



**VEIRANO**  
ADVOGADOS

**EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA PRESIDENTE DO EGRÉGIO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

**ACEMBRA - ASSOCIAÇÃO CEMITÉRIOS E CREMATÓRIOS DO BRASIL**, entidade de classe de âmbito nacional, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (“CNPJ”) sob o nº 44.391.092/0001-53, com sede na Avenida Brigadeiro Faria Lima, nº 2128, 12º andar - conj. 1202, bairro Jardim Paulistano, CEP 01.451-903, na Cidade e Estado de São Paulo, por seus procuradores ao final assinado (**doc. 01**), vem, respeitosamente, com fulcro no artigo 102, inciso I, alínea “a” e artigo 103, inciso IX, ambos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (“Constituição Federal”), bem como nas disposições da Lei nº 9.868/1999, propor

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE**  
**com pedido de medida cautelar**

com o escopo de ver declarada por essa Egrégia Corte a inconstitucionalidade do subitem 25.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, incluído pelo art. 3º da Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, em razão dos fundamentos de direito que se passa a expor.

## A. DA LEGITIMIDADE ATIVA

1. O art. 103, inciso IX, da Constituição Federal é claro ao estabelecer que confederações sindicais ou entidades de classe de âmbito nacional fazem parte do rol constitucional de legitimados para a propositura de ação direta de inconstitucionalidade. No mesmo sentido, tem-se também a previsão do art. 2º da Lei nº 9.868/99.

2. Ao interpretar o alcance do referido dispositivo constitucional no que diz respeito às entidades de classe de âmbito nacional, esse Egrégio Supremo Tribunal Federal sedimentou o entendimento de que:

- (a) devem ter caráter e representação efetivamente nacionais, exigindo-se filiados em pelo menos 9 dos 27 Estados e Distrito Federal<sup>1</sup>; e
- (b) a legitimidade ativa da entidade de classe de âmbito nacional para a ação direta de inconstitucionalidade vincula-se ao seu objeto, pelo que deve haver pertinência da norma impugnada com os objetivos do autor<sup>2</sup>.

3. Assim sendo, cumpre ressaltar que a Autora da presente ação atende a todos os requisitos acima. Veja-se:

4. A ACEMBRA é uma entidade de classe de âmbito nacional, representativa dos cemitérios do País. Consoante se observa dos documentos anexos (**doc.01 e doc. 02**), a Autora é associação com representação em pelo menos nove Estados-membros da Federação, o que inequivocamente a qualifica como entidade classista com representação efetivamente nacional.

5. Também se extrai dos referidos documentos que a finalidade da Autora é essencialmente defender os interesses de seus associados em todos os assuntos relacionados às respectivas atividades cemiteriais. Veja-se, abaixo, a transcrição do art. 3º dos atos constitutivos da Autora, que especifica os fins da associação:

<sup>1</sup> ADI 3.617 AgR, rel. min. Cezar Peluso, j. 25-5-2011, P, DJE de 1º-7-2011; e ADI 4.230 AgR, rel. min. Dias Toffoli, j. 1º-8-2011, P, DJE de 14-9-2011.

<sup>2</sup> ADI 1.873, rel. min. Marco Aurélio, j. 2-9-1998, P, DJ de 19-9-2003.

“Art. 3º - São fins da Associação:

Assistir, representar, assessorar e defender os interesses dos seus associados perante a administração pública, bem como, em qualquer juízo, Instância ou Tribunal;

Esclarecer e conscientizar a opinião pública para os elevados objetivos sociais dos cemitérios particulares;

Formação de mão de obra especializada para o setor;

Intercâmbio com entidades congêneres do País e do Exterior;

Promoção e participação em Congressos, Cursos, Encontros, Seminários, Conferências, onde se discutam assuntos de interesses da Associação;”

6. Portanto, é objetivo da Autora assessorar e defender os interesses dos seus associados (cemitérios) perante a Administração Pública e o Poder Judiciário.

7. E de tal finalidade associativa também se extrai a pertinência temática da norma impugnada com os objetivos do autor da ação, pois o que a Autora almeja *in casu* é extirpar do ordenamento jurídico o subitem 25.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que possibilita a incidência do ISS sobre a “*cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento*”, originando tributação que se reputa **inconstitucional** e onerando injustamente os associados da Autora (os quais evidentemente compõem a classe capaz de ser atingida pela norma impugnada).

8. É de se ressaltar que a legitimidade ativa da Autora para a propositura de ação direta de inconstitucionalidade já foi reconhecida nos autos da ADI 3074/DF, especialmente no que se refere ao requisito do caráter e representação efetivamente nacionais.

9. Por fim, a Autora destaca que a propositura da presente ação foi autorizada expressamente em Assembleia Geral Extraordinária realizada em 19.10.2017, vide ata anexa (**doc. 03**).

10. Restando comprovada a legitimidade ativa *ad causam*, passa-se a expor o mérito da presente ação.

## B. DO DISPOSITIVO LEGAL IMPUGNADO

11. Em dezembro de 2016 foi publicada a Lei Complementar nº 157 (“LC 157/16”), alterando a Lei Complementar nº 116/2003 (“LC 116/03”), sendo esta última a lei complementar federal que regulamenta o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”).

12. É notório que, ao dispor sobre o ISS, a LC 116/03 veio atender ao comando do art. 156, III da Constituição Federal no sentido de definir quais são os serviços que estão sujeitos à incidência do referido imposto.

13. Com efeito, a presente ação direta de inconstitucionalidade tem por objeto exatamente ver declarada a inconstitucionalidade da alteração na lista de serviços da LC 116/03 perpetrada pelo art. 3º da LC 157/16, notadamente a inclusão do subitem “25.05 - *Cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento*”.

14. Veja-se abaixo o teor do referido dispositivo legal:

### LEI COMPLEMENTAR Nº 157, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2016

(...)

“Art. 3º A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com as alterações constantes do Anexo desta Lei Complementar.”

(...)

“ANEXO

(Lista de serviços anexa à Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003)”

(...)

**“25.05 - Cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento.”**

(grifo nosso)

15. Em que pese a legítima vontade do legislador de aumentar a receita tributária em tempos de estagnação econômica, restará demonstrado na presente ação que o dispositivo legal supratranscrito se encontra eivado por vício de **inconstitucionalidade material**.

16. É o que se demonstrará a seguir:

### C. DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS DO PEDIDO

17. Como é notório, uma das atividades operacionais de um cemitério consiste na cessão onerosa do direito de uso, perpétua ou temporária, de espaços para sepultamento de corpos cadavéricos humanos.

18. Ademais, cemitérios também prestam serviços como aqueles relativos aos funerais e a manutenção/conservação de jazigos. Esses por exemplo, desde o advento da LC 116/03 encontram-se no campo de incidência do ISS, previstos na lista de serviços anexa àquela lei complementar nos subitens 25.01 e 25.04 respectivamente.

