

O CONCEITO DE SERVIÇO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Francielli Honorato Alves

Advogada, Mestre em Direito pela USP, Especialista em Direito Tributário pelo IBET, Graduada em Direito pela UNIRP, em Licenciatura em Letras pela UNESP e em Ciências Contábeis pela FIPECAFI

1. Considerações iniciais

O Constituinte originário de 1988, ao repartir as competências tributárias entre os entes federados que compõem a República Federativa do Brasil, atribuiu aos Municípios e ao Distrito Federal¹, por meio do enunciado do inciso III do art. 156 do texto constitucional, a competência para instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza” “definidos em lei complementar”, o chamado ISS ou ISSQN. Ao prever a atribuição dessa competência, aquele enunciado da Constituição Federal já excluiu do campo de incidência do ISS os serviços de transporte interestadual, de transporte intermunicipal e de comunicação, pois tais materialidades foram incluídas na competência que o mesmo Constituinte originário atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal, por meio do enunciado do inciso II do art. 155, para a instituição do ICMS.

Contudo, há outro limite que também deve ser observado pelos Municípios e pelo Distrito Federal no exercício dessa competência: somente podem ser tributados por meio do ISS as atividades que correspondam ao conceito de “serviço” adotado pelo Constituinte originário de 1988 e que estejam definidas em lei complementar, como expressamente prescrito por aquele inciso III do art. 156 da Constituição. Lei complementar essa que, conforme previsto na alínea “a” do inciso III do art. 146 do texto constitucional, tem caráter nacional e prescreve normas gerais sobre a hipótese de incidência desse imposto que devem ser observadas por todos os entes federados.

Nesse contexto e considerando que cabe ao Supremo Tribunal Federal “a guarda da Constituição”², o que implica na sua competência para interpretar os limites das materialidades escolhidas pelo Constituinte originário para serem tributadas por meio dos impostos, o objetivo deste estudo é analisar qual é o conceito de “serviço” que tem sido adotado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal para considerar se

¹ O fundamento desta competência está previsto na parte final do art. 147 da Constituição Federal.

² Conforme o *caput* do art. 102 da Constituição Federal.

determinada atividade pode ou não ser prevista em lei complementar de caráter nacional como atividade que pode ser tributada por meio do ISS. Trata-se, portanto, de um estudo que pretende analisar as principais decisões proferidas sobre o tema pelo STF nos últimos anos, para verificar se há segurança jurídica sobre o conceito de “serviço” adotado para fins de identificação do fundamento jurídico da incidência do ISS sobre determinadas atividades ou se há incoerências nessas decisões que implicam em insegurança sobre o que pode ou não ser considerado como serviço para tal finalidade.

2. A questão da taxatividade da lista de serviços

Antes de analisar alguns julgados em que o Supremo Tribunal Federal decidiu se determinada atividade tem ou não a natureza de “serviço” para fins de incidência do ISS, é importante considerar a recente manifestação do Plenário daquela Corte Suprema sobre a interpretação que se deve fazer a respeito da lista de atividades que atualmente estão elencadas na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 como serviços tributáveis por meio daquele imposto municipal.

Isso porque, o legislador complementar de 2003, ao exercer a competência que lhe foi atribuída pelo art. 146, inciso III, alínea “a” e pelo art. 156, inciso III, ambos do texto constitucional, optou por definir de forma denotativa os serviços de qualquer natureza que estão compreendidos na competência tributária dos Municípios e do Distrito Federal em matéria de ISS. Essa também foi a forma de definição adotada pelo Decreto-Lei nº 406/1968, documento normativo que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar para tratar sobre a definição de serviços de qualquer natureza enquanto nova lei complementar não fosse editada. Trata-se de uma definição em forma de uma lista objetiva e exaustiva de atividades que passam a ser consideradas como serviços tributáveis por meio do ISS.

Contudo, essa forma de definição gerou questionamentos a respeito da interpretação do seu alcance: se apenas as atividades constantes naquela lista poderiam sofrer a incidência do ISS ou se aquela definição era apenas exemplificativa e cada Município brasileiro teria autonomia para tributar qualquer atividade econômica que seja exercida em seu território e que atenda ao conceito constitucional de serviço adotado pelo Constituinte de 1988 ao atribuir-lhes essa competência, mesmo que essa atividade não esteja prevista expressamente naquela lista.

Essa questão foi analisada recentemente pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 784.439/DF, que foi proposto por uma

instituição financeira para questionar a possibilidade de se interpretar de forma analógica e extensiva as atividades que estão expressamente previstas na lista de serviços de caráter nacional para alcançar, por meio da cobrança do ISS, atividades que não estão discriminadas naquela lista. O julgamento, realizado sob a relatoria da Ministra Rosa Weber, resultou na seguinte ementa e na fixação do tema 296 de repercussão geral:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. ART. 156, III, DA CARTA POLÍTICA. OPÇÃO CONSTITUCIONAL PELA LIMITAÇÃO DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS POR MEIO DA ATRIBUIÇÃO À LEI COMPLEMENTAR DA FUNÇÃO DE DEFINIR OS SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS PELO ISS. LISTAS DE SERVIÇOS ANEXAS AO DECRETO-LEI 406/1968 E LEI COMPLEMENTAR 116/2003. CARÁTER TAXATIVO COMPATÍVEL COM A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. (...)

5. Ao determinar que compete à lei complementar definir os serviços tributáveis pelo ISS, a Constituição fez escolha pragmática para evitar que, a todo momento, houvesse dúvida se determinada operação econômica seria tributada como prestação de serviços ou de circulação de mercadorias, especialmente tendo em conta o caráter economicamente misto de muitas operações. (...)

