação de dar, como pretende o recorrente. Em verdade, o conceito de serviço disposto na Constituição é mais amplo do que o descrito na legislação civil e busca abranger as múltiplas e complexas atividades econômicas existentes no mercado. Isso ocorre em razão de dois motivos.

Em primeiro lugar, o texto constitucional delimita como fato gerador do tributo “serviços de qualquer natureza”. Há, portanto, uma clara intenção de inserir uma ampla gama de serviços, levando à necessária extensão da competência tributária. A amplitude semântica do termo “qualquer natureza” parece denotar a intenção do constituinte de incluir todas as atividades empresariais cujos produtos tenham características semelhantes a serviços e que não estejam englobadas no conceito de serviço de comunicação e serviço de transporte interestadual ou intermunicipal (tributáveis pelo ICMS, nos termos do art. 155, II, CF/88) ou serviços financeiros e securitários (tributáveis pelo IOF, nos termos do art. 153, V, CF/88). Em outras palavras, excetuando as atividades em que o constituinte determinou a incidência de ICMS ou IOF, todas as demais que envolvam a prestação de uma utilidade com elementos de um serviço devem ser tributadas pelo ISS.

Em segundo lugar, o perfil constitucional do conceito de serviço é necessariamente intermediado por uma definição legal. Vale dizer: a Constituição determinou que os contornos jurídicos do serviço de qualquer natureza deveriam ser delimitados por lei complementar específica. Ao definir o conceito de serviço, a Lei Complementar nº 116/2003 inclui em sua lista: (i) atividades tradicionalmente entendidas como prestação de serviços (e.g.: assessoria, consultoria, planejamento, guarda e vigilância); (ii) atividades que passam a categoria de serviço para fins de incidência do tributo, pois, caso contrário, ficariam imunes de qualquer tributo; e (iii) operações mistas, em que se afirma a prevalência do serviço para fins de tributação (e.g.: reparação, conservação e reforma de edifícios; execução de empreitada e subempreitada; conserto, reparo e manutenção e máquinas, veículos e equipamentos).

Portanto, em razão desses dois motivos, não há como interpretar a regra de competência do ISSQN de maneira a conduzir a resultado tão restritivo quanto o que pretende o recorrente, por meio de uma mera dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar. Fica evidente que a definição de serviço disposta na Constituição buscou englobar todas as complexas relações econômicas atualmente existentes no mercado, de modo a impedir que determinadas atividades simplesmente ficassem imunes a qualquer tipo de tributação.

Em razão desta reviravolta na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, torna-se clara a possibilidade de incidência de ISSQN em várias atividades econômicas relevantíssimas da era digital. Parte-se de um enquadramento dos itens da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 com o conceito econômico de serviços, qual seja, oferecimento de utilidade a outrem mediante remuneração.

Essa situação é importantíssima, pois é a partir dela que a jurisprudência e doutrina se apoiam para definir as separações entre os fatos que estariam sujeitos ao ISSQN e aqueles que pertenceriam ao IPI e ICMS. Na tributação municipal há uma predominância da obrigação de “fazer” sobre a obrigação de “dar”, o que demonstra uma diferença fundamental para que as autoridades fazendárias não venham praticar bitributação sobre os mesmos fatos, ofendendo, neste caso, a segurança jurídica.

Outra diferença em relação ao ICMS e IPI é que o ISSQN incide sobre o fato de prestar serviço, independente do resultado. Não interessa para esta tributação se o resultado da obrigação de fazer resultou em bem material ou imaterial, pois o núcleo deste tributo não é o produto e sim na operação. Em decorrência disso, prevaleceu o entendimento de que somente estão passíveis de incidência do ISSQN os serviços incluídos na lista prevista na Lei Complementar nº 116/2003, os quais devem ser repetidos nas leis municipais.

É a partir deste raciocínio que Aires F. Barreto define que o ISSQN somente pode incidir sobre a atividade exercida em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, sem subordinação, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial¹⁰. A incidência do ISSQN está circunscrita a estes parâmetros, de forma que estarão excluídas de seu critério material aquelas atividades que sejam prestadas de forma gratuita e compulsória, como por exemplo, o serviço militar, a convocação eleitoral e a participação no júri.

Isso permite compreender que a partir da previsão constitucional – “serviços de qualquer natureza” –, a Lei Complementar nº 116/2003 define como hipótese de incidência deste tributo “a prestação de serviços constantes da lista anexa”. Ou seja, esta Lei Complementar traz um rol dos serviços sobre os quais incide ISSQN,

10. Cf. BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. São Paulo: Dialética, 2003, p.62.

excluindo os serviços de competência dos Estados como transporte interestadual, intermunicipal e serviços de comunicação.

Para melhor compreender as diferenças do ICMS e ISSQN, elabora-se o seguinte quadro exemplificativo:

	ICMS	ISSQN
Serviços	Transporte interestadual/intermunicipal, comunicações, operações específicas e residuais	Definidos expressamente em Lei Complementar
Alíquotas (limites mín/máx)	Resolução do Senado	Lei complementar e ADCT*
Princípios constitucionais	Não cumulatividade e seletividade	Não há
Atividade fim	Circulação de mercadorias	Prestação de serviços

Também é possível traçar uma diferença entre ISSQN e IPI:

	IPI	ISSQN
Atividade fim	Transformar/produto	Prestação de serviços
Customização	Em massa	Sob encomenda
Princípios constitucionais	Não cumulatividade e seletividade	Não há
Exportação	Imunidade	Isonomia ou não incidência

Com este delineamento constitucional, é reconhecida a autonomia aos Municípios acerca da competência para instituir este imposto no âmbito de seus territórios, através de leis municipais, de forma que, *“por força do princípio da autonomia municipal, a pessoa política Município é livre para criar e arrecadar os tributos de sua competência”*¹¹.

