

Em outra passagem, declara que como *resoluções legislativas*

“atacáveis por mandado de segurança, entendem-se as deliberações do Plenário ou da Mesa ofensivas de direito individual líquido e certo, dos membros da corporação, das Comissões, ou da própria Mesa, no uso de suas atribuições e prerrogativas institucionais. As câmaras legislativas não estão dispensadas da observância da Constituição, da lei em geral, e do Regimento Interno em especial. A tramitação e a forma dos atos do Legislativo são sempre vinculadas às normas legais que os regem; a discricionariedade ou soberania dos corpos legislativos só se apresenta na escolha do conteúdo da lei, nas opções da votação, e nas questões *interna corporis* de sua organização representativa. Nesses atos, resoluções ou decretos-legislativos caberá a segurança quando ofensivos de direito individual público ou privado” (ob. cit. pág. 562).

A jurisprudência divide-se, no particular. A favor do cabimento do *writ* contra tramitação de projeto de lei cabe indicar as seguintes decisões: Supremo Tribunal Federal — *Arg. Jud.*, 116/276; Trib. de Just. de S. Paulo — *R. Trib.* 258/251; *R. Dir. Adm.*, 54/166; 85/203; Trib. de Alçada de S. Paulo — *R. Tribs.*, 302/499. Em sentido contrário, podem ser apontados: Supremo Tribunal Federal — *R. Trim. Jur.*, 41/249; 43/512; 48/594; Trib. de Just. da Guanabara — *R. Dir. Adm.*, 56/296; *Rev. Jurispr.*, 19/120.

14. Não se diga, finalmente, que, em caso de lei inconstitucional, cabe a qualquer interessado (cf. art. 2.º da Lei n.º 4.337/64) levar o fato ao conhecimento do Procurador-Geral da República, visando à representação por inconstitucionalidade, o que poderia ser feito, no lugar da propositura da segurança em caráter repressivo ou preventivo, conforme as hipóteses acima vistas, contra o ato legislativo.

A existência de dois remédios jurídicos para a mesma hipótese é comum, no Direito, não impedindo tal fato o uso de qualquer deles. Além do mais, as duas ações têm objetos e finalidades diversas: a representação ataca diretamente a norma; o mandado, preventivo ou repressivamente, visará à não-aplicação daquela ao interessado, no caso concreto.

## FATOS GERADORES DO IMPÔSTO SOBRE SERVIÇOS

ALEXANDRE DA CUNHA RIBEIRO FILHO  
Inspetor-Chefe da Inspeção n.º 4, do Departamento de Imposto sobre Serviços da Guanabara; membro do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, da Comissão Permanente de Legislação Fiscal do Estado da Guanabara; Professor de Direito Tributário do I.A.G. da Pontifícia Universidade Católica

### I

#### *Parte geral*

Como no Direito Penal, em que não há pena ou crime sem lei que o defina, no Direito Tributário não há dívida de imposto sem que a lei estabeleça o seu fato gerador.

O ilustre e saudoso AMÍLCAR FALCÃO nos ensinava que o fato gerador é o “fato ou conjunto de fatos ou estado de fato” ao qual o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar determinado tributo.

No Brasil a expressão fato gerador consagrou-se no lugar de outras como “pressuposto de fato”, “suporte fático”, “base fiscal”, etc...

Quanto ao Imposto sobre Serviços, procurou o Governo Federal, dentro da conceituação ampla dada pelo art. 71 da Lei n.º 5.172, exemplificar, em síntese, quais seriam, entre outros, os fatos geradores da obrigação principal de recolher o tributo.

Inicialmente o parágrafo primeiro daquele dispositivo citava as seguintes hipóteses, a saber:

“§ 1.º. Para os efeitos deste artigo, considera-se serviço:

I — O fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais;

II — a locação de bens imóveis;

III — locação de espaço em bens imóveis a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza”.

O Ato Complementar n.º 27, de 8-12-1966, através da alteração terceira do art. 1.º, substituiu, no inciso II, a palavra “imóveis” por “móveis” e, ainda, acrescentou um novo inciso, de número quatro:

“IV — jogos e diversões públicas”.

Pela alteração sétima do art. 3.º da Lei n.º 5.172, de 25-10-1966, substituiu-se todo o §.1.º do art. 71 pelo seguinte:

“I — locação de bens móveis;

II — locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza;

III — jogos e diversões públicas;

IV — beneficiamento, confecção, lavagem, tingimento, galvanoplastia, reparo, conserto, restauração, acondicionamento, recondicionamento e operações similares, quando relacionadas com mercadorias não destinadas à produção industrial ou à comercialização;

V — execução por administração ou empreitada, de obras hidráulicas ou de construção civil, excluídas as contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos;

VI — demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos”.

A alteração segunda, do art. 3.º do Ato Complementar n.º 35, de 28-2-1967, com a redação dada pelo Ato Complementar n.º 36, de 13-3-1967, acrescentou ainda:

“No inciso V, do § 1.º, do art. 71, acrescente-se a expressão: “assim como as respectivas subempreitadas”.

Dêsse modo, até à entrada em vigência do Decreto-lei n.º 406, de 31-12-1968, o Governo Federal considerava como sujeitas ao recolhimento do tributo municipal as seguintes atividades:

“I — locação de bens móveis;

II — locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza;

III — jogos e diversões públicas;

IV — beneficiamento, confecção, lavagem, tingimento, galvanoplastia, reparo, conserto, restauração, acondicionamento, recondicionamento e operações similares, quando relacionadas com mercadorias não destinadas à produção industrial ou à comercialização;

V — execução por administração ou empreitada, assim como as respectivas subempreitadas, de obras hidráulicas ou de construção civil, excluídas as contratadas com a União, Estados, Distrito Federal, Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos;

VI — demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos”.

