

COORD. DE ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA
D.J. 24.02.2006
EMENTÁRIO Nº 2 2 2 2 - 3

13/12/2005

SEGUNDA TURMA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 361.829-6 RIO DE JANEIRO

RELATOR : **MIN. CARLOS VELLOSO**
RECORRENTE(S) : AÇÃO S/A CORRETORA DE VALORES E CÂMBIO E OUTRO(A/S)
ADVOGADO(A/S) : EDUARDO FERRÃO E OUTRO(A/S)
RECORRIDO(A/S) : MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO
ADVOGADO(A/S) : JAQUELINE RIPPER NOGUEIRA DO VALE CUNTIN PEREZ

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO.

I. - É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87.

II. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

III. - Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87.

IV. - RE conhecido e provido.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **acordam** os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Segunda Turma, **sob a Presidência** do Senhor Ministro Celso de Mello, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, **por unanimidade** de votos, **em conhecer e dar provimento** ao recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa.

Brasília, 13 de dezembro de 2005.

Carlos Velloso

CARLOS VELLOSO - RELATOR



Supremo Tribunal Federal

13/12/2005

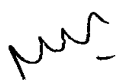
SEGUNDA TURMA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 361.829-6 RIO DE JANEIRO

RELATOR : MIN. CARLOS VELLOSO
 RECORRENTE(S) : AÇÃO S/A CORRETORA DE VALORES E CÂMBIO E OUTRO (A/S)
 ADVOGADO(A/S) : EDUARDO FERRÃO E OUTRO(A/S)
 RECORRIDO(A/S) : MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO
 ADVOGADO(A/S) : JAQUELINE RIPPER NOGUEIRA DO VALE CUNTIN PEREZ

R E L A T Ó R I O

O Sr. Ministro **CARLOS VELLOSO**: - A Décima Oitava Câmara Cível do eg. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, às fls. 534-536, em mandado de segurança, decidiu pela legitimidade da cobrança de ISS, pelo Município do Rio de Janeiro, de instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, com fundamento em sua competência tributária (CF, arts. 30, III, e 156, III), dado que a isenção prevista em lei complementar editada pela União (LC 56/87) configura restrição ao poder de tributar do Município, restrição essa que não mais prevalece na vigência da atual Constituição, nos termos do art. 151, III, motivo por que é aplicável a legislação municipal que deixou de contemplar tal privilégio fiscal (Lei carioca 691/84, com a redação dada pela Lei carioca 2.277/94).




RE 361.829 / RJ *Supremo Tribunal Federal*

Rejeitaram-se os embargos de declaração opostos (fls. 547-548).

Daí os recursos especial (fls. 554-574) e extraordinário (fls. 581-603) interpostos por AÇÃO S/A CORRETORA DE VALORES E CÂMBIO E OUTROS, este fundado no art. 102, III, **a**, **b** e **c**, da Constituição Federal, com alegação de ofensa aos arts. 146, III, **a**; 150, § 6º; 153, V; 155, § 2º, XI, **g**; e 156, IV, da mesma Carta.

No RE, dizem os recorrentes que a Lei carioca 2.277/94 deu nova redação ao disposto nos itens 44, 46 e 48 da Lei Complementar federal 56/87, "norma de hierarquia superior" (fl. 582), tendo o acórdão recorrido, explicitamente, declarado a "inconstitucionalidade parcial" (fl. 584) dos referidos itens.

Sustentam, mais, em síntese:

a) a ocorrência de ofensa ao art. 156, IV, da Constituição Federal, na medida em que, ao considerar válida a referida lei municipal, o acórdão recorrido referendou a tese de que o fato gerador de tributo pode ser instituído por lei ordinária; 

