

## ISS — TAXATIVIDADE PARCIAL DA LISTA (\*)

Arthur Carlos A. Pereira Gomes (\*\*)

Matéria assaz discutida nos meios tributários tem sido a da exata compreensão do Decreto-lei federal n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, e de suas modificações pelo Decreto-lei n.º 834, de 8 de setembro de 1969.

Criou o edito de n.º 406 uma lista de serviços, por alguns havida como **absolutamente** taxativa. Os que assim entendem consideram tributáveis somente os serviços ali relacionados. Serviços outros, ainda que puros, estariam à ilharga do campo impositivo.

Entretanto, cuidadoso estudo do assunto revela que a lista anexa ao diploma legal é taxativa apenas em parte.

### O TEXTO DO DECRETO-LEI

Ainda em vigor a Constituição de 1967, em seu texto originário, e em ocasião em que o Congresso Nacional, na forma do Ato Complementar n.º 38, de 13 de dezembro de 1968, se encontrava em recesso forçado, o Presidente da República, usando da autorização conferida no § 1.º do artigo 2.º do Ato Institucional n.º 5, da mesma data, baixou o Decreto-lei n.º 406, de 31 do mesmo mês.

O edito, com força de lei complementar, alterou várias normas tributárias nacionais, estabelecendo, entre outras, estas regras (observadas as alterações introduzidas pelo Decreto-lei n.º 834):

---

(\*) Tese apresentada ao I Encontro de Procuradores Municipais, realizado de 20 a 27 de janeiro de 1974, na cidade de Recife, PE.

(\*\*) Advogado em São Paulo, Procurador da Prefeitura do município de São Paulo.

“Art. 8.º — O imposto de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço da lista anexa.

§ 1.º — Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 2.º — O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias”.

A interpretação científica de tais preceitos, à luz dos princípios da hermenêutica, revela o seu exato sentido.

#### REGRAS DE HERMENÊUTICA

O Código Tributário Nacional não reproduziu a norma do artigo 73 do Anteprojeto de 1953, *in verbis*:

“Art. 73 — Na aplicação da legislação tributária são admissíveis quaisquer métodos ou processos de interpretação, observado o disposto neste Título”.

A omissão, argutamente observada por ALIOMAR BALEEIRO, explica-se mesmo pelo receio da superfluidade, acrescentando o jurista:

“Não só se podem invocar as regras da Introdução ao Cód. Civil, mas os processos consagrados de Hermenêutica, desde que se não choquem com os dispositivos do C.T.N. ou com os princípios em que se fundamentou” (Direito Tributário Brasileiro, 1.ª ed., pág. 381).

Ora, métodos de interpretação consagrados pela ciência jurídica são o gramatical e o lógico, que se coadunam com o nosso direito, especialmente no caso *sub examine*.

Elucida FERRARA que a interpretação lógica “remonta ao espírito da disposição, inferindo-o dos fatores racionais que a inspiram, da gênese histórica que a prende a leis anteriores, da conexão que a enlaça a outras normas e de todo o sistema. Será, assim, da ponderação desses diversos fatores que se deduzirá o valor da norma jurídica” (Aplicação das leis, trad. de MANOEL A. D. DE ANDRADE, ed. de 1934, págs. 36 a 37).

RCGERS, Porto Alegre, 4(8): 109-119, 1974

Dessarte, o pensamento legal há de ser deduzido de elementos racionais, sistemáticos e históricos, convergentes e iluminadores do conteúdo da lei.

Na precedente observação de PEREZ DE AYALA, a doutrina moderna, com ligeiras variantes, apregoa que a interpretação das leis deve estar presidida por um elemento eclético, que requer a utilização destes elementos e instrumentos:

- a) em primeiro lugar, dever-se-á considerar a própria letra da lei, levando-se em conta, porém, que não basta seu puro sentido gramatical, ainda que o texto seja claro;
- b) em segundo lugar, o intérprete terá que se utilizar do elemento lógico, relacionando de maneira abstrata as diversas partes da norma e aplicando os aforismos e regras lógicas de interpretação aceitos pela prática jurídica;
- c) além disso, de especial importância o elemento teleológico constituído pelos fins que o legislador propôs alcançar com o preceito;
- d) naturalmente, o intérprete utilizar-se-á também do elemento histórico, analisando as circunstâncias de lugar e tempo em que a lei foi promulgada e a gênese de sua elaboração (Derecho Tributario, vol. I, ed. de 1968, pág. 109).