Passados os dois primeiros anos de sua aplicação e tendo em vista a grande dificuldade dos municípios brasileiros em elaborar, cada um de per si, um rol das atividades prestadoras de serviços que ocorriam nas respectivas regiões, resolveu o Governo Federal, servindo-se dos resultados do Estado da Guanabara, elaborar uma extensa lista exemplificadora de serviços, a fim de facilitar às autoridades municipais o fiel cumprimento das normas fazendárias.

Pelo Decreto-lei n.º 406, de 31-12-1968, estariam sujeitos ao recolhimento do Imposto sobre Serviços os serviços prestados por empresa ou profissionais autônomos conforme a lista anexa ao seu art. 8.º, que assim declarava:

I — médicos, dentistas, veterinários, enfermeiros, protéticos, ortopedistas, fisioterapeutas e congêneres; laboratórios de análise, de radiografia ou radiosopia, de eletricidade médica e congêneres;

II — hospitais, sanatórios, ambulatórios, pronto-socorros, casas de saúde, recuperação ou repouso, asilos e congêneres;

III — advogados, solicitadores e provisionados;

IV — agentes de propriedade industrial, despachantes, peritos e avaliadores particulares, tradutores e intérpretes juramentados e congêneres;

V — engenheiros, arquitetos, urbanistas, projetistas, calculistas, desenhistas técnicos, construtores, empreiteiros, decoradores, paisagistas e congêneres;

VI — serviços de terraplenagem, demolição, conservação e reparação de edifícios, estradas, pontes e outras obras de engenharia, e suas congêneres;

VII — contadores, auditores, economistas, guardalivros, técnicos em contabilidade;

VIII — barbeiros, cabeleireiros, manicures, pedicures e congêneres; institutos de beleza e congêneres; estabelecimentos de duchas, massagens, ginástica, banhos, e seus congêneres;

IX — serviços de transporte urbano ou rural, de carga ou de passageiros, estritamente de natureza municipal;

X — serviços de diversões públicas:

a) teatros, cinemas, circos, auditórios, parques de diversões, exposições com cobrança de ingressos, e congêneres, de natureza permanente ou temporária;

b) bilhares, boliches e outros jogos permitidos; exceto o fornecimento, no recinto, de bebidas, alimentos e outras mercadorias, que fica sujeito ao Imposto de Circulação de Mercadorias;

c) cabarés, clubes noturnos, "dancings", boates e congêneres; exceto o fornecimento, no recinto, de bebidas, alimentos e outras mercadorias, que fica sujeito ao Imposto de Circulação de Mercadorias;

d) bailes e outras reuniões públicas, com ou sem cobrança de ingresso;

e) competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem cobrança de ingresso ou participação do espectador, inclusive as realizadas em auditórios de estações radiofônicas, ou de televisão e congêneres;

f) execução de música, por executantes individuais ou em conjunto, ou transmitida por processo mecânico, elétrico ou eletrônico;

XI — agências de turismo, passeios e excursões; guias turísticos e intérpretes;

XII — agenciamento, corretagem ou intermediação de seguros, de câmbio, de compra e venda de bens móveis ou imóveis, de serviços pessoais de qualquer natureza, e quaisquer atividades congêneres ou similares, exceto o agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos ou valores mobiliários praticados por instituição que dependa de autorização federal;

XIII — organização, programação, planejamento e consultoria técnica, financeira ou administrativa; avaliação de bens, mercadorias, riscos ou danos; laboratórios de análises técnicas, processamento de dados, serviços congêneres e similares;

XIV — organização de feiras de amostras, de congressos e reuniões similares;

XV — propaganda e publicidade, inclusive planejamento de campanhas ou sistemas regulares de publicidade, a elaboração de desenhos, textos e demais material publicitário (exceto sua impressão, reprodução ou fabricação) e a divulgação de tais desenhos, textos, ou outros materiais publicitários por qualquer meio apto a torná-los acessíveis ao público, inclusive por meio de transmissão telefônica, radiofônica ou televisionada, e sua inserção em jornais, periódicos ou livros;

XVI — datilografia, estenografia, secretaria e congêneres;

XVII — elaboração, cópia ou reprodução de plantas, desenhos e documentos;

XVIII — locação de bens móveis;

XIX — locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem;

XX — armazéns gerais, armazéns frigoríficos, silos, depósitos de qualquer natureza, guarda-móveis e serviços correlatos; serviços de carga, descarga, arrumação e guarda dos bens depositados;

XXI — hospedagem em hotéis, pensões e congêneres, exceto o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, quando não incluídas no preço da diária ou mensalidade;

XXII — administração de bens ou de negócios;

XXIII — lubrificação, conservação e manutenção;

XXIV — emprêsas limpadoras;

XXV — ensino de qualquer grau ou natureza;

XXVI — alfaiates, costureiras ou congêneres, quando o material, salvo aviamentos, seja fornecido pelo usuário do serviço;

XXVII — tinturarias e lavanderias;

XXVIII — estúdios fotográficos e cinematográficos, inclusive revelação, ampliação e cópias fotográficas; fotolitografia;

XXIX — venda de bilhetes de loteria”.

*Nota:* Redação pela publicação do D.O. de 4-2-1969.

Por oportuno, ressalte-se, que o principal motivo da entrada em vigor do Decreto-lei 406, de 31-12-1968, foi colocar um ponto final nas atividades mistas, isto é, aquelas sujeitas ao recolhimento, ao mesmo tempo, do ICM — impôsto estadual — e do ISS — impôsto municipal —, como se depreende da leitura dos parágrafos 1.º e 2.º, do art. 8.º do citado decreto federal:

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

§ 2.º. Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao impôsto de Circulação de Mercadorias”.