RE 361.829 / RJ *Supremo Tribunal Federal*

b) a competência exclusiva da União para tributar operações financeiras, nos termos do art. 153, V, da Constituição Federal;

c) a existência de ofensa ao art. 146, III, **a**, da Constituição Federal, mormente porque a competência tributária conferida pela Constituição aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios somente é válida quando observadas as normas gerais fixadas em lei complementar, estando em plena vigência o Decreto-lei 406/68, com as alterações do Decreto-lei 834/69 e da Lei Complementar 56/87;

d) a inconstitucionalidade da Lei carioca 2.277/94, por afrontar os arts. 146, III, **a**; 150, § 6º; 153, V; 155, § 2º, XII, **g**; e 156, IV, da Constituição Federal, ao instituir a cobrança de ISS sobre serviços de administração de fundos, agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos, bem como sobre agenciamento, corretagem ou intermediação de franquias e de faturação, quando executados por instituições financeiras, ante a inexistência de previsão da incidência de ISS nessas hipóteses em lei complementar, certo que os itens 44, 46 e 48 da Lei Complementar 56/87 ressalvaram, expressamente, essas hipóteses da incidência do ISS;



RE 361.829 / RJ *Supremo Tribunal Federal*

e) o próprio Prefeito do Município do Rio de Janeiro, ao vetar a Lei carioca 2.277/94, reconheceu tratar-se de uma exação inconstitucional, tendo em vista o que dispõe o art. 148, III, **a**, da Constituição Federal;

f) a competência exclusiva da União para tributar operações financeiras, nos termos do art. 153, V, da Constituição Federal, certo que os serviços listados nos itens 44, 46 e 48, quando prestados por instituições financeiras, são operações relativas a títulos e valores mobiliários;

g) a ocorrência de equívoco do acórdão recorrido, na medida em que não existiria, na espécie, isenção, mas ausência de previsão legal, pois o Decreto-lei 406/68 e a Lei Complementar 56/87 *"não fazem referência aos serviços especificados na inicial, como passíveis de incidência de ISS, quando prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central"* (fl. 599);

h) *"se na espécie há uma isenção heterônoma, esta foi concedida pelo Decreto-Lei 406/68, que é norma de caráter complementar"* (fl. 600), somente passível de revogação por outra lei complementar, certo que a revogação de uma isenção equivale à

mu

RE 361.829 / RJ *Supremo Tribunal Federal*

criação de um tributo, que, nos termos do art. 146, III, a, da Constituição Federal, deve ser feita por lei complementar.

Admitido o recurso (fls. 638-640), subiram os autos.

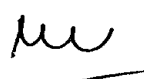
A Primeira Turma do eg. Superior Tribunal de Justiça negou provimento ao recurso especial (fls. 699-707, trânsito em julgado certificado à fl. 708).

Determinei à Secretaria a juntada da cópia da decisão por mim proferida na AC 130-MC/RJ (fls. 711-713), o que foi feito às fls. 715-717.

A Procuradoria Geral da República, em parecer lavrado pelo ilustre Subprocurador-Geral da República, Dr. Wagner de Castro Mathias Netto, opinou pelo não-conhecimento do recurso (fls. 719-721).

Em 03.3.2005, neguei seguimento ao recurso extraordinário (fls. 723-733).

A Segunda Turma negou provimento ao agravo regimental interposto pelos impetrantes (fls. 765-779).



RE 361.829 / RJ *Supremo Tribunal Federal*

Em 11.10.2005, a Segunda Turma recebeu os embargos de declaração opostos e anulou o acórdão embargado (fls. 794-803).

Autos conclusos em 22.11.2005.

Em 30.11.2005, determinei a inclusão do feito em pauta (fl. 808).

É o relatório.



Supremo Tribunal Federal

13/12/2005

SEGUNDA TURMA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 361.829-6 RIO DE JANEIROV O T O

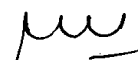
O Sr. Ministro **CARLOS VELLOSO** (Relator): - No voto que proferi quando do julgamento dos embargos de declaração interpostos por Ação S/A Corretora de Valores e Câmbio e outro, escrevi:

"(...)

*A espécie é a seguinte: a Lei Complementar 56, de 15.12.87, na lista das atividades sujeitas ao imposto sobre serviços, itens 44 (administração de fundos mútuos), 46 (agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos quaisquer) e 48 (agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de franquia — **franchise** — e de faturação — **factoring**), excepcionou: item 44: a administração de fundos mútuos realizada por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central; item 46: os serviços executados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo Banco Central; item 48: os serviços prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo Banco Central.*

A Lei Complementar 116, de 31.7.2003, que revogou a Lei Complementar 56, de 1987, e a Lei Complementar 100, de 1999, não contém as ressalvas indicadas na Lei Complementar 56/87. A questão, entretanto, foi posta sob a Lei Complementar 56, de 1987.