Quanto a isso, a banca da FCC (2010 – PGM-TERESINA-PI) entendeu ser INCORRETA a seguinte assertiva *“Tratando-se de serviço semelhante, mas não previsto expressamente nesta lei, o Município poderá sofrer a incidência deste imposto em virtude da interpretação analógica, aplicável em casos de equidade”*. Nesse sentido, cabe ao Município arrecadar o imposto sobre serviços não compreendidos na competência da União e dos Estados, **desde que estes estejam expressamente previstos na lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003**.

O atual entendimento jurisprudencial é de que a lista de serviços, embora taxativa, **admite a interpretação extensiva**. Alguns dos itens da lista, onde constem expressões como “outros” e “congêneres”, permite que o intérprete possa buscar

11. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p.111.

um entendimento ampliativo para não deixar situações semelhantes fora da incidência do ISSQN, conforme entendimento do STF¹² e STJ:

A jurisprudência do STJ se firmou no sentido de que é taxativa a lista anexa ao Decreto-Lei nº 406/1968, comportando interpretação extensiva, a fim de abarcar serviços correlatos àqueles previstos expressamente, uma vez que, se assim não fosse, ter-se-ia, pela simples mudança de nomenclatura de um serviço, a incidência ou não do ISS. (STJ. EREsp 916.785/MG, Rel. Min. Humberto Martins, Primeira Seção, Julgado em 23.04.2008)

Neste mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal, no ano de 2020, no julgamento do RE 784439, a respeito do **Tema Repercussão Geral** 296, aprovou a seguinte tese: “É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva”. Aparentemente, o julgamento do Supremo Tribunal Federal foi além do entendimento predominante até o momento, permitindo agora a tributação de “... atividades inerentes aos serviços elencados em lei...”, o que poderá dar margem para uma interpretação ainda mais extensiva. Assim, a partir das futuras decisões judiciais em casos concretos, será possível analisar os efeitos deste entendimento. Em decorrência disso, somente estão passíveis de incidência do ISSQN os serviços incluídos na lista prevista na Lei Complementar nº 116/2003, os quais devem ser repetidos nas leis municipais. A partir disso, tem-se uma definição clara de que o núcleo da descrição fática deve estar concretizado na conjugação das terminologias: “prestar + serviços”.

Por isso que José Eduardo Soares de Melo compreendeu que “o cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a “serviço”, mas a uma “prestação de serviço”, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado”¹³.

A incidência do ISSQN está circunscrita a estes parâmetros, de forma que estarão excluídas de seu critério material aquelas atividades que sejam prestadas de forma gratuita e compulsória, como por exemplo, o serviço militar, a convocação eleitoral, etc.

Em linhas gerais, podemos assim definir as diretrizes da incidência do ISSQN¹⁴:

12. “É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos.” (RE 361.829/RJ, relator ministro Carlos Velloso, DJ de 24/02/06, p. 51)
13. MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 37.
14. Cf. BARRETO, Aires F. Imposto sobre serviços. In. Curso de direito Tributário e Finanças Públicas. Eurico Marcos Diniz de Santi (org.), São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1004

- *o ISS não pode incidir sobre serviço potencial: a obrigação tributária só surge diante de fato concretamente ocorrido;*
- *é irrelevante que o prestador do serviço possua habilitação para a sua execução;*
- *é irrelevante, para fins de ISS, que o prestador tenha a finalidade lucrativa, ou que não tenha obtido lucro, basta que se trate de fato com conteúdo econômico*

Expressamente, a própria **Lei Complementar 116/2003** declarou não haver incidência do ISSQN sobre os serviços sujeitos a incidência do ICMS, bem como serviços realizados em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações; valores intermediados no mercado de títulos e valores mobiliários por instituições financeiras. Sem falar naqueles serviços onde a jurisprudência reconheceu a aplicação da imunidade tributária, como aqueles prestados pela Empresa Pública dos Correios no envio de correspondências¹⁵ e pelo SESC em atividades revertidas em suas finalidades essenciais¹⁶. No primeiro caso não confundir com os serviços prestados pelas Agências “franqueadas” dos correios, pois estas não serão beneficiadas pela imunidade tributária.

Também prevaleceu o entendimento no Supremo Tribunal Federal de que a imunidade recíproca alcança a atividade pública posteriormente delegada no que atine a confecção de bilhetes magnéticos, pela Casa da Moeda (RE 610517/RJ – DJe de 17.6.2013). Com isso, não se revela constitucionalmente lícito ao Município, fazer incidir o ISS sobre a atividade desempenhada pela Casa da Moeda do Brasil – CMB. Apesar de a mesma possuir a qualificação de empresa pública federal, a sua execução de serviços de emissão de moeda, com base o art. 21, VII, da CF/88, é de natureza pública e em regime exclusivo.

Neste ponto, inclusive, a banca **CESPE (2009 – ANATEL – Analista Administrativo)** considerou como CORRETA a seguinte assertiva “*o ISS não incide sobre a prestação de serviços dos dirigentes e membros de conselhos consultivos ou fiscais das entidades*”.

Neste sentido, não haverá incidência de ISSQN sobre serviços que tenham a nota fiscal cancelada, pois neste caso – até que tenha prova em contrário – presume-se que a prestação de serviço inexistiu, conforme já julgou o Tribunal de Justiça de São Paulo:

15. STF. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 357.291/PR, 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, relator ministro Cezar Peluso, DJ de 02/06/06, p. 12.

16. STF. Al-AgR nº 155.822/SP, 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, relator ministro Ilmar Galvão, DJ de 02/06/95, p. 16238.