A interpretação deve, pois, atender ao espírito, à finalidade, à causa, aos valores jurídico-sociais da Lei” (CARLOS MAXIMILIANO, Hermenêutica e Aplicação do Direito, 2.ª ed., n.º 401, pág. 341; ALÍPIO SILVEIRA, Hermenêutica no Direito Brasileiro, ed. de 1968, vol. II, pág. 122; COOLEY, A Treatise of the Law of Taxation, 3.ª ed., vol. I, pág. 460).

Inegável que a contínua busca de métodos de interpretação mais flexíveis é a eterna luta pela justiça como suprema aspiração do direito (FONROUGE, Derecho Financiero, vol. 1, 2.ª ed., pág. 757).

Por isso que até agora jurista algum conseguiu eleger, com razões plenamente justificadas, um método único como o absolutamente correto, repudiando todos os outros (RECASENS SICHES, Nueva Filosofía de la Interpretación del Derecho, ed. de 1956, pág. 170).

RCGERS, Porto Alegre, 4(8): 109-119, 1974

## INTELIGÊNCIA DO DECRETO-LEI 406

O Decreto-lei 406 foi baixado com o nítido objetivo de dirimir conflitos de competência tributária entre os Estados e os Municípios.

Os seus sete primeiros artigos cuidam do ICM e os demais versam sobre o ISS, havendo disposições que simultaneamente tratam de ambos os tributos.

Traçou o diploma "normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza", nos expressos termos de sua ementa.

Os vigentes §§ 1.º e 2.º do seu artigo 8.º deixam claro que sobre os serviços constantes da lista incide apenas o ISS, pouco importando envolvam fornecimento de mercadorias, enquanto que o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não previstos na lista está sujeito tão-só ao ICM.

A fim de melhor esclarecer os campos tributários do ISS e do ICM, o atual inciso III do § 3.º do artigo 1.º acrescentou esta incidência do ICM:

**"III — Sobre a saída, de estabelecimento prestador dos serviços a que se refere o artigo 8.º de mercadorias a serem ou que tenham sido utilizadas na prestação de tais serviços, ressalvados os casos de incidência previstos na lista de serviços tributados"**.

Patente, assim, que as regras relativas ao ICM e ao ISS — conteúdo do decreto-lei — vinham aclarar a zona cinzenta existente nos limites de um e de outro campo tributário.

Seguindo linha de simplicidade absoluta, o edito, de maneira taxativa, declarou o que na zona cinzenta passava a pertencer ao ICM ou ao ISS, definitivamente afastando a designada "atividade mista" e as incursões arbitrárias do Estado e do Município, cada qual empenhado na ampliação de sua receita tributária.

Com efeito, a leitura de todo o artigo 8.º (e não simplesmente de seu caput) e ainda a do inciso III do § 3.º do artigo 1.º evidenciam que a lista foi baixada simplesmente para desanuviar a zona cinzenta e não para restringir o campo do ISS, o que constituiria absurdo sem limite. Na verdade, a lista ordenou sem mutilar.

Logo, a taxatividade só alcança a mencionada zona cinzenta, sem retirar do campo do ISS serviços puros, serviços que não constituem fato gerador de imposto federal ou estadual, como, **exempli gratia**, os da manequim, do maquetista, do incorporador de imóveis e numerosíssimos outros.

RCGERS, Porto Alegre, 4(8): 109-119, 1974

O eminente jurista ALIOMAR BALEEIRO, na primeira edição de seu "Direito Tributário Brasileiro", de maneira incisiva afirmou que o Decreto-lei 406 reservara aos Estados os serviços não previstos na lista, quando envolvam fornecimento de mercadorias. "Mas só esses. Não aqueles outros que, embora não previstos na lista, não estão consociados com o emprego de materiais" (pág. 265).

Nas edições posteriores (2.ª, 3.ª e 4.ª), o insigne Ministro do Supremo Tribunal Federal assim se expressou:

"Na opinião geral, a lista a que se referem o art. 24, II, da C. F. e o art. 8.º do Dec.-lei n.º 834/69 (houve equívoco: o certo é o art. 8.º do Dec.-lei 406/68, com as modificações feitas pelo Dec.-lei 834/69), é taxativa; tributáveis serão só os serviços nela mencionados, embora cada item dessa lista comporte interpretação ampla e analógica" (pág. 264).

Cauteloso, o julgador não avançou sua opinião, por evidente descuido manifestada na primeira edição, preferindo dizer que os outros dizem...

Nenhum fundamento jurídico, porém, foi aduzido, nenhuma razão de direito foi invocada em abono da "opinião geral".

Aliás, os autores que entendem a lista absolutamente taxativa se limitam a uma afirmação singela, desacompanhada de qualquer supedâneo.

