

Editor: Fernando Aurelio Zilveti  
Editor-assistente: Michell Przepiorka

ISSN 1415-8124

---

---

# REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

---

---

**RDTA**  
**45**

2º Quadrimestre 2020

*Current Issues of Tax Law Review*  
N. 45 – 2020 / 2<sup>nd</sup> Quarter



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

# DA NÃO INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS OBRAS E SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL VOLTADOS AO SANEAMENTO AMBIENTAL

## *THE IMPOSSIBILITY OF ISS TAX INCIDENCE ON ENVIRONMENTAL SANITATION CIVIL CONSTRUCTION SERVICES*

**Vitor Di Guaraldi Monteiro Pinto**

*Advogado. Julgador titular da 2ª Câmara do Conselho Tributário do Estado de Alagoas. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Graduado em Direito pela Universidade Federal de Alagoas – UFAL. E-mail: [vitormonteiro@paaadv.com](mailto:vitormonteiro@paaadv.com)*

Recebido em: 22-04-2019

Aprovado em: 27-07-2020

### RESUMO

Este artigo foi desenvolvido com o intuito de evidenciar a impossibilidade de incidência do ISS sobre os serviços e obras de construção civil, desenvolvidos por pessoas jurídicas de direito privado, que sejam voltados ao saneamento ambiental. A recitada interpretação será construída a partir do perfil constitucional do ISS, bem como pela adoção do modelo lógico da regra-matriz de incidência tributária, que servirão como alicerces para a justificação do citado impedimento. Tais premissas devem moldar as condutas que vierem a ser praticadas pelas Fazendas Públicas municipais, haja vista a deliberada não inserção destas manifestações de riqueza na lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 166/2003, por ocasião de veto presidencial, que, em conformidade com o interesse público primário e, objetivando alcançar o ideal da universalização dos serviços de saneamento ambiental, procurou não onerar tais atividades com a incidência do ISS.

**PALAVRAS-CHAVE:** ISS, NÃO INCIDÊNCIA, OBRAS E SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, SANEAMENTO AMBIENTAL

## ABSTRACT

This article was developed with the purpose of demonstrating the impossibility of ISS incidence on services and civil construction works developed by legal entities under private law that are focused on environmental sanitation. The recited interpretation will be built from the constitutional profile of the ISS, as well as by adopting the logical model of the tax incidence matrix rule, which, in turn, will serve as a foundation for the justification of said impediment, which should shape the conduits that are to be practiced by the municipal treasuries, given the deliberate non-inclusion of these manifestations of wealth in the list of services annexed to Complementary Law no. 166/2003, on the occasion of a presidential veto, which, in accordance with the primary public interest and aiming to reach the ideal of the universalization of environmental sanitation services, sought not to burden the recited activities with the incidence of ISS.

**KEYWORDS:** ISS, NO INCIDENCE, CONSTRUCTION AND CIVIL CONSTRUCTION SERVICES, ENVIRONMENTAL SANITATION

## 1. INTRODUÇÃO

No início do ano de 2020, foi noticiado pela mídia que dois terços dos deputados federais são favoráveis à concessão de benefícios fiscais para o setor de saneamento ambiental<sup>1</sup>. Conforme é cediço, os avanços na área do saneamento provocam impactos diretos no seio da sociedade e na própria economia do país, haja vista o aumento de bem-estar que surge com a redução das despesas de saúde pública ou com a valorização imobiliária de áreas degradadas pela falta de saneamento, bem como a geração de emprego e renda que decorrem dos aludidos serviços.

Ressalte-se que a ausência de saneamento tem implicações imediatas e deletérias sobre a saúde, qualidade e a expectativa de vida da população, sobretudo a mais carente, que mora em áreas degradadas do ponto de vista socioambiental<sup>2</sup>.

Segundo levantamento do instituto “Trata Brasil”, o custo da universalização do acesso aos 04 (quatro) serviços de saneamento ambiental (água, esgotos, resíduos e drenagem), em nosso país, seria de 508 bilhões, no período de 2014 a 2033. Somente para a universalização dos serviços de água e dos esgotos esse custo seria de aproximadamente R\$ 303 bilhões em 20 anos<sup>3</sup>.

---

1 MARCELINO, Daniel; e PÁDUA, Luciano. Saneamento básico: dois terços dos deputados são favoráveis a benefícios fiscais. JOTA, 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/legislativo/saneamento-deputados-beneficios-fiscais-09012020>. Acesso em: 09 jan. 2020.

2 INSTITUTO TRATA BRASIL. Manual do saneamento básico: entendendo o saneamento básico ambiental no Brasil e sua importância socioeconômica, 2012. Disponível em: <http://www.tratabrasil.org.br/datafiles/uploads/estudos/pesquisa16/manual-imprensa.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2019.

3 Universalização. INSTITUTO TRATA BRASIL. Disponível em: <http://tratabrasil.com.br/saneamento/principais-estatisticas/no-brasil/universalizacao>. Acesso em: 09 jan. 2020.

Neste cenário, é indiscutível a importância de políticas públicas que visem fomentar e alcançar o ideal de universalização dos serviços de saneamento ambiental, usualmente nominados como saneamento básico, condutas estas, que, por injunção constitucional, são de responsabilidade de todos os entes políticos que integram nossa Federação: União, Estados, Distrito Federal e Municípios (*ex vi* art. 23, XI, da CF/1988).

O presente estudo se insere dentro desse contexto. Objetiva-se, aqui, repensar e questionar a possibilidade de incidência do ISS sobre as atividades desenvolvidas por pessoas jurídicas de direito privado, que atuam no ramo da construção civil, quando voltadas aos serviços de saneamento ambiental.

A relevância da temática se evidencia ao observarmos, atualmente, o elevado nível de insegurança jurídica dos contribuintes, ou melhor, das empresas do ramo da construção civil, acentuado sobretudo pela sanha arrecadatória dos entes públicos municipais e distrital, que ordinariamente efetuam a cobrança de ISS sobre os aludidos serviços.

Busca-se, também, levando em consideração o perfil constitucional do ISS, trabalhar a fenomenologia da sua incidência jurídico-tributária, com vistas a atingir, desse modo, a compreensão do termo “serviços de qualquer natureza” e do papel que a lei complementar adquire nesse regime jurídico, máxime no que se refere à limitação das materialidades afetas à competência tributária dos entes públicos.

Aborda-se, destarte, a construção do modelo lógico da regra-matriz de incidência fiscal, para, a partir da saturação dos referidos arquétipos, ingressar-se no tema da não incidência do ISS sobre os serviços e obras de construção civil que sejam voltados ao saneamento ambiental (básico). Ao fim, após a sistematização do assunto, analisa-se algumas decisões dos nossos tribunais sobre o tema, de molde a sedimentar a nossa conclusão.

## 2. PERFIL CONSTITUCIONAL DO ISS

A Constituição Federal de 1988 atribuiu aos Municípios e ao Distrito Federal competência para instituir e arrecadar imposto sobre serviços de qualquer natureza prestados em seus territórios, definidos em lei complementar, excetuando-se os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que deverão ser tributados por via do ICMS (*ex vi* art. 155, inciso II, da CF/1988)<sup>4</sup>.