Acontece que a Lei 2.277, de 1994, do Município do Rio de Janeiro, vigente a partir de 1º.01.95, registra o advogado Luiz Octavio Gallotti, no excelente parecer que está nos autos, 'ao reproduzir o conteúdo dos mesmos itens, numerados em romano (XLIV, XLVI e XLVIII), suprimiu a exceção ditada pela lei complementar nacional em relação



RE 361.829 / RJ

Supremo Tribunal Federal

aos serviços prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central. Vale dizer: tributou as atividades explicitamente excluídas pela lei complementar' (fl. 748), ou seja, pela Lei Complementar 56/87.

O Município sustentou que a Lei Complementar 56, de 1987, não teria sido recebida pela CF/88, por conter ela isenção heterônoma, proibida pela mencionada Carta, artigos 150, § 6º, e 151, III.

O acórdão embargado enfocou a questão apenas sob o ponto de vista da isenção heterônoma. Foi omissivo no que toca à questão da lista de serviços da lei complementar. Noutras palavras, deixou o acórdão de abordar e resolver a questão constitucional, que vem da CF/67, art. 24, II e § 4º, com a redação dada pela EC 1/69, inscrita, hoje, no art. 156, III e § 3º, I, II e III.

Realmente, a CF/67, art. 24, II, dispunha:

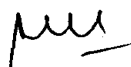
'Art. 24. Compete aos municípios instituir impôsto sôbre:

I -

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar." (Grifei)

Acrescentava o § 4º do mesmo artigo 24:

'§ 4º Lei complementar poderá fixar as alíquotas máximas do impôsto de que trata o item II.'



RE 361.829 / RJ

Supremo Tribunal Federal

Na Constituição vigente, a matéria está assim disposta:

'Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre (EC 3/93, EC 29/2000 e EC 37/2002):

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;" (Grifei)

Acrescenta o § 3º do citado art. 156:

'§ 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.'

Essa matéria foi posta no RE. Todavia, o acórdão embargado não a discutiu. Incorreu, portanto, em omissão, certo que a matéria foi prequestionada no acórdão do Tribunal local, tendo havido, inclusive, embargos de declaração (fls. 534-536, 541-544 e 547-548).

Deve ser salientado, aliás, que a discussão a respeito da questão relativa à isenção heterônoma, no



RE 361.829 / RJ *Supremo Tribunal Federal*

caso, não dispensaria considerações a respeito da exclusividade ou não da lista de serviços no definir hipóteses de incidência do ISS.

(...)." (Fls. 798-801)

A questão, portanto, resume-se no perquirir se a ressalva que a Lei Complementar 56, de 15.12.87, inseriu na lista das atividades sujeitas ao imposto sobre serviços, excetuando da tributação do ISS os serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central (itens 44, 46 e 48), teria sido recebida pela Constituição de 1988, art. 150, § 6º, e 151, III. É que, para o Município do Rio de Janeiro, a ressalva mencionada, da Lei Complementar 56, de 1987, conteria isenção heterônoma.

Essa é a questão.

Registrei, em trabalho de doutrina que escrevi, "Lei Complementar Tributária", em "Fórum Administrativo - Direito Público", 9/1343), que a Constituição de 1967, no art. 18, § 1º, estatuiu que "lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar". *mu*

RE 361.829 / RJ *Supremo Tribunal Federal*

Duas correntes doutrinárias surgiram. A primeira, a corrente dicotômica, capitaneada por Geraldo Ataliba, sustentava que a lei complementar do § 1º do art. 18 da CF/67 tinha por finalidade editar normas gerais de direito tributário sobre a) conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e b) regular as limitações constitucionais à tributação ("Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário", RDP 10/15). A segunda, a corrente tricotômica, sustentava, a seu turno, que a citada lei complementar do § 1º do art. 18 da CF/67 tinha por finalidade a) emitir normas gerais de direito tributário; b) dispor sobre conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; c) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

A questão foi bem exposta por Paulo de Barros Carvalho, dos principais líderes da corrente dicotômica:

"A linha tradicional de nossos tributaristas, calcada na leitura pura e simples do arranjo textual do preceptivo, erigiu seu entendimento procurando respeitar todas as cláusulas ao pé da letra, sem vislumbrar o cabimento de quaisquer outras ponderações alheias à estrutura lingüística do comando. Dessa maneira, encetou processo hermenêutico, de cunho estritamente literal, para chegar à inferência de que a lei complementar, citada no art. 18, § 1º, manifestava três distintas funções: a)



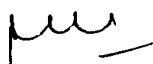
RE 361.829 / RJ

Supremo Tribunal Federal

emitir normas gerais de direito tributário; b) dispor sobre conflitos de competências, nessa matéria, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; e c) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Trilhando raciocínio diferente, outra facção doutrinária menos numerosa, mas edificada sobre os alicerces de abalizadas opiniões científicas, veio prosperando, enriquecida, cada vez mais, com valiosas contribuições de novos adeptos. Não se limitando à feição gramatical do texto, buscava, antes de tudo, analisá-lo em confronto com as grandes diretrizes do sistema, para obter uma compreensão que pretendia ser coerente e harmônica. O produto desse trabalho exegético contestava a afirmação da corrente tradicional e, desapegado aos símbolos lingüísticos do artigo, promoveu exame sistemático que invocava a primazia da Federação e da autonomia dos Municípios, para atingir os seguintes resultados: a lei complementar do art. 18, § 1º, da Constituição anterior, tinha uma única finalidade: veicular normas gerais de direito tributário. Estas, por seu turno, exerciam duas funções, dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar." (Paulo de Barros Carvalho, "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 3ª ed., 1988, p. 110)

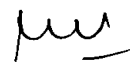
O fundamento básico sobre o qual se apoiava a corrente dicotômica seria o respeito e "para que se tivesse por respeitado o princípio federativo" (André Luiz Borges Netto, "Lei Complementar Tributária", em "Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política", 10/5). Predominou, entretanto, registra André Luiz Borges Netto, a corrente tricotômica, que "sempre foi amplamente aceita pelos tribunais e entre os juristas da 'escola bem comportada do Direito Tributário'", com prejuízo, acrescenta, forte em Paulo de



RE 361.829 / RJ *Supremo Tribunal Federal*

Barros Carvalho, para "a integridade dos princípios da Federação e da autonomia dos Municípios" (André Luiz Borges Netto, "Lei Complementar Tributária", em "Caderno de Direito Constitucional e Ciência Política", 10/5).

Não obstante os poderosos argumentos dos adeptos da corrente dicotômica, certo é que a prevalência da interpretação que conduziu à preponderância da corrente tricotômica não causou prejuízo ao princípio federativo, como bem esclareceu Gilberto de Ulhoa Canto: "Dizer-se que a lei complementar afetava a autonomia dos Estados e Municípios, e por isso serem elas inconstitucionais, não é correto, pois a sua criação e o âmbito de sua competência estão expressos na mesma Constituição que assegura a autonomia, que assim é restringida na sua própria origem. Por outro lado, as suas normas inibem também a autonomia legislativa da própria União, na medida em que nem leis federais sobre tributos do poder central escapam à necessidade de se submeterem ao que as leis complementares prescrevem, dentro dos limites que lhes são próprios. Acresce que a lei complementar é elaborada pelo Congresso Nacional, em cujos quadros a União não tem condição alguma de influir, pois os Senadores representam os Estados e os Deputados os colégios eleitorais dos Estados e dos Municípios" ("Lei Complementar



Supremo Tribunal Federal

RE 361.829 / RJ

Tributária", em "Cadernos de Pesquisas Tributárias", Coordenação de Ives Gandra Martins, São Paulo, v. 15, p. 02-03).

A Constituição de 1988 acabou com o debate (Ives Gandra Martins, "Comentários à Constituição do Brasil", Saraiva, 2ªed., vol. VI, Tomo I, p. 78), porque adotou a corrente tricotômica, ao estabelecer, no art. 146:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre os conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

(...)."
 

A lei complementar do art. 146 da Constituição disporá, em primeiro lugar, sobre os conflitos de competência, em matéria

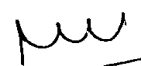
Supremo Tribunal Federal

RE 361.829 / RJ

tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (art. 146, I).