Ora, as leis claras, aparentemente claras, oferecem esse perigo: o de serem entendidas no seu sentido imediato, que apressadamente transluz dos seus dizeres, sem espelhar com fidelidade e inteireza a verdade legal.

Examinando-se em maior profundidade o Decreto-lei 406, o qual, como parte integrante de um todo, não tem existência isolada, de mister a análise, ainda que sucinta, do sistema tributário nacional, com os elementos que o informam.

## A REFORMA TRIBUTÁRIA

Até o advento da Emenda Constitucional n.º 18, de 1.º de dezembro de 1965, vivíamos em anarquia tributária, caracterizada pela multiplicidade de sistemas tributários, cada qual com características próprios e diferentes dos outros, marcados todos por algo de comum, que os aproximava — o inadequado tratamento das figuras tributárias, com a criação de impostos e taxas que simplesmente objetivavam ampliar a arrecadação governamental.

Nas acertadas observações do relatório apresentado pela Comissão elaboradora do anteprojeto de reforma constitucional que, a final, redundou na mencionada Emenda n.º 18, prolifera-

RCGERS, Porto Alegre, 4(8): 109-119, 1974

vam, até antes da reforma, figuras tributárias concebidas em termos puramente jurídico-formais, o que acarretava "superposições de tributos, do mesmo ou de outro Poder, economicamente idênticos e disfarçados apenas pela roupagem jurídica de que o legislador os reveste". (Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas, Fund. Get. Vargas, n.º 6, pág. 5)

Inconteste que os tributos, com esta ou aquela vestimenta, eram em número superior aos fatores econômicos aptos a suportar a tributação, o que dificultava o desenvolvimento econômico do País.

Partindo de critérios eminentemente científicos e levando em consideração as peculiaridades de nossa economia e da ordem jurídica, a mencionada Comissão concebeu (e a Emenda n.º 18 tornou realidade) um sistema tributário nacional, integrado no plano econômico e no jurídico.

Atenção especial foi dada às normas destinadas a impedirem "a formação de pontos de atrito entre os diferentes níveis de governo, ou a remover os que ocorrem" (ob. cit., pág. 7). Exatamente porque se tratava dum sistema tributário, de um único e nacional sistema.

Primeiro marco para a identificação do campo tributário foi o reconhecimento das categorias dominadoras de nossa economia: comércio exterior; patrimônio e renda; produção e circulação; e operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do País.

A seguir, em cada qual desses campos foram designadas as situações econômicas passíveis de tributação, para só após fazer-se a partilha constitucional das rendas.

#### OS CONTORNOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS

No concernente à produção e circulação, identificaram-se como suscetíveis de imposição fiscal estes serviços, observada a ordem estabelecida na Emenda n.º 18: a produção industrial; a circulação de mercadorias realizada por comerciantes, industriais e produtores; o crédito, câmbio e seguro, e ainda os valores mobiliários; os transportes e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal; os serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados,

RCGERS, Porto Alegre, 4(8): 109-119, 1974

observados os critérios para distinguí-los de todos os outros, estabelecidos em lei complementar. Relativamente a estes últimos a emenda constitucional assim dispõe:

"Art. 15 — Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.  
Parágrafo único — Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no artigo 12" (circulação de mercadorias).

Absolutamente claro, pois, que o imposto sobre os últimos serviços, últimos e de qualquer natureza, atingia um campo residual amplo: todos os serviços não compreendidos na competência fiscal da União e dos Estados.

Insistem alguns, entretanto, na afirmação de que o referido campo não é residual. Mas, como transparece nítido, sem antes se deterem no exame do texto constitucional e dos contornos por ele dados ao sistema tributário nacional.

Inadmissível o jurista olvidar a ordem tributária, os seus princípios informadores, a vinculação estreita entre todos os impostos, que são peças da mesma engrenagem, para, sob as primeiras impressões, na tentativa de identificação de suposta mens legislatoris, vislumbrar o imposto municipal como algo absolutamente autônomo, sem liame com os outros tributos que também cneram serviços, no sistema designados como produção industrial, comércio, operação financeira etc.

De mister conhecer o sistema, a sua organização, os liames entre todas as figuras tributárias, não bastando simples e apresada leitura deste ou daquele dispositivo constitucional.

O labor científico, visando à inteligência da lei, identificará com nitidez as peculiaridades do sistema tributário nacional.

A interpretação do texto constitucional há de ser feita com o auxílio do elemento histórico.

Tal é a advertência de MAXIMILIANO:

"A história da Constituição e a de cada um dos seus dispositivos contribuem para interpretar o texto respectivo. Estudem-se as origens do código fundamental, as fontes de cada artigo, as causas da inserção das diversas providências na lei, os fins que se tiverem em mira ao criar determinado instituto, ou vedar certos atos" (ob. cit., n.º 371, pág. 318).