Nesse sentido, estabelece o art. 156, inciso III, da CF/1988: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

---

4 BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 29.

A Carta Magna de 1988 não definiu expressamente o conteúdo significativo da expressão “prestação de serviços de qualquer natureza”, tendo se limitado a fazer referência à expressão “serviço”.

Nas palavras de Aires Fernandino Barreto:

“À míngua de expresse conceito constitucional de serviço, impõe-se adotar – para o encaminhamento da interpretação do inciso III, do art. 156 do Texto Constitucional – o conceito comum e corrente, estremando-o, entretanto, a) de tudo que seja próprio do conceito de serviço público; e b) dos fatos compreendidos em possíveis hipóteses de incidência constitucionalmente outorgadas a outras pessoas políticas; e que se continuam em espécie da generalidade a que se poderia chegar.”<sup>5</sup>

Os Municípios e o Distrito Federal, portanto, em conformidade com o sistema constitucional de outorga e discriminação de competências tributárias, estão autorizados a criar, *in abstracto*, impostos sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre as materialidades abrangidas pelo conceito constitucional de serviço, ou seja, sobre aquelas manifestações de riqueza assinaladas sob essa rubrica e que possam ser inferidas do texto constitucional<sup>6</sup>.

Como pontua Roque Antonio Carrazza: “Há, pois, uma noção constitucional de serviços, que não deve ser ultrapassada pelo legislador infraconstitucional”<sup>7</sup>, visto que o avanço sobre estas fronteiras normativas tem o condão de comprometer a rigidez de sistema constitucional tributário.

Por outro giro, é factível averbar que as pessoas políticas somente podem criar os tributos que lhes são afetos se os acomodarem aos respectivos escaninhos constitucionais, construídos pelo legislador constituinte com regras positivas (que autorizam tributar) e negativas (que traçam os limites materiais e formais da tributação)<sup>8</sup>.

Tal imperativo, registre-se, decorre do rígido sistema de repartição de competências tributárias que foi delineado pelo legislador constituinte originário, com o escopo de assegurar, ao menos em tese, a cada pessoa política (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) os recursos financeiros necessários à manutenção de sua autonomia<sup>9</sup>.

Evidencia-se, assim, que as opções conferidas ao legislador infraconstitucional, no que toca a esta seara, não são irrestritas, ou melhor, não se configuram como um “cheque em branco”

---

5 *Ibidem*, p. 31-32.

6 *Ibidem*, p. 2.

7 CARRAZZA, Roque Antonio. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo: Noeses, 2010, p. 107.

8 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 814.

9 *Idem*. Imposto sobre a renda perfil constitucional e temas específicos. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 32.

que pode ser preenchido ao seu sabor, pois as competências tributárias, propositadamente, tiveram seus contornos cuidadosamente delineados no texto constitucional.

A rigor, a CF de 1988, ao distribuir competências tributárias, procedeu à descrição dos campos materiais possíveis, dentro dos quais os legisladores ordinários irão exercitar as competências recebidas, isto é, “a Constituição, no caso do ISS, descreve, genericamente, quais os fatos que podem ser adotados pelos legisladores municipais como hipótese de incidência desse imposto”<sup>10</sup>.

Ainda sobre o tema Paulo Ayres Barreto assinala com precisão:

“Há uma série de prescrições constitucionais que, de uma perspectiva positiva, definem o campo possível de atuação legiferante [...]. Deve-se buscar a norma resultante do cotejo de dicções normativas que consagram o direito de se criar tributos em determinadas circunstâncias, com os conteúdos prescritivos que circunscrevem ou reduzem esse mesmo campo de atuação.”<sup>11</sup>

Estabelecidos tais pressupostos, passa-se a uma breve definição do conceito de regra-matriz de incidência tributária e a sua aplicação no âmbito do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

### 3. DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS)

A regra-matriz de incidência tributária é uma categoria (uma espécie de lente) que cumpre a função sintática de fornecer o mínimo estrutural de uma norma jurídica tributária<sup>12</sup>. Trata-se de esquema sintático que auxilia o intérprete/aplicador no arranjo de suas significações<sup>13</sup>. Incumbe ao intérprete, portanto, saturar o modelo lógico, através da movimentação dos aspectos semântico e pragmático da linguagem jurídica<sup>14</sup>, a fim de edificar (construir) a norma tributária em *sentido estrito*, aquela que tem o condão de marcar o fenômeno da incidência fiscal.

A Constituição da República, ao outorgar a competência impositiva para a instituição e cobrança do ISS, em seu art. 156, inciso III, também apontou os traços gerais do tributo, especificando com clareza o seu critério material, a saber: a prestação de “serviços de

10 BARRETO, Aires Fernandino. Op. cit., p. 36.

11 BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 50.

12 OLENIK, Rosana. Teoria da norma jurídica e a regra matriz de incidência como técnica de interpretação do direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2014, vol. 1, p. 302.

13 CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico semântico. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 384.

14 OLENIK, Rosana. Op. cit., p. 302.

qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, inciso II, da CF/1988, definidos em lei complementar”.

Fazendo-se a transposição dos enunciados normativos para o arranjo sintático da regra-matriz de incidência tributária com a linguagem do direito positivo, pode-se surpreender a seguinte norma-padrão de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS)<sup>15</sup>:

*“Hipótese (antecedente):*

*Critério material:* prestar serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, excetuando-se os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

*Critério espacial:* âmbito territorial do Município ou Distrito Federal;

*Critério temporal:* momento da prestação do serviço.

*Consequência (consequente):*

*Critério pessoal: sujeito ativo:* Município ou Distrito Federal; *sujeito passivo:* prestador do serviço.

*Critério quantitativo. base de cálculo:* preço do serviço; *alíquota:* aquela prevista na legislação do imposto.”

Anote-se, por ser de valor, que os demais critérios da regra-matriz de incidência do ISS, que foram acima enunciados, em que pese não estejam expressamente encartados no art. 156, inciso III, da CF/1988, podem ser inferidos do texto constitucional, a partir de uma análise sistêmica do mesmo.

Não se deve perder de vista que o conceito de serviço tributável, que se pressupõe do texto constitucional, e é utilizado na demarcação do critério material do ISS, “consiste em uma das mais conflituosas definições relativas à competência tributária que a ciência do direito tributário e a jurisprudência vêm enfrentando ao longo dos anos”<sup>16</sup>.

Esse fenômeno, como adverte Ávila, ao abortar o tema da segurança jurídica, deve-se ao fato de que a expressão “serviço tributável”, a exemplo de outras palavras inseridas no sistema jurídico, é extremamente vaga, “em virtude do alto número de objetos que são intrinsecamente incertos para se incluir ou não na classe denotada (vagueza extensional) ou do alto grau de indeterminação do conjunto de propriedades (vagueza intensional)”<sup>17</sup>.