É certo que terá reduzido espaço para dispor sobre conflitos de competência, dado que a competência tributária dos entes políticos mencionados está estabelecida na Constituição. Por isso, esclarece Roque Carrazza, "no plano lógico-jurídico, não há qualquer possibilidade de surgirem conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal". Todavia, acrescenta Carrazza: "Na prática, porém, como já vimos, podem surgir certas situações que, afinal, irão traduzir-se em 'Conflitos' de competência tributária" (Roque Antônio Carrazza, "Curso de Dir. Const. Trib.", 11ª ed., Malheiros Ed., 1998, p. 528). Tal é o caso, por exemplo, acrescenta o mestre de Direito Constitucional Tributário, da recauchutagem de pneumáticos, em que a lei complementar esclarecerá que se trata de prestação de serviço e não de industrialização, sujeita, portanto, ao ISS e não ao IPI (Roque Antônio Carrazza, ob. e loc. cits.).

Com correção científica, leciona, a propósito do tema, Eduardo Arruda Alvim que "a lei complementar que dispuser sobre possíveis conflitos de competência não pode inovar, em sentido material, senão que, apenas, aclara o disposto no texto



RE 361.829 / RJ *Supremo Tribunal Federal*

constitucional" ("Lei Complementar Tributária", em "Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política", 6/47). No mesmo sentido a lição de Ives Gandra Martins (ob. e loc. cits., p. 79 e segs.).

Na linha do disposto no art. 18, § 1º, da CF/67, vale dizer, com a finalidade de dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, estabelecida, mencionada CF/67, no art. 24, II, competir aos municípios instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar, estabelecendo, mais, no § 4º do citado art. 24, que Lei Complementar poderá fixar as alíquotas máximas do imposto de que trata o item II.

A Constituição de 1988, na mesma linha, art. 156, III, dispôs:

"Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre (EC 3/93, 29/2000 e EC 37/2000):

(...)

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

(...)." 

RE 361.829 / RJ *Supremo Tribunal Federal*

O § 3º do citado art. 156 contém disposições a respeito.

A lei complementar, portanto, que definirá os serviços sobre os quais incidirá o ISS tem por finalidade, sobretudo, afastar os conflitos de competência, em matéria tributária, entre as entidades políticas que compõem o Estado Federal brasileiro. Nesse sentido a lição de Sacha Calmon. ("Curso de Direito Tributário Brasileiro", Forense, 8ª ed., 2005, pág. 435).

Cabe-lhe, ademais, na forma do disposto no art. 146, III, a, estabelecer o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte do ISS. E mais: na forma do disposto no art. 156, § 3º, I, II e III, fixar as alíquotas máximas e mínimas do ISS, excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A lei complementar, em resumo, no que toca ao ISS, definirá os serviços sobre os quais incidirá o ISS, tendo por finalidade, sobretudo: a) afastar os conflitos de competência, em matéria tributária, entre as entidades políticas (CF, art. 156, III; art. 146, I); b) cabe-lhe, ainda, estabelecer o fato gerador, a base



RE 361.829 / RJ *Supremo Tribunal Federal*

de cálculo e o contribuinte do ISS (CF, art. 146, III, **a**); c) fixar as alíquotas máximas e mínimas do ISS, excluir da sua incidência exportação de serviços para o exterior e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (CF, art. 156, § 3º, I, II e III).

A Lei Complementar 116, de 2003, é a que disciplina, hoje, o ISS. Antes desta, era o Decreto-lei 406, de 31.12.68, recebido pela CF/88, que disciplinava o citado tributo, cuja lista anexa de serviços foi atualizada pela Lei Complementar 56, de 15.12.87, e pela Lei Complementar 100, de 22.12.99.

No caso, cuidamos da lista da Lei Complementar 56, de 1987.


O ISS é um imposto municipal. É dizer, ao Município competirá instituí-lo (CF, art. 156, III). Todavia, está ele jungido à norma de caráter geral, vale dizer, à lei complementar que definirá os serviços tributáveis, lei complementar do Congresso Nacional (CF, art. 156, III).

Isto não quer dizer que a lei complementar possa definir como tributáveis pelo ISS serviços que, ontologicamente, não são.