Entretanto, a matéria, apesar de sua clareza, mereceu grandes debates entre as autoridades fazendárias, discutindo-se até o significado etimológico de termos da lista de serviços.

Necessário se tornou novo regulamento normativo que veio pelo Decreto-lei n.º 834, de 8-9-1969, voltando-se, assim, em algumas atividades, ao caráter misto, isto é, ao recolhimento, na mesma operação, do ICM e do ISS.

O art. 3.º do supramencionado decreto apresenta as seguintes alterações ao texto do Decreto-lei n.º 406, de 31-12-1968:

“III — O artigo 8.º, § 2.º, passa a ter a seguinte redação:

§2.º. O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao Impôsto sôbre Circulação de Mercadorias”.

“VII — A lista de serviços de qualquer natureza a que se refere o art. 8.º passa a vigorar com a seguinte redação:

#### LISTA DE SERVIÇOS

1. Médicos, dentistas e veterinários.
2. Enfermeiros, protéticos (prótese dentária), obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, psicólogos.
3. Laboratórios de análises clínicas e eletricidade médica.
4. Hospitais, sanatórios, ambulatórios, pronto-socorros, bancos de sangue, casas de saúde, casas de recuperação ou repouso sob orientação médica.
5. Advogados ou provisionados.
6. Agentes de propriedade industrial.
7. Agentes da propriedade artística ou literária.
8. Peritos e avaliadores.
9. Tradutores e intérpretes.
10. Despachantes.

11. Economistas.
12. Contadores, auditores, guarda-livros e técnicos em contabilidade.
13. Organização, programação, planejamento, assessoria, processamento de dados, consultoria técnica, financeira ou administrativa (exceto os serviços de assistência técnica prestados a terceiros e concernentes a ramo de indústria ou comércio explorados pelo prestador do serviço).
14. Datilografia, estenografia, secretaria e expediente.
15. Administração de bens ou negócios, inclusive consórcios ou fundos mútuos para aquisição de bens (não abrangidos os serviços executados por instituições financeiras).
16. Recrutamento, colocação ou fornecimento de mão-de-obra, inclusive por empregados do prestador de serviços ou por trabalhadores avulsos por êle contratados.
17. Engenheiros, arquitetos, urbanistas.
18. Projetistas, calculistas, desenhistas técnicos.
19. Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitas ao ICM).
20. Demolição, conservação e reparação de edifícios (inclusive elevadores nêles instalados), estradas, pontes e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitas ao ICM).
21. Limpeza de imóveis.
22. Raspagem e lustração de assoalhos.
23. Desinfecção e higienização.
24. Lustração de bens móveis (quando o serviço fôr prestado a usuário final do objeto lustrado).
25. Barbeiros, cabeleireiros, manicures, pedicures, tratamento de pele e outros serviços de salões de beleza.

26. Banhos, duchas, massagens, ginástica e congêneres.
27. Transporte e comunicações, de natureza estritamente municipal.
28. Diversões públicas:
  - a) teatros, cinemas, circos, auditórios, parques de diversões, taxi-dancings e congêneres.
  - b) exposições com cobrança de ingresso.
  - c) bilhares, boliches e outros jogos permitidos.
  - d) bailes, "shows", festivais, recitais e congêneres;
  - e) competições esportivas ou de destreza física com ou sem participação do espectador, inclusive as realizadas em auditórios de estações de rádio ou de televisão;
  - f) execução de música, individualmente ou por conjuntos;
  - g) fornecimento de música mediante transmissão, por qualquer processo.
29. Organização de festas; "buffet" (exceto o fornecimento de alimentos e bebidas, que ficam sujeitos ao ICM);
30. Agências de turismo, passeios e excursões, guias de turismo.
31. Intermediação, inclusive corretagem, de bens móveis e imóveis, exceto os serviços mencionados nos itens 58 e 59.
32. Agenciamento e representação de qualquer natureza, não incluídos no item anterior e nos itens 58 e 59.
33. Análises técnicas.
34. Organização de feiras de amostras, congressos e congêneres.
35. Propaganda e publicidade, inclusive planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade; elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários; divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade, por qualquer meio.

36. Armazéns gerais, armazéns frigoríficos e silos; carga, descarga, arrumação e guarda de bens, inclusive guarda-móveis e serviços correlatos.

37. Depósitos de qualquer natureza (exceto depósitos feitos em bancos ou outras instituições financeiras).

38. Guarda e estacionamento de veículos.

39. Hospedagem em hotéis, pensões e congêneres (o valor da alimentação, quando incluído no preço da diária ou mensalidade, fica sujeito ao Imposto sobre Serviços).

40. Lubrificação, limpeza e revisão de máquinas, aparelhos e equipamentos (quando a revisão implicar conserto ou substituição de peças, aplica-se o disposto no item 41).

41. Conserto e restauração de quaisquer objetos (exclusive, em qualquer caso, o fornecimento de peças e partes de máquinas e aparelhos, cujo valor fica sujeito ao Imposto de Circulação de Mercadorias).

42. Recondicionamento de motores (o valor das peças fornecidas pelo prestador do serviço fica sujeito ao Imposto de Circulação de Mercadorias).

43. Pintura (exceto os serviços relacionados com imóveis) de objetos não destinados a comercialização ou industrialização.

44. Ensino de qualquer grau ou natureza.

45. Alfaiates, modistas, costureiros, prestados ao usuário final, quando o material, salvo o de aviamento, seja fornecido pelo usuário.

46. Tinturaria e lavanderia.

47. Beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, acondicionamento e operações similares, de objetos não destinados à comercialização ou industrialização.

48. Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos prestados ao usuário final do serviço, exclusivamente com material por ele fornecido (excetua-se a prestação de serviço ao poder público, a autarquias, a empresas concessionárias de produção de energia elétrica).

49. Colocação de tapetes e cortinas com material fornecido pelo usuário final do serviço.

50. Estúdios fotográficos e cinematográficos, inclusive revelação, ampliação, cópia e reprodução; estúdios de gravação de "video-tapes" para televisão; estúdios fonográficos e de gravação de sons ou ruídos, inclusive dublagem e "mixagem" sonora.

51. Cópia de documentos e outros papéis, plantas e desenhos, por qualquer processo não incluído no item anterior.

52. Locação de bens móveis.

53. Composição gráfica, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia.

54. Guarda, tratamento e amestramento de animais.

55. Florestamento e reforestamento.

56. Paisagismo e decoração (exceto o material fornecido para execução, que fica sujeito ao ICM).

57. Recauchutagem ou regeneração de pneumáticos.

58. Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio e de seguros.

59. Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos quaisquer (exceto os serviços executados por instituições financeiras, sociedades distribuidoras de títulos e valores e sociedades de corretagens, regularmente autorizadas a funcionar).

60. Encadernação de livros e revistas.

61. Aerofotogrametria.

62. Cobranças, inclusive de direitos autorais.

63. Distribuição de filmes cinematográficos e de "video-tapes".

64. Distribuição e venda de bilhetes de loteria.

65. Empresas funerárias.

66. Taxidermista".

Na Guanabara, desde a origem de sua Reforma Tributária, isto é, da Lei n.º 1 165, de 13-12-1966, já era conhecida a maioria das atividades que criariam o dever de pagar o Imposto sobre Prestação de Serviços, as quais seriam acrescidas àquelas determina-

das pelo Ato Complementar n.º 34, de 30-1-1967, face à redação do parágrafo único do art. 74, a saber:

“Parágrafo único. Para os efeitos deste título, considera-se como prestação de serviços:

I — a execução de obras de qualquer gênero, bem como os serviços auxiliares das mesmas, seja por empreitada com fornecimento de material e mão-de-obra, ou por administração, sendo que neste o imposto incidirá somente sobre as importâncias efetivamente recebidas pelo administrador, a título de honorários;

II — a manufatura ou semimanufatura por conta de terceiros;

III — a modificação na substância, na forma ou no aspecto, por conta de terceiros, de material ou de objetos recebidos destes, inclusive consertos, reformas, lavagem, limpeza e melhoramentos de qualquer gênero;

IV — vulcanização e recauchutagem de pneumáticos, estadias, lavagem e lubrificação de veículos a motor;

V — a conservação e limpeza de elevadores, máquinas, aparelhos e equipamentos;

VI — a conservação e limpeza de escritório e congêneres;

VII — o agenciamento de turismo, a organização de viagens e a venda de passagens;

VIII — a autuação por meio de comissões, como agente, comissário, intermediário, representante, ou atividade similar;

IX — a exploração de diversões de qualquer tipo, inclusive a distribuição de filmes;

X — o exercício da atividade de barbeiros, cabeleiros, manicures, e a exploração de institutos de beleza, estabelecimento de banhos e congêneres;

XI — o estudo, concepção, execução e distribuição de propaganda e a divulgação da propaganda e publicidade por quaisquer meios;

XII — a hospitalização e tratamento de qualquer tipo;

XIII — a prestação do serviço de transporte urbano de passageiros, bens ou objetos;

XIV — a administração de bens;

XV — a sublocação de imóveis ou partes de imóveis e a armazenagem;

XVI — a hospedagem em geral;

XVII — a locação de bens móveis;

XVIII — a exploração e venda de jogos, apostas e loterias;

XIX — o exercício de qualquer atividade comercial, industrial, profissional ou qualquer outra, não discriminada nos incisos anteriores e que não esteja sujeita ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias, ou a ele sujeita só parcialmente;

XX — a exploração e aluguel de equipamento esportivo, tais como: pistas de boliche, patinação, competição mecânica, aeromodelismo e locais para práticas desportivas.

Observa-se que das atividades acima mencionadas, poucas deixaram de pertencer ao rol de serviços de cuja prestação resulta a obrigação de recolher o tributo em exame, face à entrada em vigor do Decreto-lei n.º 406, de 31-12-1968, com a sua lista de serviços.

O Decreto-lei Estadual n.º 229, de 25-11-1969, publicado no *Diário Oficial* de 27 de novembro de 1969, revogando a lista exemplificativa do parágrafo único, do art. 74 da Lei n.º 1 165, de 13-12-1966, estabeleceu as seguintes naturezas de atividades, pela sua alteração IV, ao art. 79, do citado mandamento legal, a saber:

#### PROFISSIONAIS INDIVIDUAIS

1. Titulados por estabelecimentos de ensino de qualquer nível, pela prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte.
2. Profissionais de que trata o item anterior durante o período de 2 (dois) anos contados a partir da data da conclusão do respectivo curso.

3. Agentes, representantes, leiloeiros, despachantes, corretores, intermediários e outros que lhes possam ser assemelhados pela prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal, decorrente do exercício da atividade.
4. Profissionais não previstos nos itens anteriores, desde que não estabelecidos.

#### EMPRESAS

5. Propaganda e publicidade sobre a remuneração percebida na veiculação.
6. Propaganda e publicidade sobre os serviços de concepção, redação, produção e veiculação, esta última quando efetuada diretamente.
7. Serviços de execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras hidráulicas e de construção civil e respectivos serviços auxiliares, inclusive terraplenagem, escavação e urbanização.
8. Serviços de execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras ou instalações destinadas a: centrais de energia elétrica, estações, subestações e rede de distribuição; usinas siderúrgicas; redes e equipamentos de telecomunicações;
9. Serviços de reparos de embarcações.
10. Serviços de diversões prestados por empresários e promotores que não recebam diretamente as receitas dos espetáculos.
11. Serviços de diversões e jogos de qualquer tipo executados por empresários e promotores que recebam a receita diretamente do público.
12. Empresas que explorem atividades não previstas nos itens anteriores.