7. As listas de serviços preveem ser irrelevante a nomenclatura dada ao serviço e trazem expressões para permitir a interpretação extensiva de alguns de seus itens, notadamente se socorrendo da fórmula “e congêneres”. Não existe obstáculo constitucional contra esta sistemática legislativa. Excessos interpretativos que venham a ocorrer serão dirimíveis pelo Poder Judiciário.

8. Embora a lei complementar não tenha plena liberdade de qualificar como serviços tudo aquilo que queira, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não exige que ela inclua apenas aquelas atividades que o Direito Privado qualificaria como tais. Precedentes nesse sentido julgados em regime de repercussão geral, a saber: RE 592.905, Rel. Ministro Eros Grau, e RE 651.703, Rel. Ministro Luiz Fux, em que examinadas as incidências do ISS, respectivamente, sobre as operações de arrendamento mercantil e sobre aquelas das empresas de planos privados de assistência à saúde. (...)

11. Tese de repercussão geral: “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 784.439, Relatora Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2020, Divulg. 14/09/2020, Public. 15/09/2020, destacou-se)

O que se observa, a partir dessa ementa e, especialmente, no voto da Ministra Relatora Rosa Weber, que foi seguido pela maioria dos Ministros do STF, é a adoção do entendimento de que foi uma opção do Constituinte de 1988 “determinar que a lei complementar estabeleça, dentre o universo de serviços, quais os que serão tributáveis

pelo ISS”³, a fim de evitar constantes dúvidas sobre a possibilidade ou não de cobrança desse imposto municipal sobre o exercício de determinada atividade econômica, especialmente quando essa atividade envolver também o fornecimento de bens tangíveis, como é o caso de atividades de restaurantes e de construção civil por empreitada global. Nesses casos, coube à Lei Complementar nº 116/2003, também no exercício da função que lhe foi atribuída pelo art. 146, inciso I do texto constitucional, dirimir esse conflito de competências e, por exemplo, prever que a atividade de construção civil é um serviço tributável por meio do ISS, ao mesmo tempo em que a Lei Complementar nº 87/1996 definiu que a atividade de restaurante deve ser tributada pelos Estados e pelo Distrito Federal por meio da cobrança de ICMS.

Além disso, considerando a prescrição do §4º do art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003, no sentido de que a incidência do ISS “*não depende da denominação dada ao serviço prestado*”, adotou-se o entendimento de que o que realmente importa para verificar se determinada atividade pode ou não ser tributada por meio do ISS não é a forma como o prestador de serviço identifica esse serviço, e sim a sua natureza. Como consequência, o uso, pelo legislador complementar, dos termos e expressões “congêneres”, “inclusive”, “de qualquer natureza”, “de qualquer espécie”, “entre outros” ao descrever, em itens da lista, atividades que são consideradas serviços para fins de incidência do ISS permite que atividades que tenham a mesma natureza daquelas que constam em algum dos itens da lista, mas neles não estejam previstas, possam ser alcançadas pela cobrança daquele imposto municipal, por uma questão, inclusive, de isonomia tributária. Com isso, adota-se uma interpretação extensiva da lista de serviços, que permite a inclusão, no campo de atividades tributáveis por meio do ISS, de atividades com a mesma natureza daquelas que estejam previstas expressamente na lista de serviços, mesmo que nela não estejam nominalmente elencadas.

É interessante considerar também trecho do voto proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes no julgamento do RE 784.439/DF sobre a conciliação dessa interpretação extensiva com a proibição, prescrita pelo §1º do art. 108 do Código Tributário Nacional, do uso da analogia na interpretação e na aplicação da legislação tributária “*que resulte na exigência de tributo não previsto em lei*”. No seu entendimento, apesar dessa proibição, “nada impede a interpretação extensiva com o escopo de determinar o alcance de cada item da lista anexa de serviços, dada a impossibilidade de o legislador discriminar nominalmente todos os serviços diretamente vinculados

³ Página 19 do Acórdão do RE 784.439/DF.

aqueles”⁴. Contudo, também é importante ressaltar a manifestação do Ministro Gilmar Mendes no voto divergente proferido no mesmo julgamento, para quem essa interpretação extensiva que busca atingir a verdadeira natureza da atividade econômica em questão somente pode ser aplicada em relação às atividades que estão expressamente previstas em itens da lista de serviços que contenham aqueles termos e expressões inclusivos (como “congêneres” e “quaisquer”), sob pena de se “abrir perigosa válvula de escape àquela regra da taxatividade, produzindo gritante insegurança jurídica, ao se repassar aos Entes municipais a possibilidade de interpretar determinada atividade como extensivamente inserida no rol taxativo de serviços (...)”⁵.

Por fim, é necessário destacar um ponto do voto da Ministra Rosa Weber reproduzido no item 9 da ementa do RE 784.439/DF acima transcrita: o reconhecimento de que os Municípios e o Distrito Federal, no exercício da sua competência, possam forçar a interpretação de que determinada atividade tem a mesma natureza de um dos serviços expressamente elencados na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 e, com isso, tentar tributar atividade que não atenda ao conceito constituição de serviços para fins de incidência do ISS; da mesma forma em que os prestadores de serviço podem tentar negar a evidente natureza de serviço de determinada atividade econômica visando evitar a sua tributação. Contudo, o que chama mais a atenção é a solução apontada pela Ministra Relatora diante dessa problemática: “o acesso ao Poder Judiciário para solucionar as eventuais controvérsias é resposta institucional para resolução dessas”⁶.

Então, se cabe ao Poder Judiciário a competência para solucionar as controvérsias que ainda existem acerca da constitucionalidade da cobrança de ISS sobre determinadas atividades econômicas, estejam elas previstas ou não na lista denotativa de serviços veiculada atualmente pela Lei Complementar nº 116/2003, fica demonstrada a importância de analisar a forma como o próprio Supremo Tribunal Federal vem resolvendo essas controvérsias nos últimos anos, como proposto neste estudo.