No presente trabalho não se discorre sobre as especificidades das asserções doutrinárias acerca do tema, que, pontue-se, apresenta bons argumentos em ambos os polos. Dessa

15 CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e positivação no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2013, vol. II, p. 314.

16 ANDERLE, Ricardo. Conflito de competências tributárias entre o ISS, ICMS e IPI. São Paulo: Noeses, 2016, p. 78.

17 ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 132.

forma, aplica-se concepção vencedora do *leading case* de locação de bens móveis (STF, RE n. 116.121, Rel. Octavio Gallotti, Rel. p/ Acórdão: Marco Aurélio, *DJ* 25.05.2001). Perfilha-se, aqui, portanto, uma concepção civilista da definição de serviço, notadamente baseada no conceito de obrigação de fazer<sup>18</sup>. Isto posto, é preciso avançar, agora, à investigação da relevância que a Lei Complementar adquire nessa configuração.

#### 4. DA LEI COMPLEMENTAR E DA LISTA ANEXA DE SERVIÇOS DO ISS

Em se tratando de ISS, compete à lei complementar definir os contornos e as balizas<sup>19</sup> do que sejam os “serviços de qualquer natureza” suscetíveis de tributação pelos Municípios e pelo Distrito Federal, ou seja, é tarefa do aludido veículo introdutor de normas demarcar o alcance do critério material do ISS e, em última análise, a própria competência do entes políticos, elegendo as manifestações de riqueza que poderão ser alcançadas com a instituição e cobrança do referido imposto (*ex. vi* art. 156, inciso III, da CF/1988).

No âmbito do direito tributário, o recitado veículo introdutor de normas adquire foros de máxima relevância, isto porque, nos termos do art. 146, incisos I, II e III, da CF/1988, compete à lei complementar: “(1) evitar conflitos de competência na instituição de impostos pela União Federal, pelos Estados e pelos Municípios; (2) especificar as limitações constitucionais ao poder de tributar; (3) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”<sup>20</sup>.

Ao versar sobre a matéria, Paulo de Barros Carvalho assim destaca:

“Nota-se que a Lei Maior não esgotou a definição da competência tributária municipal, ficando a cargo da lei complementar estabelecer os serviços de qualquer natureza que podem, havendo lei ordinária municipal, ser submetidos ao ISS. A norma constitucional contida no artigo 156, inciso III, pois, tem eficácia limitada, reduzida, isto é, produz efeitos desde a entrada em vigor da Constituição, porém, deixa a tarefa da normatividade especificada ao legislador infraconstitucional, que será competente para integrá-la, dando-lhe plena eficácia.”<sup>21</sup>

A lista anexa de serviços contempla, atualmente, 40 itens, que são divididos em vários subitens, referindo-se, expressamente, a mais de 500 serviços. O fato de os serviços serem “definidos” na lei complementar é uma forte razão jurídica para se considerar a lista de

18 ANDERLE, Ricardo. *Op. cit.*, p. 84-85.

19 MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 219.

20 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 192.

21 CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2013, vol. II, p. 316.

serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003 como taxativa<sup>22</sup>, sendo este o entendimento assente em nossos tribunais superiores<sup>23</sup>.

Em recente julgamento do Tema 296, sujeito ao regime de repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal, por maioria votos, fixou a seguinte tese: “É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva” (STF, RE n. 784.439, Rel. Min. Rosa Weber, julgado em 29.06.2020).

No aludido caso, o STF abordou a possibilidade de os entes políticos municipais e distrital atribuírem uma interpretação mais ampla (extensiva) à lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003. Na ocasião, foi reconhecida a possibilidade de incidência do ISS sobre os serviços de “rendas e outros serviços” e “recuperação de encargos e despesas”, não expressamente listados, mas com características afins a outros serviços nominalmente previstos na Lei Complementar n. 116/2003.

Segundo a concepção vencedora, tal comportamento foi validado pelo próprio legislador complementar, quando da inserção na lista dos conceitos indeterminados “de qualquer natureza”, “de qualquer espécie” e “entre outros”. Não havendo, nas palavras da Rel. Min. Rosa Weber: qualquer obstáculo constitucional contrário à utilização desta técnica legislativa.

Vale dizer que estão definidos na Lei Complementar n. 116/2003 os “gêneros” de serviços compreendidos na competência dos Municípios e do Distrito Federal, sendo admitida a sua aplicação a outras espécies de serviços, congêneres ou correlatos, de forma extensiva, desde que estes não tenham sido expressamente excluídos, seja por força de veto presidencial, seja por força de decisão do próprio Congresso Nacional, em suas comissões legislativas, quando do processo legislativo de edificação ou alteração dessa lei complementar<sup>24</sup>.

Este é, inclusive, o ponto de diferenciação entre o caso julgado no Tema 296 e a matéria objeto do presente artigo. No primeiro caso, está-se diante de postura omissiva do legislador nacional, em sentido lato, que, no curso do processo legislativo atinente à criação e/ou modificação da lista anexa de serviços deixou de descrever nominalmente todos os serviços diretamente vinculados àqueles constantes na lista anexa, abrindo espaço para o exercício da interpretação extensiva, conforme a recente tese fixada no âmbito do STF. No segundo caso, diferentemente, o legislador nacional adotou uma postura comissiva e,

---

22 *Ibidem*, p. 292.

23 STF, RE n. 361.829, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 24.02.2006; STJ, REsp n. 686.587/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 07.11.2005; e STJ, REsp n. 766.365/PA, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 21.11.2005.

24 GARCIA, Regina Vitória Soares. A tributação do ISS na sociedade da informação. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo: USP, 2013, p. 199.

portanto, além de não inserir nominalmente as atividades objeto do presente artigo na lista anexa de serviços, vedou a sua inclusão expressamente no curso do processo legislativo, em um primeiro momento por meio de veto presidencial e em um segundo momento por decisão de uma das Comissões temáticas do Congresso Nacional, conforme será explicitado a seguir.

## 5. DA NÃO INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS ATIVIDADES DE SANEAMENTO AMBIENTAL

Cumprindo o seu mister, o Congresso Nacional editou a Lei Complementar n. 116/2003, para dispor sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, além de conferir outras providências.

Acontece que no momento do encaminhamento da Lei Complementar n. 116/2003 à sanção presidencial, constavam os subitens 7.14 e 7.15 como materialidades passíveis de tributação por via do ISS, cuja redação era exatamente a seguinte:

“7 – *In omissis*. [...]

7.14 – Saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres. (vetado)

7.15 – Tratamento e purificação de água. (vetado)”

Constata-se, portanto, que, por ocasião do veto presidencial, as recitadas atividades foram expressamente excluídas da lista anexa de serviços, fato que implica a conclusão de que não há de se cogitar na incidência do ISS sobre os aludidos eventos, em função da proibição estabelecida pelo veto presidencial, que fundado em razões de interesse público e prestigiando o princípio da universalização do saneamento ambiental, obistou a inclusão das citadas materialidades na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003.