RE 361.829 / RJ *Supremo Tribunal Federal*

serviços. No conjunto de serviços tributáveis pelo ISS, a lei complementar definirá aqueles sobre os quais poderá incidir o mencionado imposto.

Bons juristas sustentam que a lista anexa à lei complementar definidora dos serviços tributáveis não é taxativa. Sacha Calmon, por todos, leciona que a Constituição vigente não autorizaria interpretação no sentido de que a lista é taxativa. "É que na CF de 67, o seu art. 24, inciso II, dizia competir aos municípios instituir imposto sobre 'serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.' A redação falava genericamente em serviços, sem nomeá-los. E, mais, dava prevalência a serviços tributados, antes, pela União e os estados, que podiam recortar a área dos serviços à disposição dos entes municipais. É o que não ocorre com a redação da Constituição de 88, que apropria em prol dos municípios todos os serviços (de qualquer natureza) não compreendidos no art. 155, II. Isto é, todo e qualquer serviço que não seja de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal sujeita-se ao ISS, por expressa determinação constitucional, inclusive o de transporte municipal (transporte no âmbito territorial do município)" ("Curso de Direito Tributário Brasileiro", Forense, 8ª ed., 2005, p. 434). 

RE 361.829 / RJ *Supremo Tribunal Federal*

Divirjo do ilustre tributarista.

A Constituição, no art. 156, III, estabelece que compete aos Municípios instituir imposto sobre "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar".

O texto precisa ser analisado com cautela.

Os serviços que poderão ser tributados pelo ISS são, em princípio, todos os serviços, menos os que estão compreendidos no art. 155, II. Mas o citado preceito constitucional, inciso III do art. 156, acrescenta a cláusula "definidos em lei complementar". É dizer, todos os serviços definidos em lei complementar, menos os compreendidos no art. 155, II, poderão ser objeto do ISS.

Dir-se-á que estamos fazendo interpretação gramatical. Não. A interpretação é sistemática e teleológica. É que a lei complementar, definindo os serviços sobre os quais incidirá o ISS, realiza a sua finalidade principal, que é afastar os conflitos de competência, em matéria tributária, entre as pessoas políticas (CF, art. 146, I). E isto ocorre em obséquio ao pacto federativo,



RE 361.829 / RJ *Supremo Tribunal Federal*

princípio fundamental do Estado e da República (CF, art. 1º), erigido, pelo constituinte originário, em cláusula pétrea ou limitação material ao constituinte derivado (CF, art. 60, § 4º, I). A norma constitucional tem por finalidade, portanto, afastando conflitos entre pessoas políticas que compõem o Estado Federal, garantir, no campo da repartição da competência tributária, estabilidade ao pacto federativo.

Não obstante as magníficas lições de Geraldo Ataliba, Cleber Giardino, Ayres Barreto, Roque Carrazza, Sacha Calmon, dentre outros eminentes juristas, não adoto a doutrina que defende que a lista de serviços é exemplificativa. Confesso que já me inclinei pela adoção dessa doutrina. Veja-se, por exemplo, o meu voto na AC 130-QO/RJ.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal orienta-se, de longa data, pela taxatividade da lista: RE 71.177/SP, Ministro Rodrigues Alckmin, RTJ 70/121; RE 77.183/SP, Ministro Aliomar Baleeiro, RTJ 73/490; RE 100.858/PE, Ministro Carlos Madeira, RTJ 117/214; RE 90.183/SP, Ministro Thompson Flores, RTJ 93/404; RE 105.477/PE, Ministro Francisco Rezek, RTJ 115/925. Neste, o Supremo Tribunal deixou expresso que, apesar de limitativa e não exemplificativa a lista, cada um dos seus tópicos comporta



RE 361.829 / RJ *Supremo Tribunal Federal*

interpretação ampla. Mais: RE 91.737/MG, Ministro Décio Miranda, RTJ 97/357; RE 75.952, Ministro Thompson Flores, RDA 118/115; RE 87.931/RS, Ministro Xavier de Albuquerque, RTJ 89/281; RE 144.795/SP, Ministro Ilmar Galvão, RTJ 150/872; RE 100.858/PE, Ministro Carlos Madeira, RTJ 117/214; RE 114.354/RJ, Ministro Carlos Madeira, RTJ 125/876; RE 103.909/MG, Ministro Moreira Alves, RTJ 114/363; RE 81.621/SP, Ministro Leitão de Abreu, RTJ 78/928.