Para tanto, vale a pena destacar aqui outro trecho do voto divergente proferido pelo Ministro Gilmar Mendes no julgamento do RE 784.439/DF sobre os limites que o legislador complementar nacional deve observar ao exercer a competência que lhe foi atribuída pelo inciso III do art. 156 da Constituição Federal para incluir determinada atividade econômica na lista que define os serviços tributáveis por meio do ISS:

⁴ Página 47 do Acórdão do RE 784.439/DF.

⁵ Página 61 do Acórdão do RE 784.439/DF.

⁶ Página 28 do Acórdão do RE 784.439/DF.

“(…) é certo que o legislador complementar não está inteiramente livre no exercício desse mister. **Há limites a serem observados pela atividade legislativa e que representam balizas à própria atividade impositiva.** Digo isso porque, como bem se sabe, pudesse o legislador complementar ou municipal ressignificar esse conceito, estaria a manipular os lindes de sua própria competência. Assim, qualquer atividade poderia ser alcançada pela competência impositiva municipal, desde que estivesse incluída na lei complementar. E, dessa maneira, restaria desestruturada a própria repartição constitucional de competências tributárias. (...) Em todo caso, na linha da jurisprudência desta Corte, creio ser possível afirmar que o legislador pode até restringir o conceito de serviço, mas não pode ampliá-lo indiscriminadamente, não pode deturpá-lo, isto é, **não pode chamar de serviço aquilo que serviço não é.** Vale dizer, **a mera inclusão na lista não transforma em serviço a atividade que, por sua natureza, tenha outra qualificação jurídica,** mas a falta, a não previsão, na linha da jurisprudência deste Tribunal, afasta a incidência do imposto.”⁷

Tais ressalvas feitas pelo Ministro vão ao encontro da norma geral prescrita pelo Código Tributário Nacional em seu art. 110 e recepcionada pela Constituição Federal atual, que impede que a lei tributária altere *“a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal”* *“para definir ou limitar competências tributárias”*. Ou seja, quando o Constituinte de 1988 atribuiu ao legislador complementar nacional a competência para definir as atividades econômicas que podem ser consideradas como serviços de qualquer natureza para fins de delimitação do campo de incidência do ISS, não lhe conferiu uma competência ilimitada para dizer que é serviço uma atividade econômica que não tenha essa natureza jurídica. Como consequência, caso esse legislador extrapole esses limites e inclua na lista de serviços atividade que não possa ser caracterizada juridicamente como serviço, essa previsão legal deve ser considerada inconstitucional por ampliar indevidamente os limites da competência dos Municípios e do Distrito Federal em matéria de ISS.

Com tais considerações e buscando alcançar o objetivo deste estudo, passa-se a analisar, nos próximos itens, o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal em julgamentos nos quais foi questionada, em controle difuso ou concentrado, a constitucionalidade da cobrança de ISS sobre algumas atividades econômicas que estão previstas na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

⁷ Páginas 51 a 53 do Acórdão do RE 784.439/DF com destaques desta Autora.

3. A atividade de locação de bens móveis

Considerando a prescrição do art. 110 do Código Tributário Nacional acima referida como ponto de partida para a análise da possibilidade de se considerar a atividade de locação de bens móveis ser considerada como serviço tributável por meio do ISS, verifica-se, no enunciado do art. 565 do Código Civil a definição do contrato de “locação de coisas” como aquele em que *“uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição”*. Consta, nesse enunciado, a ideia de que a locação compreende a entrega de um bem pelo seu proprietário a outra pessoa, que poderá utilizá-lo por um certo período (ainda que com um final não determinado) mediante o pagamento de uma retribuição. E se a locação é caracterizada pela existência de um período certo de tempo durante o qual o locatário poderá usar e gozar do bem locado, significa dizer que, ao final desse período, o locatário terá que devolver o bem ao locador.

Nesse ponto já se verifica uma clara diferença do conceito de contrato de “prestação de serviço” previsto nos arts. 593 a 609 do mesmo Código Civil. Trata-se, nesse caso, da execução de uma obrigação de fazer de um prestador em benefício de um tomador, mediante remuneração, sem que haja a possibilidade de retomada, ao final desse contrato, do serviço que foi prestado. Isso porque a prestação de serviço nem sempre envolve a entrega de um bem material do prestador ao tomador, diferentemente do que ocorre na locação de bem móvel, em que sempre há a transferência da posse de um bem dessa natureza do locador para o locatário com posterior retomada desse bem.

Em razão dessas diferenças que existem entre esses dois institutos do Direito Privado, a questão da constitucionalidade da consideração da atividade de locação de bens móveis como serviço tributável por meio do ISS já foi levada mais de uma vez à apreciação do Supremo Tribunal Federal, antes mesmo da vigência da Constituição Federal de 1988. Contudo, por opção metodológica, serão analisados apenas os julgamentos realizados pelo Plenário do STF a partir da vigência da atual Carta Magna.

Inicia-se essa análise com a decisão daquela Corte Suprema sobre a constitucionalidade da cobrança de ISS sobre a atividade de locação de guindastes apreciada no julgamento do Recurso Extraordinário 116.121/SP:

TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. **Conflita com a Lei Maior dispositivo que**

imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.

(STF, RE 116.121, Relator Min. Octavio Galloti, Relator p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25/05/2001, destacou-se)

Observa-se, nessa ementa, o entendimento de que a locação de bens móveis é um instituto do direito privado que não se confunde com prestação de serviço, motivo pelo qual não há fundamento jurídico para a incidência, sobre aquela locação, do imposto previsto para incidir apenas sobre serviços de qualquer natureza. E para esclarecer esse entendimento adotado pela maioria dos Ministros do STF, destacam-se alguns trechos do voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, que acompanhou a divergência inaugurada pelo Ministro Marco Aurélio, relator daquele Acórdão:

“Tenho para mim, na mesma linha de entendimento exposta por AIRES FERNANDIDO BARRETO (‘Revista de Direito Tributário’, vol. 38/192) e por CLÉBER GIARDINO (‘Revista de Direito Tributário’, vol. 38/196), que **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 competências 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.

Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois **esse negócio jurídico** – considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – **não envolve a prática de atos que consubstanciam um praestare ou um facere.**

Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar (...).

O fato irrecusável é um só: **a Constituição**, quando atribui competência impositiva ao Município para tributar serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência das outras pessoas políticas, **exige que só se alcancem, mediante incidência do ISS, os atos e fatos que se possam qualificar, juridicamente, como serviços**⁸.

Esse posicionamento, que foi seguido pela maioria dos Ministros da Suprema Corte, acabou prevalecendo sobre o entendimento de alguns Ministros, que entendiam pela possibilidade de cobrança do ISS sobre a atividade de locação de bens móveis em razão da riqueza presente na sua execução, entendimento esse que estava sendo

⁸ Páginas 40 a 42 do Acórdão do RE 116.121/SP com destaques desta Autora.

adotado pela Suprema Corte até então e que pode ser verificado no seguinte trecho do voto proferido pelo Ministro Ilmar Galvão no julgamento daquele RE 116.121/SP:

“Vale dizer que **a locação envolve prestação de serviço**. Manter um guindaste em funcionamento envolve serviços de manutenção. Assegurar o uso pacífico exige uma assistência permanente, que implica prestação de serviço.

Daí, a inclusão do contrato na relação de serviços tributados pelo ISS.

O que se pretende, nesse caso, é a **isenção de tributos sobre uma das atividades econômicas certamente das mais lucrativas, porquanto das mais exploradas presentemente**, visto que, não sendo prestação de serviço, muito menos será circulação de mercadorias. Assim, não serve de base a nenhum dos tributos previstos na Constituição, **o que soa inteiramente absurdo, não sendo de ser admitido**⁹.

Nota-se, no trecho do voto acima transcrito, que se tratava de uma fundamentação claramente financeira, que não admitia a possibilidade de uma atividade econômica produtora de riqueza não ter sido considerada pelo Constituinte de 1988 como sujeita à incidência de algum dos tributos sobre o consumo previstos no Sistema Tributário Nacional. Contudo, tal interpretação deixou de prevalecer nos julgamentos realizados pelo STF a partir de 2001 e após o julgamento daquele RE 116.121/SP, com a adoção do entendimento de que o constituinte originário, ao atribuir a competência para instituir e cobrar o ISS, valeu-se do conceito de prestação de serviço já consagrado no Direito Civil brasileiro, que tem natureza distinta do conceito de locação de bens móveis.

Tal mudança na jurisprudência do STF levou ao veto da previsão da locação de bens móveis na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003¹⁰ e também à edição da súmula vinculante nº 31, aprovada em sessão plenária do dia 04/02/2010, com a seguinte redação: “*É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis*”. Contudo, a adoção do conceito de serviço prescrito pelo Direito Civil, como clara obrigação de fazer que não se confunde com a obrigação de dar da locação de bens móveis, não se manteve em outras decisões proferidas pela Suprema Corte, como se verá a seguir.

4. A atividade de leasing financeiro ou arrendamento mercantil

A Lei Complementar nº 116/2003 desde a sua publicação original prevê, no seu item 15.09, a atividade de arrendamento mercantil (leasing) como serviço tributável por

⁹ Páginas 45 e 46 do Acórdão do RE 116.121/SP com destaques desta Autora.

¹⁰ Essa atividade estava originalmente prevista no item 03.01 daquela lista, mas foi vetada.

meio do ISS. A constitucionalidade dessa previsão foi analisada de forma incidental pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 592.905/SP, no qual uma instituição financeira defendia que a natureza do arrendamento mercantil era de uma obrigação de dar, e não de uma obrigação de fazer, o que deveria afastar a incidência do ISS.

O julgamento desse recurso se deu sob a relatoria do Ministro Eros Grau, tendo resultado na seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço.

A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back.

Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(STF, RE 592.905, Relator Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009, Divulg. 04/03/2010, Public. 05/03/2010, destacou-se)

É notável, na ementa acima transcrita, a adoção de um conceito de serviço diferente daquele que havia sido adotado na análise da constitucionalidade da cobrança de ISS sobre locação de bens móveis: a consideração de que financiamento é serviço para fins de incidência de ISS, apesar de o próprio Constituinte originário de 1988 já ter eleito as “operações financeiras” como uma materialidade distinta dos “serviços de qualquer natureza”, atribuindo a competência para a tributação daquelas atividades à União por meio do art. 153, inciso V da Constituição Federal. Entre as manifestações da maioria dos Ministros do STF que validaram a constitucionalidade da cobrança de ISS sobre a atividade de arrendamento mercantil, merecem destaques os fundamentos adotados pelo Ministro Dias Toffoli em seu voto:

“Procurei saber se havia alguma resolução do Conselho Monetário Nacional, através do Banco Central do Brasil, pois o Banco Central do Brasil é o órgão executivo do Conselho Monetário Nacional, e recebi informação por escrito, subscrita por Procuradores do Banco Central do Brasil, que apontam (leio literalmente a conclusão):

'Os atos normativos editados pelo Conselho Monetário Nacional não estabelecem quaisquer restrições à cobrança do ISS sobre operações de arrendamento mercantil'.

Então, **concluo que a Lei Complementar n.º 116 permite e autoriza os municípios a instituírem o ISS sobre o arrendamento mercantil**¹¹.