Nessa senda, cabe ainda destacar o teor da exposição dos motivos que conformaram o aludido veto presidencial, ou melhor, o contexto, as razões, as finalidades e os meios empregados pela presidência no exercício da prerrogativa de veto (*ex. vi* art. 66, § 1º, da CF/1988). A mensagem de n. 362, de 31 de julho de 2003, cumpre, precisamente, este papel, *verbis*:

“Mensagem nº 362, de 31 de julho de 2003.

Senhor Presidente do Senado Federal, [...]

O Ministério das Cidades propôs veto aos seguintes dispositivos: [...]

Itens 7.14 e 7.15 da Lista de serviços

‘7.14 – Saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres.’ ‘7.15 – Tratamento e purificação de água.’

*Razões do veto.*

*‘A incidência do imposto sobre serviços de saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitários e congêneres, bem como sobre serviços de tratamento e purificação de água, não atende ao interesse público. A tributação poderia comprometer o objetivo do Governo em universalizar o acesso a tais serviços básicos. O desincentivo que a tributação acarretaria ao setor teria como consequência de longo prazo aumento nas despesas no atendimento da população atingida pela falta de acesso a saneamento básico e água tratada. Ademais, o Projeto de Lei nº 161 – Complementar revogou expressamente o art. 11 do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com redação dada pela Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974. Dessa forma, as obras hidráulicas e de construção civil contratadas pela União, Estados, Distrito Federal Municípios, autarquias e concessionárias, antes isentas do tributo, passariam ser taxadas, com reflexos nos gastos com investimentos do Poder Público. Dessa forma, a incidência do imposto sobre os referidos serviços não atende o interesse público, recomendando-se o veto aos itens 7.14 e 7.15, constantes da Lista de Serviços do presente Projeto de lei Complementar. Em decorrência, por razões de técnica legislativa, também deverão ser vetados os incisos X e XI do art. 3º do Projeto de Lei.’* (Destaques nossos)

As marcas do processo legislativo em questão – “enunciação enunciada” – são de ingente valia para a interpretação da matéria, traduzindo-se como um referencial seguro que deverá ser observado pelo aplicador do direito no percurso da construção da norma jurídica aplicável ao caso concreto.

Verifica-se, assim, que as atividades *de obras e serviços de saneamento ambiental, purificação, tratamento, esgotamento sanitário com também obras e serviços de tratamento e purificação de água*, não foram inseridas na lista anexa de serviços e, portanto, não devem compor o critério material do ISS, o que representa dizer que os serviços descritos os itens 7.14 e 7.15, que foram alvo de veto presidencial, por contrariar o interesse público primário, não podem ser utilizados pelos entes públicos municipais/distrital como manifestações de riquezas hábeis a tributação por via do ISS.

No que se refere ao caráter prescritivo da exposição dos motivos do veto presidencial, é oportuno vislumbrar o teor do art. 3º da Lei Complementar de n. 95/1988, que dispõe sobre a redação, alteração e consolidação das leis:

*“Art. 3º A lei será estruturada em três partes básicas: I – parte preliminar, compreendendo a epígrafe, a ementa, o preâmbulo, o enunciado do objeto e a indicação do âmbito de aplicação das disposições normativas; II – parte normativa, compreendendo o texto das normas de conteúdo substantivo relacionadas com a matéria regulada; III – parte final, compreendendo as disposições pertinentes às medidas necessárias à implementação das normas de conteúdo substantivo, às*

disposições transitórias, se for o caso, a cláusula de vigência e a cláusula de revogação, quando couber.”

Sobre o tema, são precisas as lições de Carvalho:

“Preâmbulo, ementa e exposição de motivos cumprem, de certo modo, o mesmo objetivo: fixam dêiticos de conteúdo que identificam aspectos relevantes da substância discursiva. Assumem o papel de *enunciação enunciada* e permitem o ingresso do receptor da mensagem no teor do que nela foi transmitido. [...] A exposição de motivos costuma dar ênfase ao clima histórico-institucional em que o diploma foi produzido, discutindo, muitas vezes, as teses em confronto na circunstância da elaboração, para justificar (dar os motivos) a eleição de determinada tendência dogmática. Sua extensão é maior do que as das duas primeiras categorias, funcionando também como introdução no espírito do tema sobre o qual dispõe o estatuto.”<sup>25</sup>

Infere-se, assim, que a motivação do veto, por força do que prescreve o art. 3º e incisos da Lei Complementar de n. 95/1998, compõe a estrutura da norma jurídica e, portanto, deve ser levada em consideração pelo intérprete do direito quando da individualização da norma jurídica aplicável ao caso concreto.

Na hipótese em exame, a exposição de motivos do veto, que se molda encartada na Mensagem n. 362/2003, deve ser mantida, como estrutura normativa que é, em sua integralidade, uma vez que, até a presente data, o ideal de universalização do acesso aos serviços de saneamento ambiental, positivado no art. 23, inciso IX, da CF/1988, não foi alcançado, consistindo em fato notório a ausência de avanços sociais relevantes nesta área.

Nesse sentido, manifesta-se Mariana Barbosa Cirne lecionando que o veto traduz-se como ato de natureza legislativa, pois:

“No momento de apreciação do veto, o presidente da República enfrenta as mesmas questões que foram postas aos parlamentares. Sua natureza legislativa, portanto, materializa-se no fato de que o veto integra o processo de elaboração das leis no Direito brasileiro, pois só existe lei após a aprovação expressa ou tácita do projeto.”<sup>26</sup>

Segundo a autora, o veto presidencial apresenta uma “composição jurídica híbrida (política e jurídica), que não deve ser negligenciada pelos juristas, pois a argumentação do veto faz parte do processo legislativo e integra, portanto, o Direito”<sup>27</sup>. Essa linha de raciocínio se

25 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 431-432.

26 CIRNE, Mariana Barbosa. *A relevância jurídica dos vetos presidenciais*. *Revista de Informação Legislativa: RIL* vol. 56, n. 224. Brasília, DF, out./dez. 2019, p. 105-126. Disponível em: [http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/224/ril\\_v56\\_n224\\_p105](http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/224/ril_v56_n224_p105), p. 107.

27 *Ibidem*, p. 119.

diferencia do posicionamento de autores como Paulo Adib Casseb, o qual vislumbra no veto uma dimensão essencialmente política<sup>28</sup>.

No presente trabalho, reconhece-se a relevância jurídica das questões políticas indicadas no veto para fins de interpretação da lei, isto é, compreende-se que as razões e motivos que dão ensejo ao veto se conformam como parte integrante do sistema jurídico de regência e devem ser examinadas no processo de aplicação da norma jurídica.

Para corroborar os argumentos acima delineados e esclarecer a relevância do veto presidencial, especificamente no que diz respeito à impossibilidade de incidência do ISS sobre os serviços acima destacados, cumpre salientar que o presente tema voltou a ser objeto de discussão na seara legislativa, através do Projeto de Lei do Senado, de n. 386, de 30 de outubro de 2012, que buscou inserir os aludidos serviços na lista anexa do ISS.