No RE 116.121/SP, o Ministro Celso de Mello deixou expresso no seu voto:

"Sabemos que a **tributabilidade** dos serviços de qualquer natureza, **não compreendidos** na esfera de competência impositiva das **demais** pessoas estatais, **traduz** prerrogativa que **pertence** aos Municípios, os quais, para esse efeito, **ainda que em caráter residual** (RICARDO LOBO TORRES, 'Curso de Direito Financeiro e Tributário', p. 331, item n° 7.4, 2ª ed., 1995, Renovar), **dispõem** do poder de instituir o **ISS** relativamente aos serviços definidos em lei complementar editada pela União Federal (CF/69, art. 24, II; CF/88, art. 156, III)."

No parecer que o Ministro Octavio Gallotti, eminente jurista, ofereceu à nossa consideração, escreveu S. Exa., sustentando a taxatividade da lista:



"(...)

RE 361.829 / RJ

Supremo Tribunal Federal

Não há como apregoar, contra essa evidência, a autonomia das municipalidades, quando decorre, da própria Constituição que a outorga, a limitação expressa em seu art. 156, III, ao conferir à lei complementar nacional a definição dos serviços tributáveis.

Do contrário, reduzir-se-ia a uma inutilidade a Lista elaborada pela União. E nada menos recomendável ao intérprete - é sabido e consabido - do que o resultado onde se torna inócuo ou ociosa a disposição constitucional.

VII

Essa mesma lista é, de seu turno, amplamente reconhecida como taxativa pela doutrina e pela reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal, embora comporte entendimento extensivo ou analógico, métodos de exegese certamente inidôneos para contrariar a restrição explícita da lei, como aquela de que ora se trata.

(...)"

Estabelecida a compreensão de que a lista de serviços é taxativa, vamos ao caso sob exame.

A lista de serviços anexa à Lei Complementar 56, de 1987, definiu como serviços tributáveis pelo ISS: item "44. Administração de fundos mútuos (exceto a realizada por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central);" item "46. Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos quaisquer (exceto os serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central);" item "48. Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de franquia (**franchise**) e de faturação (**factoring**) (excetuam-se os



RE 361.829 / RJ *Supremo Tribunal Federal*

serviços prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central)".

É dizer, a lista de serviços anexa à Lei Complementar 56/87 excluiu da tributação, nos itens 44, 46, 48, acima indicados, os serviços praticados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central.

Não há falar em isenção, mas, simplesmente, em exclusão de serviços praticados pelas instituições mencionadas. Trata-se, na verdade, de não-incidência, motivo por que não há invocar o disposto no art. 151, III, CF.

Em caso semelhante, RE 236.604/PR, por mim relatado, decidiu o Supremo Tribunal Federal:

"EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. ADVOCACIA. D.L. 406/68, art. 9º, §§ 1º e 3º. C.F., art. 151, III, art. 150, II, art. 145, § 1º.

I. - O art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL. 406/68, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram recebidos pela CF/88: CF/88, art. 146, III, a. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, § 1º, CF/88.

II. - R.E. não conhecido." (RTJ 170/1.001)



RE 361.829 / RJ

Supremo Tribunal Federal

Destaco do voto que proferi:

"(...)

Sustenta-se, no RE, que os §§ 1º e 3º, do art. 9º, do DL 406/68, não foram recebidos pela CF/88: a redução da base de cálculo prevista nos citados §§ 1º e 3º do art. 9º do DL 406/68, configura uma isenção parcial, o que é vedado pelo art. 151, III, da CF/88, pelo que incide a regra do art. 34, § 5º, ADCT. Ademais, o regime de tributação fixa anual, que privilegia alguns contribuintes, contraria o art. 150, II, da CF/88. Ademais, só a base de cálculo instituída no **caput** do art. 9º do DL 406/68, a do preço do serviço, é que atende a recomendação do art. 145, § 1º, da CF/88.

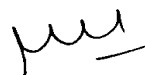
Examinemos a questão.