Portanto, para o Ministro Dias Toffoli, a opinião do Conselho Monetário Nacional sobre a inexistência de vedação à cobrança de ISS sobre arrendamento mercantil é suficiente para reconhecer que há fundamento jurídico constitucional para a previsão dessa atividade, em lei complementar nacional, como serviço tributável por meio do ISS, ainda que não tenha natureza típica de obrigação de fazer. Na mesma linha de raciocínio que, de certa forma, pode ser vista como carente de fundamentação jurídica está o voto proferido pelo Ministro Ricardo Lewandowski no julgamento do mesmo recurso:

“Entendo que **o contrato de *leasing* é um contrato complexo**, em que predomina a prestação de serviço e, como tal, é tributável pelo ISS. **Observo que os operadores de *leasing* estão no melhor mundo possível porque eles não pagam ISS, não pagam ICMS, não pagam IOF. Qual seria o tributo, então, que incidiria sobre essa operação? Ele está indicado na lei complementar.** E essa lei complementar, como demonstrado à saciedade, **não conflita com a Constituição Federal.** Assim, a meu ver, esse é o tributo que recai sobre tal tipo de operação”¹².

Trata-se do mesmo tipo de argumento que, como demonstrado no item anterior, vinha sendo adotado pelo STF a respeito da atividade de locação de bens móveis, no sentido de que a evidente riqueza que é gerada pelo exercício da atividade de arrendamento mercantil deve necessariamente ser alcançada por algum tipo de tributação e, se o legislador complementar nacional escolheu que essa tributação seria a incidência do ISS, é válida essa cobrança, ainda que o Constituinte originário tenha mantido essa atividade no campo da não incidência tributária. Com isso, pode-se afirmar que houve a adoção de um conceito de serviço diferente de mera obrigação de fazer, que, mesmo sem uma definição clara de seus limites, permite o alcance de atividades complexas que tenham o serviço apenas como uma de suas inúmeras características.

5. A atividade de plano de saúde

O posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre o conceito de serviços que deve ser considerado pelos Municípios e pelo Distrito Federal no exercício da

¹¹ Página 16 do Acórdão do RE 592.905/SC com destaques desta Autora.

¹² Página 18 do Acórdão do RE 592.905/SC com destaques desta Autora.

competência para instituir e cobrar o ISS passou a se distanciar cada vez mais do conceito civilista de serviço como “obrigação de fazer” a partir do julgamento do Recurso Extraordinário 651.703/PR, realizado sob a relatoria do Ministro Luiz Fux no ano de 2016. Naquele recurso, a empresa hospitalar recorrente buscava o reconhecimento da inconstitucionalidade da cobrança de ISS sobre as atividades decorrentes de contratos de plano de saúde sob o fundamento de que a cobertura de gastos com serviços de assistência à saúde realizada em benefício dos seus clientes eram atividades de caráter securitário e que, portanto, tinham a natureza de obrigação de dar, e não de obrigação de fazer. Com isso, questionava-se a validade da previsão das atividades de plano de saúde nos itens 4.22 e 4.23 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Contudo, o entendimento adotado pela maioria do Plenário da Suprema Corte é de que essa dicotomia de obrigações próprias da esfera civilista não é a mais apropriada para a classificação das atividades econômicas para fins da tributação sobre o consumo e que, apesar das prescrições do art. 110 do Código Tributário Nacional comentado anteriormente no tópico 2, a interpretação do texto constitucional não pode ficar restrita a uma prescrição infraconstitucional como a que é posta por aquele enunciado, sendo plenamente possível que o Direito Tributário tenha “*conceitos implícitos próprios*”, construídos a partir de conceitos de outras ciências, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade, inclusive visando atingir o Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva, além de conceitos da área de tecnologia, “*caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica*”. É o que pode ser verificado nos seguintes trechos que foram recortados da ementa desse julgamento:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88. (...)

17. A **lei complementar** a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS **a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS.**

18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza **não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que**

raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a **maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição**, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN. (...)

21. Sob este ângulo, o **conceito de prestação de serviços** não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao **oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador**.

22. A LC nº 116/2003 imbricada ao *thema decidendum* traz consigo lista anexa que estabelece os serviços tributáveis pelo ISSQN, dentre eles, o objeto da presente ação, que se encontra nos itens 4.22 e 4.23 (...). (...)

24. **A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual**, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes. (...)

27. Ex positis, em sede de Repercussão Geral a **tese jurídica** assentada é: **“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”**.

28. Recurso extraordinário DESPROVIDO.

(STF, RE 651.703, Relator Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, Divulg. 25/04/2017, Public. 26/04/2017, destacou-se)

Nota-se, nesse julgamento, a adoção de um conceito de serviço “relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”¹³ e da premissa de que a repartição de competências tributárias entre os entes federados foi feita pelo Constituinte de 1988 a partir de tipos tributários, cabendo ao legislador complementar resolver os potenciais conflitos de competência decorrentes da fluidez desses tipos com a definição das atividades que devem ser consideradas como serviços para fins de incidência do ISS.

Sendo assim e partindo do entendimento de que, ao atribuir à lei complementar a função de definir o conceito de “serviço de qualquer natureza”, a Suprema Corte adotou o entendimento de que o Constituinte de 1988 pretendeu incluir no campo de incidência do ISS “todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração do mercado”¹⁴, que não estivessem no campo de competência do ICMS, como é o caso do serviço de comunicação, ou do IOF, como se verifica nos serviços financeiros e securitários. Dessa forma, ficou ainda mais evidente a adoção de uma interpretação mais ampla para o

¹³ Trecho do voto do Ministro Relator Luiz Fux constante na página 33 do Acórdão do RE 651.703/PR.

¹⁴ Trecho do voto do Ministro Relator Luiz Fux constante na página 31 do Acórdão do RE 651.703/PR.

conceito de “serviço” para fins de incidência do ISS que já havia sido adotada na análise da constitucionalidade da cobrança de ISS sobre a atividade de arrendamento mercantil.