O objetivo do referido projeto, consoante se pode constatar das marcas deixadas pelo processo legislativo, foi, justamente, o de alterar a Lei Complementar de n. 116/2003, para acrescentar à Lista Anexa da Lei Complementar de n. 116/2003 as atividades de saneamento ambiental em questão.

Dentro desse contexto, veja-se a redação original do art. 3º do PLS de n. 386/2012: “Art. 3º. A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações: [...] 7.23 – Saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres; 7.24 – Tratamento e purificação de água”.

Ocorre, no entanto, que a Comissão de Assuntos Econômicos do Senado, por meio do parecer de n. 1.309/2013, rejeitou a referida proposta, isto é, obstou a inclusão dos sobreditos itens (7.23 e 7.24) na lista anexa de serviços, *verbis*:

“2.2.3. Serviços de saneamento ambiental e tratamento de água. *Somos, contudo, contrário à reintrodução dos subitens 7.23 – saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres – e 7.24 – tratamento e purificação de água.* Eles também constaram do projeto de lei convertido na atual Lei do ISS e foram vetados, desta feita, por razões de mérito, pelo Presidente da República, sob os argumentos de que: a) poderiam comprometer o objetivo do governo de universalizar o acesso a tais serviços básicos; e b) acarretariam aumento nas despesas no atendimento da população atingida pela falta de acesso a saneamento e água tratada. *Concordamos, plenamente, com esse veto. [...]*” (Destacou-se)

---

28 CASSEB, Paulo Adib. Controle preventivo de constitucionalidade no Brasil. Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo vol. 12, n. 28. São Paulo, jul./dez. 2011, p. 191-202, p. 187.

Desse modo, seguindo a esteira do veto presidencial, o Congresso Nacional impediu a qualificação das atividades de “Saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres”, como “serviços de qualquer natureza”, mantendo, assim, o posicionamento originalmente encampado pelo veto, por considerar que a tributação destas atividades teria o condão de (i) comprometer as políticas governamentais que visam a universalização do acesso aos citados serviços básicos; e (ii) acarretar o aumento das despesas no atendimento da população atingida pela falta de acesso ao saneamento e água tratada.

Há de se ressaltar que o Projeto de Lei Complementar n. 155, de 2019, trouxe, novamente, à sirga a recitada matéria, visto que seu escopo é, justamente, o de acrescer a lista anexa de serviços da Lei Complementar n. 116/2003, com os subitens “7.23 – Saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres. e 7.24 – Tratamento e purificação de água.”, para, então, viabilizar a incidência do ISS sobre as citadas materialidades.

Nessa linha de raciocínio, é válido registrar que as atividades de saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres não podem ser alvo de tributação por via do ISS, pois os entes federativos municipais e distrital não detêm competência para praticar exações sobre tais materialidades, visto que, até a presente data, o legislador nacional proibiu a inclusão dos citados “serviços” na lista anexa à Lei Complementar de n. 116/2003. Prova disso é a novel tentativa de inclusão dos mencionados serviços na lista anexa, instrumentalizada pelo Projeto de Lei Complementar n. 155, de 2019, atualmente, em tramitação no Senado Federal.

Estabelecidos tais pressupostos, passa-se à definição do conceito de obras e serviços de construção voltados ao saneamento ambiental, com o intuito de evidenciar a não incidência do ISS sobre tais atividades.

### **5.1. Da definição do conceito de obras e serviços de construção voltados ao saneamento ambiental**

Ao definir o conceito jurídico dos termos “obra” e “serviço”, o art. 6º, incisos I e II, da Lei n. 8.666/1993 assim prescreve:

“Art. 6º Para os fins desta Lei, considera-se:

I – Obra – toda construção, reforma, fabricação, recuperação ou ampliação, realizada por execução direta ou indireta;

II – Serviço – toda atividade destinada a obter determinada utilidade de interesse para a Administração, tais como: demolição, conserto, instalação, montagem, operação, conservação, reparação, adaptação, manutenção, transporte, locação de bens, publicidade, seguro ou trabalhos técnico-profissionais;”

No mesmo sentir, a Orientação Técnica n. IBR-002/2009, do IBRAOP – Instituto Brasileiro de Auditoria de Obras Públicas, dispõe:

“3. *Definição de obra*. Obra de engenharia é a ação de construir, reformar, fabricar, recuperar um ampliar um bem, na qual seja necessária a utilização de conhecimentos técnicos específicos envolvendo a participação de profissionais habilitados conforme o disposto na Lei Federal nº 5.194/66.

4. *Definição de serviço de engenharia*. Serviço de Engenharia é toda a atividade que necessite da participação e acompanhamento de profissional habilitado conforme o disposto na Lei Federal nº 5.194/66, tais como: consertar, instalar, montar, operar, conservar, reparar, adaptar, manter, transportar, ou ainda, demolir. Incluem-se nesta definição as atividades profissionais referentes aos serviços técnicos profissionais especializados de projetos e planejamentos, estudos técnicos, pareceres, perícias, avaliações, assessorias, consultorias, auditorias, fiscalização, supervisão ou gerenciamento.”

Ao abordar o tema, Marçal Justen Filho afirma que:

“a obra de engenharia consiste numa atuação voluntária do ser humano destinada a promover modificação significativa, autônoma e permanente no ambiente natural, tendo por objeto específico a edificação de benfeitorias e acessões relativamente a bens imóveis. [...] Já o serviço de engenharia traduz-se numa atuação voluntária do ser humano, consistente num fazer tendo por objeto edificações realizadas sobre imóveis, presentes ou futuras, mas que não revela uma modificação significativa, autônoma e permanente no ambiente natural. Em termos gerais, pode-se afirmar que o serviço de engenharia tem natureza instrumental, complementar e acessória relativamente a uma obra ou a um bem imóvel.”<sup>29</sup>

Segundo Justen Filho “Um aspecto central à conceituação de obra e serviço de engenharia consiste em que ambas as figuras envolvem o exercício de uma profissão regulamentada”<sup>30</sup>, ou seja, as aludidas atividades somente podem ser executadas por meio da participação e da responsabilidade técnica de um profissional inscrito perante o CREA.

Em nosso ordenamento, a profissão do engenheiro civil é regulamentada pelos dispositivos constantes na Lei n. 5.194/1966 e no Decreto n. 23.569/1993, *verbis*:

“Art. 7º As atividades e atribuições profissionais do engenheiro, do arquiteto e do engenheiro-agrônomo consistem em:

29 JUSTEN FILHO, Marçal. Comentários à lei de licitações e contratos administrativos. 15. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 131.

30 *Ibidem*, p. 130.