Ao finalizar este capítulo, convém dar o nosso testemunho de que o Governo Federal, ao elaborar as listas de serviços dos Decretos-leis 406/1968 e 834/1969, jamais pretendeu ofender a competência tributária dos municípios brasileiros, como procuram alguns autores fazer crer.

Seguimos a opinião do ilustre e incomparável mestre do Direito Tributário GILBERTO ULHOA CANTO, ao declarar não serem taxativas mas simplesmente exemplificativas as listas mencionadas:

“Seria pueril trazer à colação o fato de que as leis federais, que estabelecem normas gerais de direito financeiro, ao definirem o fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, não fazem a restrição consignada na lei estadual que estaria como que derogada, implicitamente, neste particular. Examinaremos êste aspecto apenas para argumentar, pois não acreditamos que possa ser sequer aventado e, muito menos, com possibilidades de sucesso.

Realmente, o Decreto-lei 406, de 30-12-1968, declara, no *caput* do seu art. 8.º, o seguinte:

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

Poderia parecer, à primeira vista, que o legislador, neste dispositivo, houvesse incorrido naquela imperfeição econômica a que se refere RUBENS GOMES DE SOUSA (v. 9, *retro*) sujeitando ao imposto qualquer serviço constante da lista anexa ao supracitado decreto-lei (posteriormente alterada pelo de n.º 834, de 8-11-1969), fôsse qual fôsse o objetivo visado pelo prestador e ainda que prestado gratuitamente. Contudo, é preciso não esquecer o que determina o Código Tributário Nacional (Lei n.º 5 172, de 25-X-66), ao cuidar da competência tributária, assim se expressando em seu artigo 6.º:

“A atribuição constitucional de competência tributária *compreende a competência legislativa plena* ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.”

Uma espécie de *limitação constitucional*, a que se refere o texto transcrito, se manifesta quando a União, usando da faculdade que lhe é concedida pelo artigo 8.º, inciso XVII, letra *c*, da Constituição (com a redação e numeração dadas pela Emenda Constitucional n.º 1, de 17-10-1969), legisla sobre *normas gerais* de direito financeiro. Nestas condições, ao dispor sobre o fato gerador de um impôsto da competência dos Estados ou dos Municípios, não o faz o legislador federal de forma exaustiva, que exclua qualquer outra conceituação mais restrita, emanada do poder competente para legislar sobre o tributo. O que faz é estabelecer as *normas gerais*, que não podem ser contraditadas pelas outras esferas de Governo, as quais devem a elas adaptar suas próprias definições e, também, traçar os *limites máximos*, insuscetíveis de serem *ultrapassados* pelas leis estaduais e/ou municipais. A estas compete a definição precisa do fato gerador dos impostos de suas respectivas alçadas, desde que não se choquem com a conceituação básica definida na lei federal e não *ultrapassem* os limites por esta fixados". (Recurso ao Conselho de Contribuintes do Estado).

## II

### CONCEITO DAS ATIVIDADES DE CARÁTER MISTO

Verifica-se, através da leitura do texto do § 2.º do art. 71 da Lei Federal n.º 5 172, de 25-10-1966, o aparecimento de uma nova filosofia tributária, exclusiva no mundo, a qual criava situações em que as operações desenvolvidas pelos contribuintes ficavam, ao mesmo tempo, sujeitas à incidência de um impôsto estadual — o ICM e outro de competência municipal — o Impôsto sobre Serviços (ISS).

Tratava-se do desempenho de atividades de serviços acompanhados do fornecimento de mercadorias, desde que a prestação de serviços em causa constituísse o objeto essencial da operação e contribuisse com mais de 75% (setenta e cinco por cento) da receita média mensal da atividade.

Ressalte-se que, de acôrdo com o § 1.º do citado permissivo fe-

deral, o fornecimento dêsse trabalho destinava-se a usuários ou consumidores finais.

Na Guanabara a lista exemplificativa do parágrafo único do art. 74 da Lei Estadual n.º 1 165, de 13-12-1966, principalmente os serviços de que fala o item XIX, demonstram tipos de prestações de serviços com o fornecimento de mercadorias.

Na oportunidade seria bom lembrar que a legislação da Guanabara foi que iniciou a listagem de serviços que mais tarde seria adotada pelo Governo Federal através dos Decretos-leis 406 e 834 respectivamente.

O Ato Complementar n.º 34, de 30-1-1967, veio aperfeiçoar vários pontos do Código Tributário, principalmente a tributação das atividades de caráter misto.

Lembremos a alteração oitava, que substitui o § 2.º, do art. 71 pelo seguinte:

“§ 2.º. Os serviços a que se refere o inciso IV do parágrafo anterior, quando acompanhados de fornecimento de mercadorias, serão considerados de caráter misto, para efeito de aplicação do disposto no § 3.º do art. 53, salvo se a prestação de serviços constituir seu objeto essencial e contribuir com mais de 75% (setenta e cinco por cento) da receita média mensal da atividade”.

Para melhor exame da matéria forçoso é voltar à alteração sétima, a qual substitui o § 1.º do art. 71 do Código Tributário Nacional, pelo seguinte:

“§ 1.º. Para os efeitos dêste artigo considera-se serviço:

I — locação de bens móveis;

II — locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza;

III — jogos e diversões públicas;

IV — *beneficiamento, confecção, lavagem, tingimento, galvanoplastia, reparo, consêrto, restauração, acondicionamento, recondicionamento e operações similares* quando relacionados com mercadorias não destinadas à produção industrial ou à comercialização;

V — execução, por administração ou empreitada, de obras hidráulicas ou de construção civil, excluídas as contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos;

VI — demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos”.