6. A atividade de farmácia de manipulação

O papel da lei complementar de caráter nacional na solução de conflitos de competência envolvendo a tributação sobre o consumo também foi considerado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal na análise da tributação das atividades realizadas por farmácias de manipulação, onde medicamentos são manipulados de acordo com receitas médicas individualizadas para cada paciente. Por tratar-se de uma operação mista, em que há não apenas a execução de obrigação de fazer, mas também a obrigação de dar ao encomendante o medicamento final que foi produzido, verifica-se possível conflito na tributação dessa atividade pelos Municípios e também pelos Estados, por meio da cobrança, respectivamente, do ISS ou do ICMS.

A análise desse potencial conflito foi realizada pela Suprema Corte no julgamento do Recurso Extraordinário 605.552/RS, no qual o esclarecimento sobre qual é o conceito de “serviço” que deve ser considerado para fins de incidência do ISS não se baseou apenas nas discussões sobre a prevalência de um conceito civilista considerado como obrigação de fazer ou em um conceito econômico mais amplo, que englobe utilidades imateriais decorrentes da atividade econômica realizada, como verificado nos casos analisados anteriormente neste estudo. Isso porque a maioria dos Ministros da Suprema Corte entenderam que a atividade de preparo personalizado e fornecimento de medicamento encomendado para o uso de quem fez a encomenda tem a natureza de serviço e pode ser considerada como serviço farmacêutico, nos termos previstos no item 04.07 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Para além disso, naquele caso, o que se buscou definir, no julgamento do RE 605.552/RS, é definir a característica que deve prevalecer para fins de tributação quando uma atividade envolve tanto a prestação de serviço, quando a entrega de mercadoria ao contratante. E a solução para esse conflito pode ser verificada na Lei Complementar nº 116/2003, que, no §2º do seu art. 1º, prescreve que incide o ISS também sobre os serviços que envolvam o fornecimento de mercadorias, exceto nos casos expressamente ressalvados na lista anexa àquela lei, como é o caso, por exemplo, do serviço de “recondicionamento de motores” (item 14.03 daquela lista), em que as peças e partes empregadas na sua execução estão sujeitas ao ICMS, em complemento à previsão do §2º, inciso IX, alínea “b” do art. 155 da Constituição Federal, que prescreve que deve

incidir o ICMS “sobre o valor total da operação, quando mercadorias fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”.

Sendo assim e considerando-se que não há qualquer ressalva, no enunciado do item 04.07 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, à incidência do ICMS sobre o medicamento resultante da prestação de serviços farmacêuticos, considera-se que o núcleo da atividade é a prestação do serviço e que a entrega do produto é apenas uma atividade secundária para o encomendante. E, dessa forma, é possível considerar como serviço tributável por meio do ISS a totalidade do serviço farmacêutico prestado ao consumidor, incluindo o produto (o medicamento manipulado) entregue a ele.

É esse o entendimento que foi adotado pela maioria do Plenário do STF no julgamento do RE 605.552/RS, como se verifica na sua ementa:

Recurso Extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Incidência do ICMS ou do ISS. Operações mistas. Critério objetivo. Definição de serviço em lei complementar. Medicamentos produzidos por manipulação de fórmulas, sob encomenda, para entrega posterior ao adquirente, em caráter pessoal. Subitem 4.07 da lista anexa à LC nº 116/03. Sujeição ao ISS. Distinção em relação aos medicamentos de prateleira, ofertados ao público consumidor, os quais estão sujeitos ao ICMS.

1. A Corte tradicionalmente resolve as ambiguidades entre o ISS e o ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar.

2. O critério objetivo pode ser afastado se o legislador complementar definir como tributáveis pelo ISS serviços que, ontologicamente, não são serviços ou sempre que o fornecimento de mercadorias seja de vulto significativo e com efeito cumulativo. (...)

4. Fixação da seguinte tese para o Tema nº 379 da Gestão por temas de repercussão geral: “Incide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira.”

5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(STF, RE 605.552, Relator Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2020, Divulg. 05/10/2020, Public. 06/10/2020, destacou-se)

É interessante observar que, de certa forma, nesse julgamento, houve uma retomada do conceito de serviço como uma obrigação de fazer decorrente de uma encomenda feita ao prestador de serviço, que está mais relacionado ao conceito de serviço previsto no direito civil. E a prevalência dessa obrigação de fazer entre todas as

nuances dessa atividade mista é que fundamenta a incidência do ISS sobre essa atividade, como se observa no seguinte trecho do voto da Ministra Rosa Weber:

“A operação mista de manipulação e venda de medicamentos, embora gere um produto final a ser objeto de comercialização, individualiza-se e, por conseguinte, **diferencia-se da venda de demais medicamentos e produtos não manipulados, exatamente por pressupor um prévio e determinante serviço.**

Anterior à obrigação de dar, decorrente do contrato de compra e venda, há a obrigação de fazer, objeto do contrato de prestação de serviço farmacêutico a ser executado **segundo fórmula ou receita prescrita individualmente por profissional habilitado**”¹⁵.

E mesmo com as divergências dos Ministros Marco Aurélio, Edson Fachin e Gilmar Mendes, que entenderam que, apesar de haver uma obrigação e fazer, o que prevalece na atividade de manipulação de medicamentos é a obrigação de entrega do medicamento manipulado, o que configuraria obrigação e dar e atrairia a incidência do ICMS, o entendimento da maioria dos Ministros do STF foi no sentido de que o núcleo daquele negócio jurídico executado pela farmácia de manipulação é a prestação de serviço como uma obrigação de fazer, atraindo, assim, a incidência do ISS.