19. Ocorre que, com a publicação da LC 157/16 em dezembro de 2016, a atividade de cessão de direito de uso de espaços para sepultamento foi **inconstitucionalmente** incluída no item 25.05 da lista anexa à LC 116/03, o que a torna sujeita ao ISS.

20. Em apertada síntese, entende a Autora que a “cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento” jamais poderia ser enquadrada como fato gerador do ISS, pois nitidamente não tem natureza de serviço, mas tão somente uma obrigação de dar/disponibilizar o espaço cedido, de forma que o item 25.05 da lista anexa à LC 116/03 **viola frontalmente** o inciso III do art. 156 da Constituição Federal.

21. É o que restará demonstrado.

### C.1. Do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal

22. O artigo 156, III, da Constituição Federal é a norma elementar fixadora da competência municipal para tributar serviços.

23. Tal dispositivo constitucional assevera que os municípios podem instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, os quais deverão ser definidos em lei complementar.

24. A despeito de qualquer controvérsia doutrinária e jurisprudencial acerca da conjugação das expressões “serviços de qualquer natureza” e “definidos em lei complementar”<sup>[1]</sup>, o imposto pressupõe a prestação de serviços, conforme a própria nomenclatura transparece.

25. Nas lições de Paulo de Barros Carvalho<sup>[2]</sup>, estamos a tratar da definição constitucional do critério material da hipótese de incidência do ISS, isto é, o núcleo da regra-matriz de incidência que indica *in casu* o fato tributável: uma prestação de serviços.

26. Antes mesmo de se deter à compreensão do termo “serviço” constante do artigo 156, III, da Constituição Federal, é de suma importância destacar o que já foi asseverado por essa Egrégia Corte quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 166.772-9, em que se definiu a importância de acatar o sentido técnico próprio das palavras empregadas pelo Constituinte. Nas palavras do Exmo. Ministro Relator Marco Aurélio<sup>[3]</sup>: *“O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico”*.

27. E complementa o Exmo. Ministro: *“Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios.”*

<sup>[1]</sup> “Se são de qualquer natureza, prescindem de definição; se são definidos, não serão jamais os de qualquer natureza, mas, sim, os definidos.” (AgRg no REsp 953.840/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/08/2009, DJe 14/09/2009).

<sup>[2]</sup> CARVALHO, Paulo Barros. Curso de Direito Tributário. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 324.

<sup>[3]</sup> RE 166772, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/05/1994, DJ 16-12-1994 PP-34896 EMENT VOL-01771-04 PP-00703 RTJ VOL-00156-02 PP-00666.

28. Essa elementar lição de hermenêutica constitucional se afigura ainda mais relevante em matéria tributária.

29. A uma, porque impera sobre a regra-matriz de incidência a ótica da legalidade estrita e da tipicidade fechada, isto é, não pode o intérprete modificar o núcleo daquela regra ao considerar hipótese de incidência diferente daquela delimitada pelo constituinte.

30. E a duas, pois para efeito de definição e de identificação do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, o art. 110 do Código Tributário Nacional "*faz prevalecer o império do Direito Privado - Civil ou Comercial (...)*"<sup>[4]</sup>, veja-se:

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

31. Quando do julgamento Recurso Extraordinário nº 116.121-3, no qual também foi relator para acórdão o Exmo. Ministro Relator Marco Aurélio, esta Egrégia Corte muitíssimo bem qualificou a intenção do legislador complementar como meramente pedagógica e até mesmo desnecessária. Nas palavras do Exmo. Ministro: “*O preceito veio ao mundo jurídico como um verdadeiro alerta ao legislador comum, sempre a defrontar-se com a premência do Estado na busca de acréscimo de receita*”.

32. Todo o acima exposto conduz a uma conclusão até simples: por expressa determinação constitucional, apenas atividades que tenham natureza de prestação de serviço podem ser tributadas pelo ISS. Como o próprio nome do tributo indica, não se trata de um imposto sobre atividades de qualquer natureza, mas sim sobre serviços.

<sup>4</sup> BALEEIRO, Aliomar. "Direito Tributário Brasileiro", p. 687, item n. 2, atualizado pela Professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI, 11a ed., 2003, Forense.

33. Em outras palavras: o que não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, não pode ser alcançado pelo ISS.

34. A implicação lógica dessa conclusão para a presente ação é a necessidade de se identificar o que a melhor doutrina e a jurisprudência dessa Colenda Corte entendem sobre a abrangência do termo “serviços” previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal.

35. Começemos pela lição de Misabel Derzi<sup>3</sup>, segundo a qual: *“O fato gerador do ISS enquadra-se dentro do conceito de serviço, prestado com autonomia, na mesma linha da definição do Código Civil, que, no seu art. 1.212, assim dispõe sobre locação de serviços: ‘toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição’”*.

36. A ilustre doutrinadora reconhece que muitas vezes o trabalho é predominantemente imaterial, ressaltando que noutras a prestação dos serviços se concretiza em bens materiais. De qualquer forma, conclui que para se qualificar uma atividade como serviço o *“fundamental é que o fazer haverá de prevalecer o dar”* (grifo nosso).

37. Em consonância com o entendimento acima, vale citar a lição de Humberto Ávila<sup>4</sup>: *“... a CF/88 ao utilizar o termo ‘serviços’ na regra de competência tributária municipal, incorporou o conceito infraconstitucional pré-constitucional de obrigação de fazer, cujo núcleo semântico é o esforço humano empreendido em benefício de outrem”*.

38. Segundo Aires F. Barreto<sup>5</sup>, o conceito de serviço é como uma espécie do gênero trabalho, *“o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido por outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros”*.

<sup>3</sup> DERZI, Misabel. Atualizadora do Direito Tributário Brasileiro, de Aliomar Baleeiro, 11ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 2003, pg. 491.

<sup>4</sup> ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. Leasing Financeiro: análise da incidência. RDDT 122/120, nov/05).

<sup>5</sup> BARRETO, Aires Fernandino. “ISS na constituição e na lei”. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, pg. 29.



39. Apenas para arrematar a conceituação acima, veja-se a observação de Aliomar Baleeiro<sup>6</sup>: “a doutrina nacional, em sua configuração técnica mais adequada, tem identificado o núcleo material da hipótese de incidência do ISSQN - a prestação de serviços - às obrigações de fazer, em sentido lato”.

40. Como se vê, a respeitada doutrina acima invocada conclui no sentido de que o núcleo do tributo (ISS), tal como delimitado no artigo 156, III, da Constituição Federal é único: serviço, assim entendido essencialmente como uma obrigação de fazer.

41. A matéria em tela e, notadamente, o conceito acima estabelecido de forma uníssona pela doutrina citada não são novidades para essa E. Corte Constitucional.

42. Com efeito, é de suma importância não se olvidar de ao menos três ocasiões nas quais esse Supremo Tribunal Federal interpretou artigo 156, III, da Constituição Federal:

43. A primeira delas é a ocasião do já mencionado julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121/SP, cujo acórdão foi publicado em 25 de maio de 2001. Naquela oportunidade, ao analisar a hipótese da locação de bens móveis, esse Egrégio Tribunal firmou entendimento no sentido de que vocábulo “serviços” (expressado no artigo 156, III, da Constituição Federal) se refere necessariamente a uma obrigação de fazer.