Mais uma vez observamos que a lista do art. 74 da Lei Estadual n.º 1165, de 13-12-1966, na maioria de seus itens continuava em plena vigência face à consonância com as normas federais baixadas na época.

Graças à felicidade de ter, a nossa cidade, competência dupla de arrecadar o ICM (estadual) e o ISS (municipal), iniciou-se um estudo criterioso dos índices efetivos das mercadorias ou materiais empregados nas prestações de serviços aos usuários ou consumidores finais.

Assim chegamos à Portaria “E” n.º 1, de 4-1-1968, da Secretaria de Finanças do Estado da Guanabara, através da qual se relacionaram as atividades consideradas como típicas de prestação de serviços, as quais não estavam sujeitas ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias, salvo se relacionadas com mercadorias destinadas à produção industrial ou comercialização:

INSPETORIA 2		
Código Atividade	Código Cadastro	Atividade
2106	40	Raspagem, calafetação de assoalhos, inclusive enceramento e colocação de sinteko e material semelhante.
6554	40	Conservação e limpeza de imóveis. Faxina. Faxineiro.
6555	40	Limpeza de caixa d'água. Serviço de fornecimento de água potável aos navios.
6556	40	Imunização de imóveis. Dedetização. Exterminador de insetos, cupim, pulgas, baratas e ratos.
2116	40	Ajardinamento.

INSPETORIA 3		
Código Atividade	Código Cadastro	Atividade
6401	40	Oficina de concertos de painelas e outros artigos de funilaria. Oficina de funileiro e de latoeiro. Soldador.
6411	40	Oficina de cutelaria. Amolador de ferramentas. Cutedeleiro.

INSPETORIA 3		
Código Atividade	Código Cadastro	Atividade
6421	40	Oficina de niquelagem, cromagem, galvanização.
6422	40	Oficina de espelhação de vidros e cristais.
6454	40	Oficina de reparação de material elétrico para veículos (bobinas, dinamos, arranques).
6464	40	Oficina de reparação de bicicletas, motocicletas, motonetas e triciclos.
6468	40	Oficina de pintura de veículo.
6471	40	Oficina de envernizamento, esmaltagem, laqueamento, lustração.
6473	40	Oficina de reparação de persianas, sem vendas.
6482	40	Oficina de borracheiro, sem vendas. Borracheiro, sem vendas.
6996	40	Lavagem e lubrificação de estadias de veículos.
7221	40	Oficina de borracheiro, sem vendas. Borracheiro sem vendas.

INSPETORIA 5		
Código Atividade	Código Cadastro	Atividade
6202	40	Hotel com fornecimento de comida. Hotel com refeições.
6203	40	Hotel sem fornecimento de comida. Hotel sem refeições.
6204	40	Pensão com hospedagem e fornecimento de comida e com no mínimo 5 (cinco) hóspedes.
6205	40	Pensão sem fornecimento de comida.
6206	40	Hospedaria. Estalagem. Albergue. Dormitório.
6207	40	Casa de cômodos. Habitação coletiva.
6208	40	Motel.
6209	40	Outras hotelarias e turismo, não especificadas ou não classificadas.

INSPETORIA 6		
Código Atividade	Código Cadastro	Atividade
6251	40	Hospital. Casas de Saúde. Sanatório. Maternidade. Clínica.
6252	40	Pronto-socorro médico.
6253	40	Policlínica.
6254	40	Laboratório de análises clínicas.
6256	.0	Raios X.
6331	40	Jardim de Infância
6259	40	Clínica ortopédica
6332	40	Ensino Primário. Ensino Supletivo.
6333	40	Curso Preparatório de admissão ao ensino ginásial. Comercial e técnico. Curso de admissão ao primeiro ciclo.
6334	40	Ensino médio (1.º e 2.º ciclos). Ensino secundário. Ensino ginásial e normal. Ensino ginásial e científico. Ensino ginásial e clássico. Ensino ginásial e técnico. Ensino comercial e técnico. Ensino industrial e técnico.
6335	40	Curso Preparatório pré-vestibular. Curso preparatório de admissão ao ensino normal e escolas militares.
6336	40	Ensino superior. Ensino universitário.

INSPETORIA 6

Código Atividade	Código Cadastro	Atividade
6337	40	Ensino religioso. Ensino teológico.
6339	40	Ensino educacional não especificado ou não classificado.
6341	40	Curso de línguas. Ensino de idiomas.
6342	40	Curso de bailados. Ballet. Coreografia. Curso de arte teatral.
6343	40	Conservatório de música.
6344	40	Ensino artístico.
6345	40	Ensino instrumental.
6346	40	Curso de desenho e decoração.
6347	40	Curso de modelagem, sem venda.
6349	40	Outros ensinos artísticos e culturais não especificados ou não classificados.
6351	40	Curso de Dactilografia. Taquigrafia e estenografia.
6352	40	Escola de motorista. Curso de treinamento.
6353	40	Curso de corte e costura. Curso de artes domésticas, sem vendas.
6354	40	Curso de nutrição. Curso de artes culinárias, sem vendas.
6355	40	Curso de barbeiro e cabeleireiro.
6356	40	Curso de defesa pessoal. Curso de educação física. Curso de recreação e jogos.
6357	40	Curso de esgrima. Natação. Equitação e outros esportes.
6358	40	Curso preparatório para concurso. Cursos por correspondência. Curso de oratória.
6359	40	Outros ensinos diversos, não especificados ou não classificados.
6491	40	Oficina de serzir.
6493	40	Oficina de bordados, plissés, bordadeira, sem vendas.
6501	40	Oficina de reparo, reforma e lavagem de chapéus.
6502	40	Oficina de sapateiro, consertador de calçados.
6503	40	Oficina de costura, costureiro. Oficina de alfaiate. Alfaiate e feitiço.
6504	40	Oficina de consertos de peleteria, inclusive limpeza e lavagem de peles, luvas e tapetes.
6527	40	Oficina de reparos de artefatos de correaria e solaria.
6546	40	Fotocópias.
7231	40	Oficina de lavagem e tintura de roupas.
7991	40	Fotografias.