- a) desempenho de cargos, funções e comissões em entidades estatais, paraestatais, autárquicas, de economia mista e privada;
- b) planejamento ou projeto, em geral, de regiões, zonas, cidades, obras, estruturas, transportes, explorações de recursos naturais e desenvolvimento da produção industrial e agropecuária;
- c) estudos, projetos, análises, avaliações, vistorias, perícias, pareceres e divulgação técnica;
- d) ensino, pesquisas, experimentação e ensaios;
- e) fiscalização de obras e serviços técnicos;
- f) direção de obras e serviços técnicos;
- g) *execução de obras e serviços técnicos*;
- h) produção técnica especializada, industrial ou agropecuária.

Parágrafo único. Os engenheiros, arquitetos e engenheiros-agrônomo poderão exercer qualquer outra atividade que, por sua natureza, se inclua no âmbito de suas profissões.” (Destacou-se)

“Art. 28. São da competência do engenheiro civil:

- a) trabalhos topográficos e geodésicos;
- b) o estudo, projeto, direção, fiscalização e construção de edifícios, com tôdas as suas obras complementares;
- c) o estudo, projeto, direção, fiscalização e construção das estradas de rodagem e de ferro:
  - d) *o estudo, projeto, direção, fiscalização o construção das obras de captação e abastecimento de água;*
  - e) *o estudo, projeto, direção, fiscalização e construção de obras de drenagem e irrigação;*
  - f) o estudo, projeto, direção, fiscalização e construção das obras destinadas ao aproveitamento de energia e dos trabalhos relativos às máquinas e fábricas;
  - g) o estudo, projeto, direção, fiscalização e construção das obras relativas a portos, rios e canais e dos concernentes aos aeroportos;
  - h) *o estudo, projeto, direção, fiscalização e construção das obras peculiares ao saneamento urbano e rural;*
- i) projeto, direção e fiscalização dos serviços de urbanismo;
- j) a engenharia legal, nos assuntos correlacionados com a especificação das alíneas a a i;
- l) perícias e arbitramentos referentes à matéria das alíneas anteriores.” (Destacou-se)

Percebe-se, assim, que as atividades de obras e serviços de engenharia são o gênero, do qual as obras e serviços de engenharia voltados ao saneamento ambiental são espécies (*ex vi* arts. 7º, “g”, da Lei n. 5.194/1966 e 28, incisos “d”, “e” e “h”, do Decreto n. 23.569/1993).

A recitada afirmação encontra-se corroborada pela CNAE que se traduz como o instrumento de padronização nacional dos códigos de atividades econômicas e dos critérios de enquadramento utilizados pelos diversos órgãos da Administração Tributária em nosso ordenamento jurídico. Segundo a CNAE, as atividades de obras e serviços de construção se subdividem da seguinte forma:

*“Divisão 41: Construções de edifícios.* 41.1 Incorporação de empreendimentos imobiliários; 41.10 Incorporação de empreendimentos imobiliários; 41.2 Construção de edifícios; 41.20-4 Construção de edifícios

*Divisão 42: Obras de infraestrutura.* 42.1 Construção de rodovias, ferrovias, obras urbanas e obras de arte especiais; 42.11-1 Construção de rodovias e ferrovias; 42.12-0 Construção de obras de arte especiais; 42.13-8 Obras de urbanização – ruas, praças e calçadas; 42.2 Obras de infraestrutura para energia elétrica, telecomunicações, água, esgoto e transporte por dutos; 42.21-9 Obras para geração e distribuição de energia elétrica e para telecomunicações; 42.22-7 Construção de redes de abastecimento de água, coleta de esgoto e construções correlatas, 42.23-5 Construção de redes de transportes por dutos, exceto para água e esgoto; 42.9 Construção de outras obras de infraestrutura; 42.91-0 Obras portuárias, marítimas e fluviais; 42.92-8 Montagem de instalações industriais e de estruturas metálicas; 42.99-5 Obras de engenharia civil não especificadas anteriormente.

*Divisão 43: Serviços especializados para construção.* 43.1 Demolição e preparação do terreno; 43.11-8 Demolição e preparação de canteiros de obras; 43.12-6 Perfurações e sondagens; 43.13-4 Obras de terraplenagem; 43.19-3 Serviços de preparação do terreno não especificados anteriormente; 43.2 Instalações elétricas, hidráulicas e outras instalações em construções; 43.21-5 Instalações elétricas; 43.22-3 Instalações hidráulicas, de sistemas de ventilação e refrigeração; 43.29-1 Obras de instalações em construções não especificadas anteriormente; 43.3 Obras de acabamento; 43.30-4 Obras de acabamento; 43.9 Outros serviços especializados para construção; 43.91-6 Obras de fundações; 43.99-1 Serviços especializados para construção não especificados anteriormente.”

Nota-se, portanto, que a classificação nacional das atividades econômicas (CNAE) confirma a tese de que as obras e serviços de construção constituem o gênero em que estão inseridas as subespécies maiores: (i) construções de edifícios; (ii) obras de infraestrutura; e (iii) serviços especializados para construção; e a subespécie menor: obras e serviços de engenharia dirigidas ao saneamento ambiental (construção de redes de abastecimento de água, coleta de esgoto e construções correlatas), que é objeto deste trabalho.

Feito esse recorte, passa-se ao enfrentamento da matéria relativa à não incidência do ISS sobre as atividades de construção civil voltadas ao saneamento ambiental.

## 5.2. Da não incidência do ISS sobre atividades de construção civil voltadas ao saneamento ambiental

O saneamento ambiental se revela como um conjunto de medidas que visam preservar ou modificar as condições de meio ambiente com a finalidade de prevenir doenças e promover saúde, melhorar a qualidade de vida da população e a produtividade econômica<sup>31</sup>.

O direito ao saneamento ambiental encontra sede no art. 23, inciso IX, da CF/1988, *verbis*: “Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: [...] IX – promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico.”

Com o objetivo de estabelecer as diretrizes nacionais para a execução de serviços de saneamento ambiental, foi editada a Lei n. 11.445, de 5 de janeiro de 2007, e, em via complementar, foi expedido o Decreto n. 7.217/2010, que cumpre a tarefa de regulamentar o aludido diploma legal.

Os suscitados textos normativos acabaram por estabelecer a definição jurídica do termo saneamento ambiental. Nesse sentido, veja-se o teor da norma jurídica constante no art. 3º, inciso I, alíneas “a”, “b”, “c” e “d”, da Lei n. 11.445/2007:

“Art. 3º Para os efeitos desta Lei, considera-se:

I – saneamento básico: conjunto de serviços, infraestruturas e instalações operacionais de:

a) abastecimento de água potável: constituído pelas atividades, infraestruturas e instalações necessárias ao abastecimento público de água potável, desde a captação até as ligações prediais e respectivos instrumentos de medição;

b) esgotamento sanitário: constituído pelas atividades, infraestruturas e instalações operacionais de coleta, transporte, tratamento e disposição final adequados dos esgotos sanitários, desde as ligações prediais até o seu lançamento final no meio ambiente;

c) limpeza urbana e manejo de resíduos sólidos: conjunto de atividades, infraestruturas e instalações operacionais de coleta, transporte, transbordo, tratamento e destino final do lixo doméstico e do lixo originário da varrição e limpeza de logradouros e vias públicas;

d) drenagem e manejo das águas pluviais, limpeza e fiscalização preventiva das respectivas redes urbanas: conjunto de atividades, infraestruturas e instalações operacionais de drenagem urbana de águas pluviais, de transporte, detenção ou