44. A fundamentação do julgado foi no sentido de preservar a definição de cada instituto jurídico. Nessa lógica, apenas a prestação de serviços, “*envolvido na via direta o esforço humano*”, é fato gerador do ISS.

45. O entendimento fixado naquela ocasião norteou de forma pacífica a orientação desse Supremo Tribunal Federal sobre a matéria nos anos seguintes, tendo sido revisitada com esmero no julgamento dos recursos extraordinários de nº 547.245/SC e 592.905/SC, segundo precedente que a Autora reputa relevante para compreensão da presente controvérsia.

<sup>6</sup> DERZI, Misabel. Direito Tributário Brasileiro. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 728.

46. No julgamento daqueles recursos, os quais versavam sobre contratos de arrendamento mercantil e a incidência do ISS, restou fixado o entendimento de que (i) o ISS não incide sobre contratações de *leasing* operacional, pois há na essência uma locação, ou seja, uma pura obrigação de dar ou disponibilizar bem sem qualquer elemento de obrigação de fazer; e (ii) o ISS incide sobre o *leasing* financeiro e *lease-back*, contratos cujo “núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço (...)”, nos termos do voto condutor do acórdão, proferido pelo Exmo. Ministro Eros Grau.

47. Complementando a lógica acima, a conclusão do Exmo. Ministro Carlos Britto foi também no sentido de que incide o ISS sobre o *leasing* financeiro por consubstanciar obrigação de fazer: “Entendo que disponibilizar crédito para a obtenção de um bem destinado a uso não é senão um ato de intermediar, ou seja, fazer uma intermediação, obrigação de fazer, portanto”.

48. Ou seja, assim como no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121/SP, relativo à locação de bens móveis, esse Supremo Tribunal Federal entendeu no julgamento dos recursos extraordinários de nº 547.245/SC e 592.905/SC que mera obrigação de dar (*leasing* operacional) não se amolda ao vocábulo “serviços” previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal, apenas sendo possível a incidência nas hipóteses do *leasing* financeiro e *lease-back*, nos quais se reputou presente um serviço (fazer).

49. Por fim, o terceiro e mais recente julgamento do Supremo Tribunal Federal que envolve a interpretação do artigo 156, III, da Constituição Federal - relevante para o caso em tela, no entendimento da Autora - é o julgamento do Recurso Extraordinário nº 651.703, no qual se firmou a seguinte tese: “As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”.

50. Embora se reconheça que esse Egrégio Tribunal tenha em alguma medida se afastado da orientação até então uníssona no sentido de que artigo 156, III, da Constituição Federal se refere a uma obrigação de fazer nos termos em que definida pela Doutrina Civilista, restou consignado que prestar serviço é oferecer “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”.

51. Não obstante, também de acordo com o conceito acima jamais poderia se entender que mera obrigação de dar (por exemplo, uma locação de bem móvel) é um serviço.

52. Ora, se serviço é essencialmente oferecer uma utilidade a outrem de forma “*conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador*”, a simples entrega de um bem ou cessão de direito de uso sobre o mesmo não configura um serviço para os fins do artigo 156, III, da Constituição Federal.

53. Assim foi claramente decidido em relação à locação de bens móveis e em relação ao *leasing* operacional, como acima exposto.

54. Em outras palavras, ainda que se entenda por uma interpretação ampliativa do artigo 156, III, da Constituição Federal, não há ISS se a atividade realizada pelo sujeito em nada compreenda um fazer (ou oferta de utilidade para outrem) que - combinado ou não com obrigação diversa de dar - configure um serviço.

55. Diante do exposto, a Autora passa a demonstrar que a “*cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento*” de forma alguma poderia ser qualificada como serviço para fins da incidência do ISS de que trata o artigo 156, III, da Constituição Federal, nos termos da jurisprudência dessa Egrégia Corte Constitucional, concluindo-se pela inconstitucionalidade do subitem 25.05 da Lista de Serviços Anexa à LC 116/03

## **C.2. Da Inconstitucionalidade do Dispositivo Legal Impugnado**

### **C.2.1 Do Subitem 25.05 da Lista de Serviços Anexa à LC 116/03 e a Violação Frontal ao artigo 156, III, da Constituição Federal**

56. Conforme exposto acima, por força do artigo 156, III, da Constituição Federal, a incidência do ISS está restrita à prestação de um serviço, que no precedente mais recente do Plenário dessa E. Corte Constitucional foi conceituado como a oferta de utilidade para outrem que pode ser “*conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador*”, definido em lei complementar.

57. Isso absolutamente não significa dizer que ao legislador foi conferida a liberalidade de ampliar tal conceito de serviço e, por consequência, fazer incidir o ISS em hipótese não autorizada pelo texto constitucional.

58. Esse é o entendimento já consolidado na mais célebre doutrina de Aires Barreto<sup>7</sup>:

“Nem se diga que serviço é aquilo que a lei complementar disser que é, por que tal exegese derruiria todo o sistema constitucional tributário. Como sempre, são escorreitas as lições do saudoso mestre Geraldo Ataliba: ‘A circunstância de outorgar a Constituição à lei complementar a tarefa de definir os serviços não quer significar, absolutamente, que a Constituição tenha dado ao legislador complementar liberdade de ampliar o conceito de serviço pressuposto constitucionalmente’.”

59. Logo, a mera inclusão de uma atividade na Lista Anexa à LC 116/2003, por si só, não tem o condão de emprestar caráter de serviço àquilo que serviço não é, sob pena de se negar o sentido próprio das palavras empregadas pelo Constituinte.

60. Vale lembrar que, quando ainda integrava o quadro do E. Superior Tribunal de Justiça, o Exmo. Ministro Luiz Fux acertadamente decidiu em relação à operação de franquia que a sua mera inserção no rol de serviços constantes da lista anexa à LC 116/2003 não possui o “condão de transmutar a natureza jurídica complexa do instituto”.

61. Ora, retomando a análise do objeto da presente ação, o que pretendeu o legislador ao incluir a *“cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento”* na referida Lista de Serviços foi exatamente - por via oblíqua - emprestar àquele negócio jurídico uma natureza de serviço que não lhe é própria, de forma completamente dissociada da realidade e da interpretação conferida por esse E. Tribunal ao termo *“serviço”* previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal.

62. A impropriedade da qualificação da *“cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento”* como serviço se revela até mesmo na proposição do Senador Cidinho

<sup>7</sup> BARRETO, Aires Fernandino. “ISS na constituição e na lei”. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, pg. 111

Campos no curso do processo legislativo, que pleiteou a inclusão do dispositivo legal ora questionado no respectivo Projeto de Lei do Senado nos seguintes termos:

“O PLS pretende inserir na lista anexa à LCP n° 116, de 2003, o subitem 25.05, para que seja possível a tributação pelo ISS dos serviços de cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento. O SCD excluiu o dispositivo, o que deve ser rejeitado. Trata-se, efetivamente, de serviço, na medida em que há um bem imaterial objeto da prestação, qual seja, o direito, por parte do contratante, de usar espaço em cemitério para sepultamento seu e de seus familiares, bem como de manutenção da área.”