7. A atividade de franquia

Outra atividade que também está prevista na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 e cuja constitucionalidade da tributação por meio do ISS já foi levada à análise do Supremo Tribunal Federal é a atividade de franquia (ou *franchising*) prevista no item 17.08 daquela lista. Atividade essa que, de acordo com o enunciado do art. 1º da Lei nº 13.966/2019¹⁶, que dispõe sobre o sistema de franquia empresarial, caracteriza-se como uma atividade complexa, que envolve direitos autorais, prestações de serviços, negociações de mercadorias, entre outras.

Tratando-se de atividade complexa e considerando-se o entendimento adotado pelo STF no julgamento da constitucionalidade da cobrança de ISS sobre farmácias de manipulação, analisado no tópico anterior, seria necessário verificar se há prevalência

¹⁵ Página 71 do Acórdão do RE 605.552/RS com destaques desta Autora.

¹⁶ Lei n.º 13.966/2019. Art. 1º *Esta lei disciplina o sistema de franquia empresarial, pelo qual um franqueador autoriza por meio de contrato um franqueado a usar marcas e outros objetos de propriedade intelectual, sempre associados ao direito de produção ou distribuição exclusiva ou não exclusiva de produtos ou serviços e também ao direito de uso de métodos e sistemas de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvido ou detido pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem caracterizar relação de consumo ou vínculo empregatício em relação ao franqueado ou a seus empregados, ainda que durante o período de treinamento.*

de prestações de serviços nessa atividade para poder justificar e fundamentar a possibilidade de os Municípios e o Distrito Federal exigirem ISS sobre a sua execução. Contudo, não foi esse o fundamento jurídico adotado pelo Plenário do STF para justificar a tributação dessa atividade no julgamento do Recurso Extraordinário 603.136/RJ, ocorrido sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes, como segue:

Recurso extraordinário com repercussão geral. Tema 300. 2. Tributário. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. 3. **Incidência sobre contrato de franquia. Possibilidade. Natureza híbrida do contrato de franquia.** Reafirmação de jurisprudência. 4. Recurso extraordinário improvido.

(STF, RE 603.136, Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2020, Divulg. 15/06/2020, Public. 16/06/2020, destacou-se)

Em seu voto, que foi seguido pela maioria dos Ministros do Plenário do STF, o Ministro Relator Gilmar Mendes discorre sobre a necessidade de superar o conceito de serviço apenas como “obrigação de fazer” para fins de incidência do ISS, para que, então, seja possível verificar qual é a natureza preponderante entre as atividades que compõem um contrato de natureza “mista”, como é o caso da franquia:

“(...) a mim me parece que a velha distinção entre as ditas obrigações de dar e de fazer não funciona como critério suficiente para definir o enquadramento do contrato de franquia no conceito de ‘serviço de qualquer natureza’, previsto no texto constitucional.

Digo isso porque, **para mim, está mais do que evidente que esta tal estrutura comercial inclui tanto prestação de ‘dar’ como prestações de ‘fazer’.** (...)”

O contrato de franquia inclui, sim, uma prestação de serviço passível de sofrer incidência do imposto municipal. Há, nesse liame contratual, inegável aplicação de esforço humano destinado a gerar utilidade em favor de outrem (o franqueado). O vínculo contratual, nesse caso, não se limita a uma mera obrigação de dar, nem à mera obrigação de fazer. (...)”

Por todas essas razões, creio já estar muito clara **minha posição no sentido da constitucionalidade dessa cobrança. Entendo que é constitucional a incidência de ISS sobre os contratos de franquia empresarial**”¹⁷.

E apesar da divergência manifestada no voto do Ministro Marco Aurélio naquele recurso, no sentido de que a franquia não tem como atividade-fim uma prestação de serviço pura e simples, pois essa é apenas uma parte de todas as atividades envolvidas no contrato de franquia, prevaleceu naquele Egrégio Tribunal o entendimento de que há,

¹⁷ Páginas 19 a 21 do Acórdão do RE 603.136/RJ com destaques desta Autora.

naquele tipo de contrato, “inegável aplicação de esforço humano destinado a gerar utilidade em favor de outrem (o franqueado)”¹⁸, o que seria suficiente para confirmar a constitucionalidade da previsão dessa atividade como serviço tributável por meio do ISS.

8. A atividade de cessão de direito de uso de cemitérios

Por fim, ainda é importante analisar o conceito de serviço adotado recentemente pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal para declarar, em sede de controle concentrado, a constitucionalidade da incidência do ISS sobre a atividade de cessão de uso de uso de espaços em cemitérios para sepultamento, prevista no item 25.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que nela foi incluído por meio da Lei Complementar nº 157/2016. Tal controle foi provocado por uma associação de empresas que exercem esse tipo de atividade e que alegava que a mera cessão de direito de uso não se confunde com prestação de serviço e, assim como no caso de locação de bens móveis, é atividade que não pode ser tributada por meio do ISS.

Entretanto, por unanimidade de votos, o Plenário da Suprema Corte entendeu que, nesse caso, a cessão de direito de uso pode sim sofrer a incidência daquele imposto municipal por envolver também a execução de serviços. É o que consta na ementa resultante do julgamento da ADI 5869, abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. ISS. ATIVIDADES MISTAS. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE CESSÃO DE USO DE ESPAÇO DE CEMITÉRIOS. ITEM 25.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. ATIVIDADE QUE ENGLOBA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE CUSTÓDIA E CONSERVAÇÃO DOS RESTOS MORTAIS. CONSTITUCIONALIDADE.