31 INSTITUTO TRATA BRASIL. Manual do saneamento básico: entendendo o saneamento básico ambiental no Brasil e sua importância socioeconômica, 2012. Disponível em: <http://www.tratabrasil.org.br/datafiles/uploads/estudos/pesquisa16/manual-imprensa.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2019.

retenção para o amortecimento de vazões de cheias, tratamento e disposição final das águas pluviais drenadas nas áreas urbanas;”

Nesse caminho, veja-se ainda o disposto no art. 2º, incisos V e XI, do Decreto n. 7.217/2010:

“Art. 2º Para os fins deste Decreto, consideram-se:

V – prestação de serviço público de saneamento básico: atividade, acompanhada ou não de execução de obra, com objetivo de permitir aos usuários acesso a serviço público de saneamento básico com características e padrões de qualidade determinados pela legislação, planejamento ou regulação;

XI – serviços públicos de saneamento básico: conjunto dos serviços públicos de manejo de resíduos sólidos, de limpeza urbana, de abastecimento de água, de esgotamento sanitário e de drenagem e manejo de águas pluviais, bem como infraestruturas destinadas exclusivamente a cada um destes serviços.”

Evidencia-se, assim, que o conceito jurídico do termo “saneamento ambiental” pode ser definido como o conjunto de serviços, infraestruturas e instalações operacionais, acompanhadas ou não da execução de obras, referentes às seguintes áreas de atuação (i) abastecimento de água potável; (ii) esgotamento sanitário; (iii) limpeza urbana e manejo de resíduos sólidos; e (iv) drenagem e manejo das águas pluviais.

Ademais, é importante ter em linha de conta o caráter de superposição do direito tributário, que toma emprestado, para fins de demarcação da regra-matriz de incidência fiscal, definições insculpidas em outros ramos do direito positivo (*ex vi* arts. 109 e 110 do CTN), o que torna factível esgrimir que o significado jurídico do termo “saneamento ambiental”, a ser utilizado no âmbito do direito tributário deve encontrar identidade com aquele que foi grafado pelos dispositivos da Lei n. 11.445/2007 e do Decreto n. 7.217/2010.

Compreende-se, desta feita, que as atividades de saneamento ambiental representam não só, pura e simplesmente, as atividades de: *abastecimento de água potável, desde a captação até as ligações prediais; bem como aos de esgotamento sanitário, compreendendo a coleta, transporte, tratamento e disposição final adequados dos esgotos sanitários, desde as ligações prediais até o seu lançamento final no meio ambiente*, mas, também, todos aqueles serviços de execuções de obras, prestados por empresas de construção civil, que entregam à população o acesso ao saneamento básico/ambiental, esgotamento sanitário, tratamento e purificação de água etc., atividades estas que vão ao encontro do ideal de universalização destes serviços essenciais.

Adotando as lições de Ávila acerca do procedimento de interpretação e aplicação de princípios<sup>32</sup>, pode-se afirmar que o ideal de universalização do saneamento ambiental (*ex vi* art. 23, inciso IX, da CF/1988) apresenta-se diante do sistema jurídico como uma norma-

32 ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 127.

princípio, que é dirigida aos gestores públicos dos entes federativos: União, Estados, Municípios e Distrito Federal, para cuja realização é necessária a adoção de comportamentos que provocam efeitos que contribuem para a sua promoção.

No campo do saneamento ambiental, os comportamentos que satisfazem, progressivamente, o ideal de universalização do saneamento ambiental, como dito, são os de serviços, infraestruturas e instalações operacionais, acompanhadas ou não da execução de obras, referentes às seguintes áreas de atuação (i) abastecimento de água potável; (ii) esgotamento sanitário; (iii) limpeza urbana e manejo de resíduos sólidos; e (iv) drenagem e manejo das águas pluviais, positivados nos arts. 3º, inciso I, alíneas “a”, “b”, “c” e “d”, da Lei n. 11.445/2007, e 2º, incisos V e XI, do Decreto n. 7.217/2010.

Daí se afirmar que os serviços de execuções de obras, prestados por empresas de construção civil, que entregam à população o acesso ao saneamento básico/ambiental, esgotamento sanitário, tratamento e purificação de água qualifica-se como espécie de comportamento cujos efeitos contribuem para a promoção do ideal de universalização do saneamento ambiental e, portanto, não está sujeito à incidência do ISS.

Para justificar a prática desta exação, as Fazendas Públicas municipais/distrital inserem as citadas atividades nos subitens 7.02 e 7.12 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003, subtraindo, assim, por conveniência de arrecadação, o contexto em que são desenvolvidas as obras e os serviços de construção civil. Veja-se:

*“Subitem 7.02. Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS); e*

*Subitem 7.12. Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.”*

Ocorre, no entanto, que a antedita interpretação não se molda consentânea com o sistema jurídico de regência, por desprezar a definição do conceito jurídico de saneamento ambiental, positivada nos arts. 3º, inciso I, alíneas “a”, “b”, “c” e “d”, da Lei n. 11.445/2007, e 2º, incisos V e XI, do Decreto n. 7.217/2010, visto que as citadas atividades (obras e serviços de engenharia), quando voltadas ao saneamento ambiental (básico), diferenciam-se das obras e serviços de construção civil enquanto gênero, conformando-se como uma de suas espécies (*ex vi* arts. 7º, “g”, Lei n. 5.194/1966 e 28, incisos “d”, “e” e “h”, do Decreto n. 23.569/1993 c/c CNAE 42.22-7), adquirindo neste cenário a qualidade de espécie do gênero (saneamento ambiental) e, assim, em face da exclusão dos subitens 7.14 – Saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres e 7.15 – Tratamento

e purificação de água, da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003, não estão afetas a incidência do ISS.

Assim tem se posicionado o Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul ao afirmar que:

“Os serviços prestados pela autora não possuem previsão específica na Lista de Serviços aprovada pela LC nº 116/03, sendo que seriam contemplados para fins do ISS, conforme itens nºs 7.15 (‘tratamento e purificação de água’) e 7.14 (‘saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres’), que foram vetados sob a justificativa de que a incidência do imposto sobre tais serviços contraria o interesse público, pois poderia comprometer a sua universalização, já que a nova tributação traria um desincentivo ao setor e aumento nas despesas no atendimento da população. Em consequência, imperiosa a concessão da segurança para assegurar a não incidência de ISSQN sobre os serviços prestados pela impetrante.”<sup>33</sup>

No mesmo sentido, o Tribunal de Justiça do Paraná fixou o posicionamento de que as razões do veto “revelam que as atividades pertinentes à construção de sistema de esgoto enquadram-se no (vetado) item 7.14. inaplicabilidade, por conseguinte, do item 7.02 ao caso finalidade do serviço em alusão, ademais, que é distinta daquelas previstas nos itens 7 e 7.12 da Lei Complementar 116/2003”<sup>34</sup>, para afastar a exigência do ISS.