63. Ora, o argumento acima é inválido. Embora esteja correta a premissa de que a atividade em comento diz respeito à cessão de um direito, não há no argumento acima qualquer outra premissa que autorize a conclusão de que a cessão de tal direito configure uma efetiva prestação de serviços.

64. Isso porque a cessão do direito (“de usar espaço em cemitério”) está claramente dissociada de um fazer, configurando mera “obrigação de dar”. O bem não é “objeto da prestação”, pois há somente a cessão do direito de uso daquele bem de propriedade do cemitério ao cessionário.

65. Ressalte-se: diferentemente da cessão do direito de uso, tanto o “sepultamento” quanto a “manutenção da área” cedida são sim serviços, obrigações de fazer, ambos sujeitos à incidência do ISS, conforme itens 25.01 e 25.04 da lista anexa à LC 116/2003, respectivamente.

66. O ilustre José Eduardo Soares de Melo<sup>8</sup> já teceu comentário acerca da questão de direito em tela no qual corrobora a impropriedade da qualificação da “cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento” como serviço:

“O item 25.05 passa a sujeitar o ISS a “cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamentos”. Conforme argumentado, **a cessão de uso constitui obrigação de dar, não podendo ser objeto de incidência do ISS, que somente pode ser considerada em relação à obrigação de fazer.**” (grifo nosso)

<sup>8</sup> MELO, José Eduardo Soares de. ISS - teoria e prática. 6ª Edição. São Paulo: 2017, pg. 194.

67. Nesse mesmo sentido, mais uma vez a Autora lança mão dos ensinamentos do ilustre doutrinador Aires Barreto, que inclusive citando como exemplo a impossibilidade de incidência do ISS sobre a cessão de espaço em bem imóvel, sustenta a inconstitucionalidade da norma que amplia o conceito de serviço e deturpa o núcleo da regra-matriz de incidência do ISS:

“A lei complementar tem que se cingir a definir ou a listar atividades que, indubitavelmente, configurem serviço.

Será inconstitucional toda e qualquer legislação que pretenda ampliar o conceito de serviço constitucionalmente posto, para atingir quaisquer outros fatos (iluminados pelos contratos respectivos).

**À guisa de exemplo, entre os fatos que não podem ser atingidos está a cessão de espaço em bem imóvel.** Não pode a lei, complementar ou ordinária, prever a tributação, por via do ISS, de qualquer cessão de espaço em bem imóvel, uma vez que a CF outorgou aos Municípios apenas a tributação de serviços, de modo explícito e inalargável, atribuindo a competência residual à União.”

(grifo nosso)

68. A cessão de direito de uso de um bem, seja móvel, imóvel, corpóreo ou incorpóreo, tem como núcleo essencial uma obrigação de dar, de disponibilizar o objeto da cessão ao cessionário.

69. Veja-se que tal negócio jurídico não envolve uma obrigação de fazer, um esforço humano por parte do cedente, ou qualquer oferecimento de uma utilidade para outrem conjugada com a entrega do bem, mas tão somente a transferência (dar) do direito de uso do bem ao cessionário.

70. Como é notório, a cessão de uso de um espaço em um cemitério é em regra perpétua e dá ao cessionário inclusive o direito de alienar a terceiros a cessão de uso por ele adquirida. Fosse a cessão de uso um serviço, por coerência teríamos que reputar essa potencial alienação a terceiro como uma nova prestação de serviço pelo indivíduo que inicialmente adquiriu o direito de uso do cemitério, o que é teratológico.

71. Ademais, se um indivíduo adquire o direito de uso de espaço em um cemitério, esse direito é passível de registro em sua Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física, na ficha de Declaração de Bens e Direitos, que, como o próprio nome indica, reserva-se a bens e direitos, e não a serviços adquiridos pelo indivíduo.

72. Ainda, em caso de doação ou transmissão do direito real de uso de espaço em cemitério (v.g. jazigo), este também deve ser declarado na Declaração/Guia de Informações do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD, que, como se sabe, é imposto estadual exigido na transmissão de bens móveis ou direitos, causa mortis ou por doação. Tal fato reitera a assertiva de que a cessão de uso de espaço em cemitério não se trata, em hipótese alguma, de uma prestação de serviços.

73. Por coerência, evidentemente a mesma riqueza não pode ser considerada um bem (para fins dos fiscos federal e estadual) ou um serviço (para fins do fisco municipal) de acordo com a conveniência do ente tributante.

74. Ora, nos termos da já mencionada jurisprudência dessa Colenda Corte Constitucional, o elemento essencial de um serviço é a prática de atos que consubstanciam ou estejam associados a um *prestare* ou um *facere*. No caso dos cemitérios, isso acontece quando se executa um serviço de funerário, por exemplo.

75. Sem essa obrigação de fazer algo, de oferecer uma utilidade pelo esforço, “*conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador*”, não há serviço e, sem serviço, não há fato gerador do ISS.

76. Nitidamente, portanto, não é serviço a mera cessão de um jazigo, enquanto cessão de direito de uso, pura e simples, que não envolve uma conduta que se traduza em um fazer e independe da ocorrência de um sepultamento e a prestação de um dos serviços funerários previstos no item 25.01 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

77. Destaca-se: não há efetiva prestação de serviço no mero ato de dar, ceder, autorizar o uso do espaço.

78. Pelo contrário, trata-se de uma relação contratual cuja prestação independe de esforço humano de qualquer natureza e não aperfeiçoa o comportamento necessário à configuração do critério material da hipótese de incidência do ISS.

79. Nesse sentido, adotando o ensinamento do ilustre doutrinador Aires F. Barreto, *“a obrigação de dar jamais pode conduzir à exigência de ISS, porquanto serviço se presta mediante um facere. Em outras palavras, serviço faz-se, não se dá”*<sup>9</sup>. Conclui o autor:

“Em resumo, nas obrigações ad dandum ou ad tradendum consiste a prestação em entregar alguma coisa (dar), enquanto as in faciendo referem-se a ato ou serviço a cargo do devedor (prestador).

Consistindo o conceito de serviço tributável por via do ISS no esforço humano a terceiros, segue-se, inexoravelmente, que só pode abranger as obrigações de fazer (e nenhuma outra).”