Convém esclarecer que, nos casos de exercício de mais de uma atividade, as demais continuariam sujeitas à sua tributação específica.

Entretanto, se a atividade de caráter misto apresentava aplicação tranqüila nesta Cidade-Estado, o mesmo não acontecia pelo Brasil afora, travando-se verdadeiras lutas fiscais entre os Estados e seus Municípios, razão pela qual o Decreto-lei 406, de 31-12-1968 foi recebido com grande satisfação.

Espelhava-se, o diploma federal em causa, na idéia apresentada pelo Governo da Guanabara, através de substitutivo, na Reunião

dos Secretários de Fazenda de todo o Brasil, realizada em março de 1968, em Brasília.

Naquele conclave já preconizavam os técnicos tributários cariocas que a incidência do Imposto sobre a Prestação de Serviços aos usuários ou consumidores finais em que se procedesse o fornecimento de mercadorias deveria excluir a tributação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias.

Note-se que da lista carioca de que falava o Ato Normativo de 4-1-1968, raríssimas atividades passaram ao campo de incidência do ICM.

Com fundamento nas normas emanadas do art. 8.º, combinado com seu § 1.º, os serviços constantes da lista anexa ao referido dispositivo, ainda que sua prestação envolvesse fornecimento de mercadoria, ficariam sujeitos apenas ao Imposto sobre Serviços.

Claro e incontestável que o parque de oficinas de lubrificação, conservação, manutenção, reparos e conservação de objetos ou máquinas nas suas atividades estariam dentro deste campo tributário.

Por outro lado, também, compreendia-se que os serviços que não aparecessem na lista elaborada e cuja prestação envolvesse o fornecimento de mercadorias ficariam sujeitos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias.

Assim, a Indústria Gráfica, a confecção, as Empresas Funerárias, etc., mesmo na mão-de-obra empregada recolheriam aquele tributo de competência estadual.

A matéria, apesar da sua clareza meridiana, causou grandes debates entre as autoridades fazendárias, discutindo-se em alguns casos não só o espírito do legislador, como o verdadeiro significado etimológico de expressões da nossa língua.

Diante dos fatos, iniciou o Governo Federal estudos para a elaboração de nova listagem, bem como a volta da atividade de caráter misto, mesmo nos casos em que a prestação de serviços constituisse o objeto essencial e contribuisse com mais de 75% (setenta e cinco por cento) da receita mensal da atividade.

Tendo em vista a complexidade que o assunto apresentava, solicitou o Ministério da Fazenda o auxílio das autoridades fiscais, estaduais e municipais, para a solução da matéria, a fim de se afastar o perigo do estrangulamento econômico das empresas.

Como não poderia deixar de acontecer, a Guanabara, mais uma vez apresentou, através de firme ato do titular da Secretaria de Finanças, uma saída rápida e corajosa para o problema.

Resolveu o Exm.<sup>o</sup> Sr. Secretário de Finanças do Estado da Guanabara, após ouvir os dois Departamentos, que os impostos sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, na parte referente às atividades de lubrificação, conservação, manutenção, reparos e consertos de objetos ou máquinas continuariam a ser arrecadados em conformidade com a legislação estadual anterior ao Decreto-lei 406, de 31-12-1968 (despacho Proc. 04/0243, de 24-3-1969).

Chegamos, assim, ao Decreto-lei 834, de 8-9-69, que, efetivamente, revigorou a atividade de caráter misto, conforme se observa da leitura dos itens abaixo discriminados que integram a lista do art. 8.<sup>o</sup>, a saber:

- 19 — Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitos ao ICM).
- 20 — Demolição, conservação e reparação de edifícios (inclusive elevadores nêles instalados), estradas, pontes e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, que ficam sujeitas ao ICM).
- 29 — Organização de festas, "buffet" (exceto o fornecimento de alimentos e bebidas, que ficam sujeitas ao ICM).
- 39 — Hospedagem em hotéis, pensões e congêneres (o valor da alimentação, quando incluído no preço da diária ou mensalidade, fica sujeito ao Impôsto sobre Serviços).
- 40 — Lubrificação, limpeza e revisão de máquinas, aparelhos e equipamentos (quando a revisão implicar em consêrto ou substituição de peças, aplica-se o disposto no item 41).
- 41 — Consêrto e restauração de quaisquer objetos (exclusive, em qualquer caso, o fornecimento de peças e partes de

máquinas e aparelhos, cujo valor fica sujeito ao Impôsto de Circulação de Mercadorias).

- 42 — Recondicionamento de motores (o valor das peças fornecidas pelo prestador de serviço fica sujeito ao Impôsto de Circulação de Mercadorias).
- 53 — Composição gráfica, clichêria, zincografia, litografia.
- 56 — Paisagismo e decoração (exceto o material fornecido para execução, que fica sujeito ao ICM).