RCGERS, Porto Alegre, 4(8): 109-119, 1974

Aplicar-se-á, também, consoante aduz o jurista, o processo sistemático de hermenêutica, como ainda o teleológico, que é preponderante (ob. cit., n.º 378, pág. 323).

Donde revestir-se de capital importância para o exame da matéria constitucional, no que tange à Emenda n.º 18, muito em especial ao parágrafo único do seu artigo 15, a seguinte observação textual do segundo relatório da Comissão de Reforma:

“Cumpre apenas esclarecer que o parágrafo único é uma disposição acautelatória que tem por fim afastar os problemas que certamente surgiriam em todos os casos em que a prestação do serviço é combinada com um fornecimento de materiais, o qual, configurando venda, incidirá no imposto estadual de que trata o art. 13 do texto revisto” (Reforma Tributária Nacional, n.º 17, Fund. Get. Vargas, pág. 96).

A emenda, como se vê, identificou uma só zona cinzenta (ISS-ICM) e desde logo deu-lhe remédio adequado: lei complementar disciplinará a zona cinzenta, evitando conflitos de competência.

A legislação a seguir editada (Lei n.º 5.172, de 1966, e Atos Complementares) cuidou disso, disciplinando mesmo a então denominada “atividade mista” (v. § 2.º do art. 71 do Cód. Trib. Nacional) e identificando os serviços tributáveis, isto é, alguns serviços impróprios, outros serviços acompanhados do fornecimento de mercadorias e “demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas e veículos”, vale dizer, todos os outros serviços propriamente ditos, serviços puros, sem nenhuma conotação com os serviços tributados pela União e Estados (v. § 1.º do art. 71 do Cód. Trib. Nacional, com a redação que lhe foi dada pelos Atos Complementares ns. 34, 35 e 36).

A verdade, porém, é que na aplicação da legislação tributária se verificou que o ISS tinha zonas cinzentas com todos os impostos sobre a produção e a circulação.

Por isso, a Constituição de 1967, servindo-se o constituinte de técnica redacional diversa e consciente que estava ele da vastidão do campo dos serviços tributados pelo Município (motivo determinante das zonas cinzentas com todos os outros serviços tributados pela União e Estados), mais adequadamente dispôs:

“Art. 25 — Compete aos Municípios decretar impostos sobre:

RCGERS, Porto Alegre, 4(8): 109-119, 1974

II — serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar”.

O texto, que não foi modificado pela Emenda n.º 1 (v. art. 24, II), manteve o mesmo objetivo da Emenda n.º 18: delegar à lei complementar a definição dos serviços que se encontrem em zonas cinzentas, de maneira a evitar conflitos de competência. Mas, com a adaptação da norma constitucional à realidade verificada durante os primeiros tempos de aplicação do novo sistema tributário, a lei complementar terá que dispor sobre todas as zonas cinzentas, isto é, as existentes entre o ISS-IPI, ISS-IOF, ISS-ICM e ISS-ITC.

Vigente esse sistema tributário, interligado o ISS, como se viu, entre outros, com o IPI, IOF, ICM, ITC e até mesmo com o IR, e guardando os preceitos constitucionais entre si uma conexão absoluta, uma articulação orgânica, formando por isso mesmo uma ordem e não um conjunto desordenado de regras simples justapostas, sem nenhum elo de união e coordenação, baixou o Governo federal o Decreto-lei n.º 406.

O edito, como se vê de sua ementa e do texto de todo o seu artigo 8.º, bem como do inciso III do § 3.º do artigo 1.º, teve por objetivo eliminar os conflitos de competência que estavam surgindo entre Estados e Municípios. Foi por isso que fez constar numa lista os serviços que se encontravam na zona cinzenta do ISS-ICM. E na lista incluiu ainda serviços que estavam nas zonas cinzentas do ISS-IPI e do ISS-IOF, como também outros serviços puros. Omitiu, entretanto, as “demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas e veículos”. A omissão, como é notório, não retirou do campo tributário os serviços puros, que continuam a ser tributados pelo Município, estejam ou não na lista federal.

Aliás, a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressaltadas as limitações constitucionais e as emanadas das Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, como ainda as decorrentes do Cód. Trib. Nacional (art. 6.º do Código).

Cingindo-se a limitação da parte final do item II do artigo 24 da Emenda n.º 1 (ou item II do artigo 25 da Constituição de 1967, em seu texto originário) tão-só às zonas cinzentas dos serviços em geral, fora de dúvida que o Município, e só o Município, pode identificar os serviços puros sujeitos à tributação.