80. Corroborando o entendimento demonstrado, Paulo de Barros Carvalho<sup>10</sup> leciona:

“(…)que a atividade realizada pelo prestador apresente-se sob a forma de ‘obrigação de fazer’. Eis aí outro elemento caracterizador da prestação de serviços. Só será possível a incidência do ISS se houver negócio jurídico mediante o qual uma das partes se obrigue a praticar certa atividade, de natureza física ou intelectual recebendo, em troca, remuneração. Por outro ângulo, a incidência do ISS pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo até então inexistente, não sendo exigível quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de alguma coisa que já existe. ”

81. Na esteira do acima exposto, tem-se que no contrato de cessão de direito de uso, faculty-se a um terceiro o uso de um bem. Nele não se exige qualquer prestação ou esforço do cedente. Ou seja, não envolve na cessão qualquer conduta que implique em um fazer por parte do cedente, não havendo fato gerador necessário que se figure uma prestação de serviço.

<sup>9</sup> BARRETO, Aires Fernandino. “ISS na constituição e na lei”. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, pg. 43.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Não-incidência do SS sobre Atividades de Franquia (Franchising). RET 56/65, julho/2007.



82. Portanto, conclui-se que a inclusão do subitem 25.05 na Lista de Serviços anexa à LC 116/2003 (“cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento”) viola frontalmente o disposto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, que fixa a prestação de um serviço como a regra-matriz de incidência do ISS.

83. Com efeito, embora a cessão de uso sob análise não se confunda com uma locação de bem móvel, o instituto da locação, conforme dispõe o art. 565 do Código Civil, nada mais é do que uma espécie de cessão de determinada coisa a outrem:

“Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinando ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição”.

84. Conforme restará evidenciado em pormenores no tópico a seguir, esse **Egrégio Supremo Tribunal Federal reiteradamente decidiu pela inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis**, uma vez que não configura uma prestação de serviços, mas uma *“verdadeira obrigação de dar”*.

85. O referido entendimento foi consagrado com a edição do Enunciado nº 31 da Súmula Vinculante:

“Enunciado nº 31 da Súmula Vinculante - “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

86. Ora, se a locação de bem móvel não pode ser considerada uma prestação de serviço, pelas mesmas razões a “cessão de uso de espaço em cemitério para sepultamento” também não pode. Vejamos:

### C.3. Da Jurisprudência

#### C.3.1 Dos Precedentes desse Egrégio Supremo Tribunal Federal

87. Como mencionado ao final do tópico anterior, esse Pretório Excelso reiteradamente decide pela inconstitucionalidade da exigência do ISS sobre a locação de bens móveis, uma vez que não configura uma prestação de serviços, mas uma “verdadeira obrigação de dar”, conforme se demonstra em detalhes a seguir:

88. Por oportunidade do julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, esse Eg. Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária realizada no dia 11.10.2000, proferiu acórdão no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade da exigência de ISS sobre contrato de locação de bens móveis, declarando incidentalmente a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”, constante no item 79 da Lista de Serviços do Decreto-Lei 79/1968, bem como no item 78, do §3º do art. 50 da Lista de Serviços da Lei nº 3.750/1971, do Município de Santos/SP.

89. Na oportunidade, o Exmo. Ministro Marco Aurélio, redator para acórdão divergindo do relator, manifestou em seu voto a impossibilidade de se exigir ISS sobre locação de bens móveis, vez que falta ao negócio o núcleo de incidência do tributo, que são os serviços.

90. No caso, o Exmo. Ministro definiu que os conceitos de locação de serviços e locação de bens móveis derivam do Código Civil, não podendo o legislador complementar desvirtuar esses conceitos, como disposto no art. 110 do CTN.

91. Expôs que, *“há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvida na via direta o esforço humano, é o fato gerador do tributo em comento”*, afastando a exigência do ISS sobre a locação dos guindastes.

92. Na mesma esteira votou o Exmo. Ministro Celso de Mello, reconhecendo que *“a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço”*, uma vez que esse negócio jurídico *“não envolve a prática de atos consubstanciam um praestare ou um facere”*. Acrescenta que, *“na realidade, a*

*locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar*”, sendo uma cessão de coisa não fungível.

93. Do mesmo modo, em apertada síntese, o Exmo. Ministro Celso de Mello entendeu que ao ampliar o conceito de serviços para incluir locação de bens móveis como atividade sujeita à incidência do ISS, o legislador atuou em confronto com os preceitos constitucionais, assim resumindo:

“(…) a qualificação da ‘locação de bens móveis’, como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competência impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis”.

94. Em voto explicação, o Exmo. Ministro Ilmar Galvão suscitou a questão de que, na hipótese em que se estava julgando, a locação envolvia uma prestação de serviço, considerando que *“o locador, além de pôr a coisa à disposição do locatário, o que não correspondente com rigor à prestação de dar, é obrigado a manter a coisa no estado e a garantir o uso pacífico dela, comportamento da obrigação de fazer”*.

95. Ao que foi dirimida a controvérsia no sentido de que do fato de a locação de bens móveis não estar sujeita à incidência do ISS não sucede que, por exemplo, na existência de um contrato misto com a inclusão do serviço de manutenção o imposto não deva incidir sobre esse serviço (manutenção), como bem deixou claro o Exmo. Ministro Moreira Alves.

96. Igualmente ao Ministro Marco Aurélio e ao Ministro Celso de Mello, votaram os Ministros Sepúlveda Pertence, Moreira Alves, Sydney Sanches, Néri da Silveira, vencidos os Ministros Octavio Galloti, Carlos Velloso, Ilmar Galvão, Maurício Corrêa, Nelson Jobim.

97. No mesmo sentido, também já manifestou essa Eg. Suprema Corte por oportunidade de julgamento dos seguintes precedentes: AgRg no RE 455.613/MG, DJe

19.12.2007; AgRg no RE 553.223/RJ, DJe 14.12.2007; AgRg no RE 465.456/PR, DJe 18.05.2007; AgRg no RE 446.003/PR.

98. Nota-se claramente que a *ratio decidendi* do precedente da locação de bens móveis pode perfeitamente ser aplicada ao exame da inconstitucionalidade da exigência de ISS sobre a cessão de uso de espaço em cemitério para sepultamento.

99. **O ponto efetivamente nuclear do precedente invocado (não incide ISS sobre mera obrigação de dar/ceder/disponibilizar um bem) encontra-se refletido na presente ação, na qual se impugna uma norma que permite a incidência de tal imposto sobre cessão onerosa, perpétua ou temporária, do direito de uso de espaços para sepultamento de corpos cadavéricos.**

100. Ademais, incontestável que, assim como no caso do precedente supramencionado, é possível que também haja a prestação de serviços independentes da cessão do espaço para inumação de cadáveres (que não é serviço), tais como os serviços de funeral e a manutenção/conservação de jazigos, que incontestavelmente estão sujeitos ao ISS, uma vez que se enquadram no conceito de serviço e se encontram listados na lei complementar.

101. Contudo, não se pode pretender tratar a cessão de uso de espaços em cemitério como se serviço fosse, sob o pretexto de que é possível que o cedente também preste serviço.

102. Como já mencionado, embora a cessão de uso sob análise não se confunda com uma locação de bem móvel, o instituto da locação, conforme dispõe o art. 565 do Código Civil, é uma espécie de cessão de determinada coisa a outrem.