Indaga-se: os §§ 1º e 3º do DL 406/68 teriam sido recebidos pela CF/88? Noutras palavras, os §§ 1º e 3º, do art. 9º, do DL 406/68, segundo o recorrente, configurariam uma isenção. Por isso, tendo em vista o disposto no art. 151, III, da CF/88, que veda à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, os citados dispositivos, §§ 1º e 3º, do art. 9º, do DL 406/68, não foram recebidos pela CF/88.

Dispõem o art. 9º e os seus §§ 1º e 3º, do DL 406/68:

'Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º. Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a



RE 361.829 / RJ

Supremo Tribunal Federal

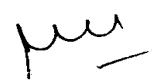
importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

§ 3º. Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.' (Redação dada pela Lei Compl. 56, de 15.12.87)

A Lista de Serviços (redação da Lei Compl. 56, de 1987), inclui, no item 88, os serviços prestados por advogados.

Abrindo o debate, deixo expresso o meu entendimento no sentido de que as disposições inscritas nos §§ 1º e 3º do DL 406/68 não configuram isenção. O art. 9º e seus §§ dispõem a respeito da base de cálculo do ISS, certo que, na forma do estabelecido na Constituição Federal, art. 146, III, a, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Ora, o DL 406/68 foi recebido como lei complementar, a lei complementar do ICMS e do ISS. Isto é inquestionável. No RE 149.922-SP, Relator o Ministro Ilmar Galvão, o Supremo Tribunal Federal decidiu, por unanimidade, que, 'se a base de cálculo em referência (examinava-se a base de cálculo do ICMS) já se achava disciplinada pelo art. 2º, § 8º, do Decreto-lei nº 406/68, recepcionado pela nova carta com o caráter de lei complementar, até então exibido (art. 34, § 5º, do ADCT), não havia lugar para a nova definição que lhe deu o Convênio ICM 66/88 (art. 11), verificando-se, no ponto indicado, ultrapassagem do linde cravado pela norma transitória e conseqüente invasão do princípio constitucional da legalidade tributária.' (Plenário,



RE 361.829 / RJ *Supremo Tribunal Federal*

23.02.94, RTJ 152/966). Cabendo à lei complementar definir a base de cálculo dos impostos discriminados na Constituição, (C.F./88, art. 146, III, a), certo que o DL 406/68 foi recebido como lei complementar, correto afirmar-se que o art. 9º e seus §§, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram, também, recebidos pela Constituição vigente.

Não configurando os citados dispositivos legais, §§ 1º e 3º, do DL. 406/68, isenção, não há falar em ofensa ao art. 151, III, da CF/88. Aqui, na verdade, incide a regra do § 5º do art. 34, ADCT, porque tem-se a aplicação da legislação anterior à CF/88, porque essa legislação não é incompatível com o sistema tributário nacional da CF/88. Ao contrário, os dispositivos legais citados, o art. 9º e seus §§ seguem a regra do art. 146, III, a, da CF/88.

(...)."

Não tem aplicação no caso, portanto, a Lei 2.277/94 do Município do Rio de Janeiro, que fez incidir o ISS sobre serviço não definido na Lei Complementar 56, de 1987.

Do exposto, conheço do recurso e dou-lhe provimento.



SEGUNDA TURMA

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 361.829-6

PROCED.: RIO DE JANEIRO

RELATOR : MIN. CARLOS VELLOSO

RECTE.(S): AÇÃO S/A CORRETORA DE VALORES E CÂMBIO E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S): EDUARDO FERRÃO E OUTRO(A/S)

RECD.(A/S): MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO

ADV.(A/S): JAQUELINE RIPPER NOGUEIRA DO VALE CUNTIN PEREZ

Decisão: A Turma, por votação unânime, **conheceu e deu** provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator. **Falou,** pelo recorrente, o Dr. Sacha Calmon. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. **2ª Turma,** 13.12.2005.

Presidência do Senhor Ministro Celso de Mello. Presentes à sessão os Senhores Ministros Carlos Velloso, Ellen Gracie, Gilmar Mendes e Joaquim Barbosa.

Subprocuradora-Geral da República, Dra. Sandra Verônica Cureau.

Carlos Alberto Cantanhede
Coordenador