(STF, ADI 5869, Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 22/02/2023, Divulg. 01/03/2023, Public. 02/03/2023, destacou-se)

Em seu voto, o Ministro Relator Gilmar Mendes esclarece o seu entendimento de que a atividade econômica de cessão de direito de uso de espaço em cemitério para sepultamento não deve ser interpretada de forma isolada como uma simples cessão (como seria o caso de uma simples locação de bem móvel), mas de forma conjugada a prestações de serviços relacionadas ao uso daquele espaço para sepultamento. Os seguintes trechos daquele voto elucidam bem esse entendimento que foi seguido pela unanimidade dos Ministros da Suprema Corte naquele julgamento:

¹⁸ Página 20 do Acórdão do RE 603.136/RJ.

“(…) pode-se observar uma **evolução na jurisprudência desta Corte Suprema**, a qual inicialmente adotava com rigor a teoria civilista, mas que **tem superado essa classificação e dado mais relevância à lista de serviços definida por meio de lei complementar e ao caráter imaterial da prestação de serviços**.

(…) Como se observa, **o item é minucioso ao contemplar variadas serventias prestadas por cemitérios**, mas igualmente se depreende que **não há menção expressa à guarda de restos mortais humanos, atividade esta que inegavelmente tem natureza de serviço e que, segundo a boa-fé objetiva, deve ser desempenhada**. Assim sendo, **o item adicionado pela Lei Complementar nº 157/2016 colmata essa lacuna, considerando que é forçoso assumir que a cessão de espaço em cemitério para inumação está inseparavelmente ligada à custódia dos cadáveres**. (…)

Vale dizer, a previsão de incidência do ISS sobre ‘cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento’ **não pode ser reduzida a uma mera obrigação de dar, no sentido de locação do espaço físico pura e simples**, a atrair a *ratio decidendi* da Súmula Vinculante nº 31. Isso porque **tal atividade abarca também a custódia e a conservação dos restos mortais, as quais indubitavelmente se enquadram no conceito tradicional de serviços**.

Nesse diapasão, conquanto fosse possível defender a inconstitucionalidade de incidência do ISS sobre a cessão de espaço para inumação, considerada de forma isolada e pura, nos termos da tradicional jurisprudência desta Corte, tal argumentação ignora o fato de que **a atividade prevista no subitem ‘25.05’ abarca também o serviço consistente na custódia de restos mortais humanos, o qual não é revestido de imunidade tributária**.

(…) Ante o disposto, entendo que **a ‘cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento’ configura operação mista**, uma vez que **engloba a prestação de serviço consistente na guarda e conservação dos restos mortais inumados**. Dessa forma, consoante a jurisprudência deste Tribunal, **resta constitucional a cobrança do ISS sobre a referida atividade, haja vista estar contemplada na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003**¹⁹.

Posteriormente, quando questionado em sede de embargos de declaração sobre a possibilidade de se considerar o ISS incide apenas após o efetivo uso do espaço para sepultamento de cadáver, caracterizando, assim, o serviço de custódia de cadáver, o Plenário do STF entendeu que a atividade de cessão de uso de espaço em cemitério para sepultamento é uma típica atividade de natureza mista, que engloba, desde o início da sua execução, prestações de serviços e cessão de direito de uso. Em razão disso, não haveria justificativa para que o ISS incidisse apenas “após a efetiva ocorrência do sepultamento, eis que o item 25.05 trata da cessão do espaço em si, sendo o tributo devido – logicamente – **a partir da cessão do espaço e não do sepultamento**”²⁰.

¹⁹ Páginas 13 a 21 do Acórdão da ADI 5869 com destaques desta Autora.

²⁰ Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes que consta na página 10 do Acórdão do ADI 5869 ED.

Verifica-se, portanto, por mais uma vez, a adoção de um conceito mais amplo de serviço para fins de incidência do ISS que considera atividades que não caracterizam obrigação de fazer, mas que estão relacionadas de alguma forma a esse tipo de obrigação, como passíveis de tributação, em sua integralidade, por aquele imposto.

9. Considerações finais

Da análise das decisões proferidas pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal a respeito da constitucionalidade da cobrança do ISS sobre atividades de locação de bens móveis, de arrendamento mercantil, de planos de saúde, de serviços de farmácia de manipulação, de atividades de franquias e de cessão de uso de espaço em cemitério para sepultamento, é possível afirmar que a jurisprudência daquela Corte Suprema não tem mais adotado, de forma isolada e objetiva e como fundamento jurídico para a incidência do ISS, o conceito civilista de prestação de serviço como “obrigação de fazer”, que caracterizaria a típica materialidade tributável por meio do ISS, em oposição à “obrigação de dar”, que tipicamente seria uma materialidade tributável por meio do ICMS. A busca por outras características que possam fundamentar a incidência do ISS sobre atividades que estão previstas na legislação complementar nacional como serviços tributáveis por meio do ISS pode ser verificada especialmente em contratos complexos, de natureza mista, que envolvem não apenas a execução de uma simples obrigação de fazer, mas também a execução de atividades intangíveis de diferentes naturezas, inclusive com eventual entrega de bens materiais.

Nesse cenário, é possível afirmar que o STF tem consolidado nos últimos anos a adoção de um conceito cada vez mais amplo de serviço para fins de incidência do ISS, que mais se aproxima da ideia de uma atividade que proporciona uma utilidade para outra pessoa, que não possa ser caracterizada apenas como a obrigação de entrega de uma coisa, e sim que envolva a execução de atividades intangíveis, ainda que de naturezas diversas. Tal posicionamento abre espaço para que todas as atividades que não tenham a natureza jurídica de mercadorias possam ser incluídas na legislação complementar nacional como atividades tributáveis por meio do ISS, mesmo que não se identifiquem como simples obrigações de fazer, o que pode levar a uma ampliação demasiadamente indevida do campo de competência tributária que foi atribuída pelo Constituinte de 1988 aos Municípios e ao Distrito Federal em matéria de ISS e, como consequência, implicar em aumento inconstitucional dos limites dessa competência, gerando tributação indevida e insegurança jurídica aos contribuintes desse imposto.