103. Logo, com arrimo no pacífico entendimento dessa E. Corte acerca da locação de bens móveis, é de se concluir que **é inconstitucional o subitem 25.05 da Lista de Serviços anexa à LC 116/2003** (“cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento”)

104. Por fim, não se pode esquecer do fato de que o entendimento acima mencionado foi consagrado com a edição do Enunciado nº 31 da Súmula Vinculante, que afirma ser *“inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”*.

105. Destaque-se que a não sujeição da locação de bens móveis à incidência do ISS independe dessa operação estar ou não associada a uma prestação de serviço, como pode-se observar das notas taquigráficas que acompanham a proposta do enunciado da súmula vinculante.

106. Veja-se que, inicialmente, a proposta de súmula vinculante encaminhada pelo Exmo. Ministro Joaquim Barbosa, constava nos seguintes termos:

*“É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis dissociadas da prestação de serviços”*.

107. Contudo, por oportunidade de seu voto, o Exmo. Ministro Cezar Peluso suscitou o fato de que a exigência de ISS não seria inconstitucional apenas na hipótese de locação de bens móveis quando dissociada da operação de serviço, afirmando que *“a referência a ‘dissociada’ é desnecessária, porque, quando associada, também não incide”*.

108. É dizer, não há incidência de ISS sobre locação de bens móveis, seja quando associada a uma operação de serviço ou não. Acrescenta o Exmo. Ministro que, na hipótese de haver contrato de locação de bens móveis associado a uma prestação de serviço, *“a locação de móveis continua não suportando o imposto; o serviço, sim”*.

109. Corroborando o que fora suscitado pelo Ministro César Peluso, a Exma. Ministra Cármen Lúcia afirma em seu voto, que a proposta do Exmo. Ministro abrange o que fora discutido *“e que foi consolidado como a matéria solucionada pelo Tribunal”*, eliminando do enunciado a sua parte final.

110. Diante disso, por unanimidade, esse Eg. Tribunal votou pela aprovação do Enunciado nº 31 da Súmula Vinculante, no sentido de não incidir ISS sobre locação de bens móveis.

111. Ora, os serviços funerários prestados por cemitérios, bem como os serviços de conservação e/ou manutenção de jazigos constituem fato gerador do ISS, mas à luz da Constituição Federal não há que se pretender tributar pelo ISS a cessão de uso de espaço em cemitério para sepultamento, independente desta estar ou não associada àqueles serviços, uma vez que a cessão não constitui um fazer ou um oferecimento de utilidade para outrem na forma conceituado por esse Egrégio Tribunal.

### C.3.2 Dos Precedentes dos Órgãos Especiais dos Tribunais de Justiça

112. Além da jurisprudência desse E. Supremo Tribunal Federal acerca da não-incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, cumpre à Autora também estabelecer um apropriado paralelo entre a atividade ora em exame (cessão de direito de uso de espaço) com as recentes decisões proferidas pelos Órgãos Especiais no âmbito dos Tribunais de Justiça quanto a inconstitucionalidade da exigência do ISS sobre cessão de direito de uso de marca e congêneres, nos quais também se debateu o conceito de serviços e a vedação constitucional ao legislador complementar ampliar tal conceito.

113. O Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo, por oportunidade de julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade 0015571-31.2011.8.26.0000<sup>11</sup>, se manifestou pela inconstitucionalidade da exigência do ISS sobre os contratos de cessão de uso de marca, tendo em vista que esses não caracterizarem prestação de serviço.

114. De acordo o entendimento constante do voto do Exmo. Desembargador Relator *“os contratos de licença de uso das marcas não caracterizam, nem de longe, uma prestação de serviço. A simples autorização para usar as marcas da Unilever no território nacional não se qualifica como serviço, de vez que não envolve a prática de um ato que implique em um ‘facere’, mas sim evidencia uma real obrigação de dar, incompatível com o desejo manifestado pelo Município de enquadrá-la como prestação de serviço e, portanto, sujeita ao ISS”*.

<sup>11</sup> Arguição de Inconstitucionalidade n.º 0015571-31.2011.8.26.0000 - Comarca de São Paulo; 04/05/2011.

115. Em outras palavras, no caso em exame o C. Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo entendeu ser inconstitucional a exigência de ISS sobre a cessão de uso de marcas, considerando se tratar evidentemente de uma obrigação de dar, razão pela qual não poderia o Município de São Paulo ampliar o campo de incidência do imposto para enquadrá-la como prestação de serviço, por clara ofensa ao 156, III, da Constituição Federal.

116. Observa-se que a questão de fundo presente naquele julgamento muito se assemelha àquela desta demanda.

117. A cessão do direito de uso de um bem, seja um bem corpóreo (espaço num cemitério) ou incorpóreo (marca) tem como núcleo essencial uma obrigação de dar, de única e exclusivamente disponibilizar o objeto da cessão ao cessionário.

118. Ou seja, não se verifica em tais hipóteses o enquadramento da regra-matriz de incidência do ISS. E não foi apenas o douto Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo que dessa forma decidiu:

119. O tema também foi objeto de controvérsia perante o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, quando do julgamento do Incidente de Inconstitucionalidade nº 70029311743.

120. No caso, o Tribunal Pleno do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, por unanimidade, declarou incidentalmente a inconstitucionalidade da incidência de ISS sobre cessão de uso de marca, cumprindo destacar aqui trecho do voto do Exmo. Des. Francisco José Moesch, que acompanhando o voto do Relator, pronunciou-se da seguinte forma:

“A prestação de serviços é um instituto de direito privado que sempre foi definido como uma atividade por meio da qual uma pessoa põe à disposição de outra, mediante retribuição, a sua energia pessoal, enquanto força de trabalho.

Isso quer dizer que se uma pessoa receber retribuição para dar, emprestar ou transmitir algo a alguém, sem que desenvolva por isso um serviço (energia pessoal), então estará celebrando um contrato

qualquer (compra e venda, doação etc.), mas não uma prestação de serviços capaz de gerar tributação pelo ISS.

A cessão de direito de uso de marcas e sinais de propaganda não é uma verdadeira 'prestação de serviços' e, por isso, não pode sofrer a incidência do ISS. A cessão de direitos assemelha-se muito mais à 'locação' e/ou 'compra' de direitos."

121. Sob esse mesmo viés, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Espírito Santo, ao julgar o Incidente de Inconstitucionalidade nº 12070018812, declarou inconstitucional a incidência de ISS sobre "*serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres*" (grifo nosso).

122. Segundo entendimento exarado no voto do Exmo. Desembargador Relator, "*a cobrança do ISS impõe uma 'obrigação de fazer', mediante o qual uma das partes envolvidas se obrigue a praticar certa atividade recebendo em troca remuneração*". Acrescenta ainda que, "*o contrato de locação, ou qualquer outro que importe na transferência de bens ou direitos, configura verdadeira 'obrigação de dar', entregando alguma coisa já existente*".