Nessa conformidade, é oportuno destacar que todos aqueles serviços e obras de construção civil contratados pela União, Estados, Distrito Federal, Municípios, autarquias e concessionárias, que sejam desenvolvidos por pessoa jurídica de direito privado, não devem ser alcançados pela tributação do ISS, visto que, por servirem de instrumento (meio) para o alcance do estado ideal de universalização do saneamento ambiental (fim) e, também, por integrarem o conceito jurídico do termo saneamento ambiental, positivado pela Lei n. 11.445/2007 e pelo Decreto n. 7.217/2010, não se configuram como materialidades aptas a compor o aspecto material da regra-matriz de incidência do ISS.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho procurou explicar o perfil constitucional do imposto sobre serviços de qualquer natureza, segundo o modelo lógico da regra-matriz de incidência fiscal, tendo versado especificamente sobre a possibilidade de incidência do referido tributo sobre as obras e serviços de construção civil desenvolvidos por pessoas jurídicas de direito privado, quando voltados ao saneamento ambiental.

33 TJ/MS, APL n. 08021107220138120001, Rel. Des. Marcos José de Brito Rodrigues, DJ 19.08.2014.

34 TJ/PR, AC n. 1452189-8, Rel. Des. Rodrigo Otávio Rodrigues Gomes do Amaral, DJ 26.07.2016.

Entenda-se, aqui, o termo “saneamento ambiental”, com a carga semântica que lhe é própria, a saber: conjunto de serviços, infraestruturas e instalações operacionais, acompanhado por execução de obras ou não, referentes às seguintes áreas de atuação (i) abastecimento de água potável; (ii) esgotamento sanitário; (iii) limpeza urbana e manejo de resíduos sólidos; e (iv) drenagem e manejo das águas pluviais (*ex vi* art. 3º, inciso I, alíneas “a”, “b”, “c” e “d”, da Lei n. 11.445/2007; e art. 2º, incisos V e XI, do Decreto n. 7.217/2010).

Mais do que explicar o perfil constitucional do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), a investigação revelou o papel determinante que a significação do termo “serviço de qualquer natureza” e a lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003 exercem na fixação dos serviços que poderão ser alvo da incidência do imposto Municipal/Distrital, com a edição de leis ordinárias pelos entes competentes, bem como o papel que o controle exercido pelo veto presidencial e pelas deliberações das Comissões do Congresso Nacional exercem nesta seara.

Destacou-se, também que, no âmbito do ISS, a Lei complementar cumpre uma função intercalar, situando-se entre a Constituição Federal de 1988 e as Leis ordinárias instituidoras do referido tributo, o que representa dizer que eventual Lei ordinária do Município ou do Distrito Federal que contrarie os comandos normativos veiculados pela CF/1988 e/ou pela LC n. 116/2003, padecerá de irremissível vício de inconstitucionalidade, já que desnaturará o rígido esquema de repartição de competências tributárias que foi cunhado pelo legislador constituinte originário e também o alcance do ideal de universalização do saneamento ambiental, positivado em nosso texto constitucional.

A rigor, se o legislador municipal/distrital pudesse retrabalhar os campos materiais previamente demarcados por lei complementar, por força do modelo federativo normativamente centralizado adotado pela Constituição Federal de 1988<sup>35</sup>, a rigidez constitucional, que atribuiu ao recitado veículo introdutor de normas a tarefa de prescrever o que sejam “serviços de qualquer natureza” para fins de instituição do ISS, seria completamente esvaziada.

No que tange à impossibilidade de incidência do ISS sobre as obras e serviços de construção civil voltados ao saneamento ambiental, intentou-se contribuir para a reconstrução de parâmetros que confirmam efetividade aos mandamentos constitucionais e infraconstitucionais positivados em nosso sistema jurídico, visando, assim, coibir a equivocada tributação das aludidas atividades que, ordinariamente, são qualificadas pelas Fazendas Públicas municipais e distrital como insertas nos subitens 7.02 e 7.12 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003, importando em contrariedade ao sistema jurídico vigente e em sonoro desrespeito ao valor magno da segurança jurídica.

---

35 ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 192.

Há de se destacar que a tributação destas atividades compromete os avanços sociais na área de saneamento ambiental por onerar ainda mais a prestação destes serviços, fato que atenua a eficácia do art. 23, inciso IX, da CF/1988, contrariando, desta feita, o interesse público primário, tal qual afirmado pela mensagem de n. 362, de 31 de julho de 2003 (veto presidencial) e pelo parecer de n. 1.309/2013 da CAE do Senado Federal.

Desse modo, ciente da preocupação do texto constitucional com o fenômeno da incidência tributária, precisamente para defender os cidadãos dos avanços indevidos do Poder Público sobre as suas esferas patrimoniais, conclui-se pela impossibilidade de incidência do ISS sobre as obras e serviços de construção civil, praticados por pessoas jurídicas de direito privado, quando voltadas ao saneamento ambiental, devendo as municipalidades e o Distrito Federal se absterem da prática das referidas cobranças, pois estas se afiguram despidas de fundamento de validade em normas de superior hierarquia.

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDERLE, Ricardo. *Conflito de competências tributárias entre o ISS, ICMS e IPI*. São Paulo: Noeses, 2016.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

\_\_\_\_\_. *Imposto sobre a renda perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico semântico*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

\_\_\_\_\_. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2013, vol. II.

CASSEB, Paulo Adib. Controle preventivo de constitucionalidade no Brasil. *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo* vol. 12, n. 28. São Paulo, jul./dez. 2011.

CIRNE, Mariana Barbosa. A relevância jurídica dos vetos presidenciais. *Revista de Informação Legislativa*. RIL vol. 56, n. 224. Brasília, DF, out./dez. 2019. Disponível em: [http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/224/ril\\_v56\\_n224\\_p105](http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/224/ril_v56_n224_p105).

GARCIA, Regina Vitória Soares. *A tributação do ISS na sociedade da informação*. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo: USP, 2013.

INSTITUTO TRATA BRASIL. *Manual do saneamento básico: entendendo o saneamento básico ambiental no Brasil e sua importância socioeconômica*, 2012.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à lei de licitações e contratos administrativos*. 15. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MARCELINO, Daniel; e PÁDUA, Luciano. Saneamento básico: dois terços dos deputados são favoráveis a benefícios fiscais. *JOTA*, 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/legislativo/saneamento-deputados-beneficios-fiscais-09012020>. Acesso em: 09 jan. 2020.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

OLENIK, Rosana. Teoria da norma jurídica e a regra matriz de incidência como técnica de interpretação do direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014, vol. 1.

Universalização. INSTITUTO TRATA BRASIL. Disponível em: <http://tratabrasil.com.br/saneamento/principais-estatisticas/no-brasil/universalizacao>. Acesso em: 09 jan. 2020.