Vigente a ordem jurídica atual, a diminuição do campo tributário do ISS, por lei hierarquicamente superior, de maneira a deixar *in albis* numerosíssimos serviços, economicamente muito mais fortes do que, *exempli gratia*, os serviços dos tintureiros.

RCGERS, Porto Alegre, 4(8): 109-119, 1974

desmoronaria o sistema tributário e criaria odiosos e inexplicáveis privilégios. Contrariaria mesmo a ordem tributária, os seus contornos constitucionais e os princípios fundamentais dos impostos.

### PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DOS IMPOSTOS

A reforma tributária, com a estrutura constitucional que lhe foi dada, atenta a legislação reguladora de todo o sistema, tem os seus alicerces nos princípios fundamentais dos impostos assinalados por ADAM SMITH: justiça, certeza, comodidade e economia.

Em conformidade com o princípio da justiça, todos devem contribuir para a sustentação econômica do governo, proporcionalmente às suas capacidades. Esse princípio desenvolve-se através de dois outros, que nele se contém: o da generalidade e o da uniformidade.

O princípio da generalidade indica, na lição de FLORES ZAVALLA (Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas, ed. de 1970, pág. 130), que todos devem pagar impostos, ou, em termos negativos, que ninguém deve estar isento da obrigação de pagar impostos. Tal obrigação, entretanto, não deve ser entendida em termos absolutos, limitada que está pelo conceito de capacidade contributiva, segundo o qual todos quantos tenham alguma capacidade contributiva são obrigados a pagar impostos. Ninguém que tenha capacidade contributiva deve estar isento da obrigação de pagá-los.

Tampouco deve entender-se esta regra no sentido de que todos devem pagar todos os impostos, pois haverá impostos que devem ser pagos por certas pessoas e outros que devem estar a cargo de outras pessoas. O que se deve procurar é que o sistema de impostos atinja a todos, de tal forma que ninguém com capacidade contributiva deixe de pagar algum imposto.

O princípio da uniformidade, por sua vez, mostra que todos são iguais perante os impostos. Essa igualdade é alcançada através de dois critérios: um, objetivo, a capacidade contributiva; outro, subjetivo, a igualdade de sacrifício, que se completa com o princípio do menor sacrifício, preconizado por STUART MILL — cada membro do Estado deve contribuir para os gastos públicos, com o menor sacrifício possível, ou seja, o Estado só deve exigir aquilo que é indispensável para cobrir suas despesas, com o objetivo de o sacrifício de cada um ser o menor.

Exatamente em virtude desses princípios informativos, o sistema tributário nacional eliminou as superposições tributárias, as incidências em cascata e uma série de outras distorções, am-

pliando o número de contribuintes. Democratizou os impostos; hoje todos participam da contribuição tributária, o que permite que todos paguem menos. Dá-se o País ao "luxo" de permitir a participação de todos na construção do novo Brasil, através dos denominados incentivos fiscais, graças ao aumento da arrecadação tributária. Tais os resultados da revolução tributária e de sua exata condução.

Como é natural, dentro desse clima constitucional e legal não iria o Governo da União limitar o número de contribuintes do ISS, com o que se afastaria até mesmo da boa razão.

Não há, nem pode haver, justificativa de ordem econômico-financeira para a limitação dos serviços, exatamente numa época em que o Brasil explode em progresso, com a criação de novos e numerosos serviços, até há pouco absolutamente ignorados, desconhecidos, por efeito da estagnação em que vivia o País.

Discriminações tributárias — na advertência de SOUTO MAIOR BORGES — que impliquem tratamento privilegiado ou favorecimento de determinadas pessoas não são toleradas pelo ordenamento constitucional brasileiro (Isenções Tributárias, 1.<sup>a</sup> ed., pág. 51).

### EM CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, podemos afirmar que a lista federal é taxativa tão-somente na parte relativa à prestação de serviços consociada com o fornecimento de mercadorias.

Estamos convictos de que o Governo da República, em defesa dos contornos constitucionais do sistema tributário nacional, especialmente do ISS, e em exata aplicação do princípio da certeza tributária, há de rever o texto do Decreto-lei n.º 406, de forma a deixar absolutamente claro para o contribuinte que todos os serviços puros são tributáveis pelo Município. Por certo que a revisão do texto legal ainda aprimorará a disciplina das zonas cinzentas, até mesmo na parte concernente aos transportes e comunicações "de natureza estritamente municipal", de modo a extremá-los, criteriosamente e em conformidade com a ordem tributária, dos serviços e comunicações "de natureza federal".