123. Na linha de todo o acima exposto, segundo o entendimento do Tribunal Pleno do Tribunal de Justiça do Espírito Santo, a locação, **a cessão de direito de uso** ou qualquer outro contrato que importe na transferência de bens ou direitos não se amoldam ao conceito de prestação de serviço. Consistem tão somente no fato de alguém colocar um bem à disposição de outrem, não podendo sujeitar-se, portanto, à tributação pelo ISS.

124. Confira-se trecho da decisão em comento:

"[...] para fins de exigência do ISS é necessário que a atividade realizada apresente-se sob a forma de "obrigação de fazer", não reclamado quando se tratar de "obrigação de dar", que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de alguma coisa que já existe.

Nesse viés, não configura prestação de serviços a que alude o art. 156, inc. II, da CF, a locação, cessão de direito de uso e congêneres previstos no item "3" do art. 4º da Lei nº 011/2005. Isso porque não se trata de prestação em favor de terceiro com esforço físico ou psicológico. No contrato de locação, por exemplo, faculta-se a um



terceiro o uso de um bem material. Nele não se exige qualquer esforço do locador”.

125. Ao final, o referido julgado restou assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. REMESSA NECESSÁRIA. ISSQN. LEI COMPLEMENTAR DO MUNICÍPIO DE CARIACICA Nº 11/2005. INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 3 DA LISTA DE SERVIÇOS. LOCAÇÃO. CESSAO DE DIREITO DE USO E CONGÊNERES. OBRIGAÇÃO DE DAR. NAO CARACTERIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO POR ISSQN. PRECEDENTES STF E STJ. RECURSO IMPROVIDO.

1. O critério material da hipótese de incidência do ISSQN Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza pressupõe um esforço humano remunerável, sem subordinação, sob a égide do direito privado, excluída a competência de outro ente federativo. O referido definiendum fora estabelecido pela Constituição Federal e qualquer dissonância por texto infraconstitucional pressupõe violação aos preceitos da Carta Magna (art. 110, CTN).

2. A Lei Complementar nº 11/2005 do Município de Cariacica previu a cobrança de ISS sobre “serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres”. Não obstante, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da cobrança do tributo sobre a locação de bens móveis, hipótese semelhante à prevista na lei impugnada. Precedentes do STF (RE 116121 / SP SÃO PAULO RE116121 / SP - SÃO PAULO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator (a) Min. OCTAVIO GALLOTTI Relator (a) p/ Acórdão: Min. MARÇO AURÉLIO Julgamento: 11/10/2000 Órgão Julgador: Tribunal Pleno; RE-AgR 492689 / MG - MINAS GERAIS AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator (a): Min. EROS GRAU. Julgamento: 10/06/2008 Órgão Julgador: Segunda Turma).

3. De acordo com a ratio decidendi dos citados precedentes, a incidência de ISS exige a efetiva prestação de serviços, ou seja, um facere ou prestare. Já os contratos de locação ou outro que tenha como objeto a transferência de bens ou direitos estabelecem uma obrigação de dar, o que denota a inconstitucionalidade da previsão. No mesmo sentido, há precedentes do Colendo STJ (REsp 885.530/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12.08.2008, DJe 28.08.2008; REsp 668.345/RS, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, julgado em 19.10.2004, DJ 14.03.2005 p. 307).

4. Assim, considerando a discrepância entre o enunciado da lei orgânica impugnada e os parâmetros constitucionais, impõe-se a declaração de inconstitucionalidade do “item 3” da Lei Complementar nº 11/2005, do Município de Cariacica.

5. Os precedentes do STF citados não se referem à Lei em cotejo, cuja constitucionalidade ainda não fora apreciada. Portanto, dada a natureza da questão, em observância ao princípio da reserva do Plenário (art. 97, CF), reafirmado pela Súmula Vinculante nº 10 do STF, a dita inconstitucionalidade deve ser submetida ao Plenário deste E. Tribunal de Justiça.

6. Remessa dos autos ao Tribunal Pleno.”

126. Diante da apreciação dos precedentes invocados, verifica-se que, embora não tratem especificamente do caso sob análise, podem ser aplicados por analogia à presente demanda, uma vez que o subitem da cessão de uso de espaços em cemitérios jamais poderia ser enquadrado como fato gerador do ISS, pois nitidamente não tem natureza de serviço, visto que não envolve qualquer obrigação de fazer por parte do cessionário, mas tão somente uma obrigação de dar/disponibilizar o espaço cedido.

#### **C.4. Conclusão**

127. Em síntese, os fundamentos de direito acima expostos evidenciam que:

- (a) por determinação constitucional, apenas atividades que tenham natureza de prestação de serviço (qualquer que seja, ressalvados os pressupostos negativos relativo aos serviços que são tributados pelos Estados) podem ser tributadas pelo ISS;
- (b) entende-se por serviço a oferta de utilidade para outrem que pode ser “*conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador*” (Recurso Extraordinário nº 651.703);
- (c) sendo assim, a simples “entrega de bens ao tomador” não é fato gerador do ISS, na medida em que não compreende um fazer e não é serviço na forma do disposto art. 156, inciso III da Constituição Federal;
- (d) logo, é inconstitucional a previsão da incidência do imposto sobre “cessão de uso de espaço em cemitérios para sepultamento”, conforme subitem

25.05 da Lista de Serviços anexa à LC nº 116/2003, pois não há qualquer atividade senão a colocação de um bem à disposição do tomador; e

- (e) nesse exato sentido os inúmeros precedentes desse E. Tribunal acerca da locação de bens móveis, claramente aplicáveis analogamente, bem como o enunciado da Enunciado nº 31 da Súmula Vinculante. Sem prejuízo, pode-se invocar também a jurisprudência acima mencionada dos Tribunais de Justiça, que concluíram pela não-incidência do ISS sobre a cessão do direito de uso de bem incorpóreo.

#### D. DA NECESSÁRIA CONCESSÃO DE MEDIDA CAUTELAR

128. Diante do exposto, passa-se a expor os fundamentos que evidenciam a necessidade do imediato deferimento da medida cautelar ora pleiteada para determinar a suspensão da eficácia da norma que possibilita a incidência do ISS sobre a cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento, prevista no subitem 25.05 da Lista de Serviços Anexa à LC 116/2003.

129. Em razão da própria natureza e relevância das questões jurídicas que a via da Ação Direta de Inconstitucionalidade comporta, o artigo 10 da Lei nº 9.868/99 prevê a possibilidade de concessão de medida cautelar, o que na jurisprudência desse E. Tribunal depende de se verificar na espécie que o fundamento jurídico do pedido é relevante e restar comprovado o *periculum in mora*, exatamente como ocorre no presente caso. Senão vejamos:

130. O *fumus boni iuris* pressupõe a plausibilidade do direito material a ser protegido. No presente caso, tal pressuposto restou amplamente caracterizado na fundamentação supra acerca da inconstitucionalidade do subitem 25.05 da Lista de Serviços Anexa à LC 116/2003, incluído pelo art. 3º da Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016.