Necessária se tornou, tendo em vista a aplicação errônea das normas tributárias, a partir da vigência do Decreto-lei 406, de 31-12-1968, quer por simples interpretação e até motivada por falsa orientação por parte das autoridades estaduais e municipais, cada uma procurando arrecadar mais, a expedição de diploma federal dirimindo as dúvidas, bem como cancelando as multas fiscais aplicadas às oficinas de conservação, lubrificação ou manutenção, na vigência do Decreto-lei 406/68.

Assim procedendo, o Decreto-lei Federal 932, de 10-10-1969 com base na lista de serviços que acompanha o Decreto-lei 834, de 8-9-1969, considerou como bom o recolhimento de um ou outro tributo, o ICM ou ISS, pelo contribuinte, em decorrência de controvérsia na interpretação do Decreto-lei federal n.<sup>o</sup> 406, de 31-12-1968.

Outrossim, declara que será vedada, em qualquer dos casos, a restituição do valor de um tributo ou de outro, que em virtude da interpretação aplicada, tenha sido liquidado.

Chegamos, assim, ao final dos comentários que achamos serem de interesse de todos os contribuintes, advogados e contadores que têm a árdua missão de recolher, de maneira correta, o impôsto em questão.

Prometemos, em outra oportunidade, tecer comentários sobre atividades terciárias, que tiveram tratamento especial na forma de recolher a obrigação tributária, como a construção civil, os projetos de viabilidade econômica, as instituições financeiras, o turismo, as escolas e hospitais.

*critério de reajustes salariais.* — 20. *O abono de emergência.* — 21. *Relações entre o abono de emergência e o novo critério de reajuste salarial.*

## O PODER NORMATIVO DA JUSTIÇA DO TRABALHO REAJUSTAMENTOS SALARIAIS (\*)

ARION SAYÃO ROMITA

Professor na Faculdade de Direito da UEG —  
Do Ministério Público do Estado da Guanabara

1. *Jurisdição especial e “confusão” de poderes.* —
2. *As tendências coletivas do direito do trabalho.* —
3. *Sentença normativa e autonomia do direito do trabalho.* —
4. *Conflito individual e conflito coletivo do trabalho.* —
5. *A sentença normativa como fonte do direito.* —
6. *A sentença normativa como fonte do direito.* —
7. *Conflitos de direito e conflitos de interesse.* —
8. *As atuais funções da jurisprudência.* —
9. *A convenção coletiva.* —
10. *A sentença normativa, “sua natureza jurídica”.* —
11. *A Justiça do Trabalho no Brasil; a polémica VALDEMAR FERREIRA × OLIVEIRA VIANA.* —
12. *O poder normativo da Justiça do Trabalho em face das Constituições de 1946 e de 1967.* —
13. *O poder normativo e o anteprojeto de Código de Processo do Trabalho.* —
14. *A Lei n.º 4.725 “sua constitucionalidade.”* —
15. *As modificações posteriores e a regulamentação da Lei n.º 4.725.* —
16. *O Decreto-lei n.º 15; suas modificações posteriores e sua aplicação.* —
17. *O processo de alteração do sistema atual de reajuste salarial.* —
18. *O novo critério de reajustamento salarial introduzido pela Lei n.º 5.451. O abono de emergência.* —
19. *O novo*

(\*) Trabalho aprovado pela Comissão Examinadora do Concurso de Prêmios Jurídicos, promovido pela Ordem dos Advogados do Brasil — seção do Estado da Guanabara, em 1967. O estudo, que obteve o prêmio destinado à seção de Direito do Trabalho, foi atualizado pelo Autor até junho de 1986, para publicação nesta Revista. A Emenda Constitucional n.º 1, de 17-10-1969, não inovou na matéria e reconhece expressamente o poder normativo da Justiça do Trabalho no art. 142, § 1.º.

### 1. — *Jurisdição especial e “confusão” de poderes*

Enumerando os traços característicos do direito do trabalho, A. GALLART FOLCH (1) aponta, entre outros, o ser criador de um privilégio de fôro e confusionista de poderes, porque às organizações corporativas que cria concede, ao mesmo tempo, poderes executivos, legislativos e judiciais.

Na verdade — a frase é de PAUL DURAND (2) — para ser real, o particularismo de um direito deve afirmar-se na ordem jurisdicional. O particularismo do direito do trabalho afirmou-se também na ordem jurisdicional, pela criação de uma justiça especializada.

Essa jurisdição especial não significa — é evidente — fôro de exceção; o caráter de especialização decorre da instituição de juízes especializados e do procedimento original observado na tramitação dos dissídios do trabalho.

A essa justiça especializada se atribui a tarefa não só de *aplicar* o direito, mas também de *criar* o direito. Na primeira hipótese, o juiz do trabalho se vale da equidade, como subsídio para a interpretação da lei. Na segunda hipótese (elaboração), a equidade assume o caráter de fonte (material) do direito, pois, nos casos estritos da sentença normativa, o tribunal *cria uma norma* (fonte formal) que regula as relações individuais de trabalho dali para o futuro — (3) Constituição Federal de 1946, art. 123, § 2.º; de 1967, art. 134, § 1.º.

Inegável, por isso, que o órgão *judiciário*, ao editar normas gerais de trabalho, exerce funções materialmente *legislativas*.

Quanto ao fato de ser o direito do trabalho “confusionista de poderes”, não é de se estranhar que num só órgão se identifique a superposição de funções inerentes aos três poderes clássicos. Se o juiz deve, no julgamento da hipótese concreta, suprir a lacuna da lei, fácil é concluir que, no exercício dessa tarefa supletiva, sua ati-

(1) *Derecho español del trabajo*, Barcelona, 1936, pág. 16.

(2) *Traité de droit du travail*, Paris, I, 1947, pág. 257.

(3) EVARISTO DE MORAIS FILHO, *Tratado elementar de direito do trabalho*, Rio de Janeiro, 1960, I, pág. 196.