131. Isto porque, a cessão do direito de uso de um bem, seja móvel, imóvel, corpóreo ou incorpóreo, tem como núcleo essencial uma obrigação de dar, de disponibilizar o objeto da cessão ao cessionário.

132. Como já exposto à exaustão na presente petição inicial, a cessão de uso de espaço em cemitério para sepultamento trata-se de um negócio jurídico que não envolve uma obrigação de fazer, nem mesmo consiste no oferecimento de uma utilidade, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, por parte do cedente, mas apenas que este transfira ao cessionário (ou seja, que dê ao cessionário) o direito de uso do espaço.

133. Ora, com fundamento na mais célebre doutrina sobre a matéria, bem como com fundamento na jurisprudência solidificada por essa E. Suprema Corte, é evidente que a cessão de uso de espaço de cemitério, conforme disposto no item 25.05 da Lista Anexa à LC 116/2003, não se amolda ao conceito de prestação de serviços para fins de que se possa exigir ISS, indo de encontro à previsão constitucional insculpida no art. 156, inciso III, da Constituição Federal.

134. O *periculum in mora*, por outro lado, se apresenta igualmente evidente na medida em que, caso não seja imediatamente sustada a eficácia do dispositivo legal impugnado, os representados pela Autora permanecerão sujeitos à cobrança pelos Municípios de exação tributária manifestamente inconstitucional.

135. Isto é, a indefinição acerca da não-incidência do ISS sobre a cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento pode ensejar o ajuizamento de execuções fiscais quanto ao tributo não recolhido com a incidência de juros e multas, além de obrigar os representados pela Autora a oferecerem garantia aos eventuais créditos tributários exequendos para fins de oposição de embargos.

136. Com efeito, caso sejam lavrados créditos tributários oriundos de incidência manifestamente inconstitucional do ISS, estes poderão ser óbice à emissão e/ou renovação das Certidões de Regularidade Fiscal da Autora, imprescindível ao exercício das atividades de qualquer sociedade empresária, impossibilitando a obtenção de financiamentos e a participação de processos licitatórios, dentre outros constrangimentos que certamente impedirão o livre exercício das atividades econômicas dos representados.

137. Além disso, o indeferimento da não concessão da medida cautelar pretendida motivará o ajuizamento de diversas ações individuais, gerando enormes gastos para movimentar o Poder Judiciário em busca de liminares em sede de primeira instância.

Sem mencionar as medidas judiciais em face das municipalidades a fim de que sejam restituídos os valores indevidamente pagos.

138. Veja-se que, na ausência de medida cautelar, cada cemitério precisaria comprovar a violação ou a iminência de violação a direito líquido e certo e a inconstitucionalidade arguida seria apreciada diante de um caso concreto, como questão prejudicial ao julgamento do mérito, competindo a qualquer juiz ou tribunal reconhecer a inconstitucionalidade de maneira incidental, sem efeito *erga omnes*. Como resultado, poderão ser proferidas decisões com entendimentos divergentes para os diferentes cemitérios, volvendo novamente a matéria a essa Eg. Suprema Corte para que se possa solucionar as divergências jurisprudenciais que poderão emergir aos casos.

139. Por fim, cabe destacar que a Lei Complementar nº 157 teve sua publicação no Diário Oficial da União em 30.12.2016. Com isso, observados os princípios constitucionais da anterioridade e da anterioridade nonagesimal, os municípios já demonstraram sua pretensão em exigir o tributo sobre os supostos serviços introduzidos pela referida Lista Anexa à LC 116/2003.

140. Nesse sentido, iniciaram os processos legislativos tendentes a modificar as leis municipais para refletir a inconstitucional previsão do subitem 25.05 da lista anexa à Lei Complementar nº116/2003<sup>12</sup>

141. Diante de todos estes motivos, faz-se necessário o pronunciamento com urgência desse Egrégio Tribunal, uma vez que afigura-se evidente a plausibilidade jurídica do tema versado na presente ação (*fumus boni iuris*) bem como resta demonstrado o prejuízo decorrente do retardamento da decisão postulada (*periculum in mora*), em face das consequências advindas da exigência tributária estabelecida com o advento da Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, que incluiu o subitem 25.05 da lista anexa à Lei Complementar nº116/2003.

<sup>12</sup> Como exemplo, mencione-se a aprovação e publicação da Lei nº 6.263/2017 no Município do Rio de Janeiro, bem como a aprovação e publicação da Lei 3.252/16 no Município de Niterói, da Lei nº 809/2016 no Município de Porto Alegre, todas prevendo a inconstitucional exigência do ISS sobre a cessão de espaço em cemitério para sepultamento.

## E. DO PEDIDO

142. Ante o exposto, a Autora, respeitosamente, requer a V. Exa. a:
- (a) Concessão de medida cautelar, nos termos do art. 10 da Lei n. 9.868/99, que vigore até o julgamento definitivo da presente ação, para determinar a suspensão da eficácia do subitem 25.05 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, com redação dada pela LC 157/2016, impedindo assim a incidência do ISS sobre a cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento;
  - (b) solicitar informações aos Excelentíssimos Senhores Presidentes da República e do Congresso Nacional (art. 6º da Lei n. 9.868/99); e determinar a citação do Advogado-Geral da União (art. 103, § 3º, da Constituição) e do Procurador-Geral da República para apresentarem manifestação no prazo de quinze dias (art. 8º da Lei n. 9.868/99); e
  - (c) ao final, confirmar a cautelar outrora concedida, e julgar totalmente procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do subitem 25.05 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003, com redação dada pela LC 157/2016, por violação frontal ao artigo 156, inciso III, da Constituição Federal.

143. A Autora requer que as futuras publicações e/ou intimações sejam realizadas **exclusivamente** em nome dos advogados **Márcio Calvet Neves** (OAB/RJ nº 96.601) e **Marcelo Reinecken de Araújo** (OAB/DF nº 14.874), integrantes do escritório **VEIRANO E ADVOGADOS ASSOCIADOS**, inscrito na OAB/RJ sob o nº RS-068216/1982, localizado à Av. Presidente Wilson, nº 231 - 23º andar, Centro, Rio de Janeiro - RJ, CEP 20.030-021 e com endereço eletrônico: [varj.tributario@veirano.com.br](mailto:varj.tributario@veirano.com.br), sob pena de nulidade, o qual atesta a autenticidade da documentação acostada à presente petição inicial.

Nestes termos,  
Pede deferimento.

Do Rio de Janeiro para Brasília, 19 de novembro de 2017

**Márcio Calvet Neves**  
OAB/RJ 96.601

**Flávio El-Amme Paranhos**  
OAB/RJ 104.806

**Marcelo Reinecken de Araújo**  
OAB/DF nº 14.874

**Renata Andréa Joner Parry**  
OAB/DF nº 26.963

**Brunno Gerhard Magalhães**  
OAB/RJ 177.362