



CÂMARA DOS DEPUTADOS

PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº , DE DE DE 2023
(Do Sr. Gilson Marques)

Extingue a tributação do ISS sobre a cessão de uso de espaço em cemitérios para sepultamento e dá outras providências.

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º Esta Lei Complementar extingue a tributação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre a cessão de uso de espaço em cemitérios para sepultamento, bem como concede remissão nos casos relacionados.

Art. 2º Fica revogado o subitem 25.05 do item 25 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

Art. 3º O art. 3º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, passa a vigorar acrescido do seguinte inciso XI:

“Art. 3º.

.....

XI - operações relacionadas à cessão de uso de espaço em cemitérios para sepultamento.

.....” (NR)

Art. 4º Ficam remetidos os débitos com a Fazenda Pública, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa, originários de incidência tributária com base no subitem 25.05 do item 25 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

Art. 5º Esta Lei Complementar entra em vigor na data da sua publicação.





CÂMARA DOS DEPUTADOS

JUSTIFICAÇÃO

“NOS OSSOS QUE AQUI ESTAMOS PELO VOSSOS ESPERAMOS”

Fonte: https://pt.wikipedia.org/wiki/Capela_dos_Ossos,

Acessado em 18/04/2023

“eu erguerei um túmulo para meu irmão muito amado”, “será um belo fim, se eu morrer, tendo cumprido esse dever. Querida, como sempre fui, por ele, com ele repousarei no túmulo... com alguém a quem amava; e meu crime será louvado (...)”. (Antígona, trecho da peça escrita pelo dramaturgo grego Sófocles por volta do ano 442 A.C¹)

Este Projeto de Lei Complementar extingue a tributação do ISS sobre a cessão de uso de espaço em cemitérios para sepultamento, bem como concede remissão dos débitos com a Fazenda Pública, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa, originários desse tipo de incidência tributária. Ademais, inclui entre as hipóteses de não incidência do ICMS, de forma a evitar alguma eventual interpretação no futuro no sentido de tributação.

Death and taxes² (“Morte e impostos”) é uma frase comumente referenciada a uma famosa citação escrita pelo estadista americano Benjamin Franklin:

Nossa nova Constituição está agora estabelecida e tem uma aparência que promete permanência; mas neste mundo nada pode ser dito como certo, exceto a morte e os impostos. — Franklin, em uma carta a Jean-Baptiste Le Roy, 1789³

Embora Franklin não seja o progenitor da frase, seu uso é o mais famoso, especialmente nos Estados Unidos⁴. Versões anteriores do século 18 incluem uma linha em *The Political History of the Devil* (1726)⁵ de Daniel Defoe, e uma citação de *The Cobbler of Preston* (1716) por Christopher Bullock, que é a iteração mais antiga conhecida⁶.

1 <https://www.conjur.com.br/2020-jul-21/maria-teresa-oliveira-antigona-nossos-mortos>

2 [https://en.wikipedia.org/wiki/Death_and_taxes_\(idiom\)](https://en.wikipedia.org/wiki/Death_and_taxes_(idiom)), Tradução: Google Tradutor

3 Sparks, Jared (1856). *The Writings of Benjamin Franklin, Vol. X (1789-1790)*. Macmillan. p. 410.

4 Liles, Jordan (20 July 2022). [“Did Ben Franklin Pen the Famous ‘Death and Taxes’ Quote?”](#). Snopes. Snopes Media Group Inc. Retrieved 11 November 2022.

5 DeFoe, Daniel (1726). *The Political History of the Devil, As Well Ancient as Modern: In Two Parts*. London: Black Boy in Pater-noster Row. p. 269.

6 Christopher Bullock (1767). *The Cobbler of Preston, a farce. As it is acted at the Theatre-Royal in Lincoln's-Inn-Field, Fifth Edition*. Bladon, London, 1767. p. 21.





CÂMARA DOS DEPUTADOS

Você mente, você não tem certeza; pois eu digo, mulher, é impossível ter certeza de qualquer coisa, exceto morte e impostos — Toby Guzzle, em Christopher Bullock, The Cobbler of Preston, p. 21

No Brasil, a voracidade arrecadatória do estado ultrapassa as fronteiras da morte, quer tributar para além dela, do inventário, da partilha, da herança, do ITDMC, quer tributar o morto, se permitirmos, para sempre, ou melhor, sendo mais preciso, tributar o espólio e os descendentes em razão do morto, e nem se diga que a tributação é sobre as empresas (os cemitérios), pois tributo indireto é repassado ao preço.

A Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, incluiu a cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento (item 25.05) na Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o ISS, de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

A Associação dos Cemitérios e Crematórios do Brasil (ACEMBRA) ingressou com a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.869/DF, junto ao Supremo Tribunal Federal (STF), para questionar a constitucionalidade dessa incidência.

O Plenário do STF concluiu⁷ que a atividade é mista, pois, além de fornecimento de mercadoria (o espaço em si), a atividade envolve, também, a prestação do serviço de guarda [ou custódia] e conservação de restos mortais.

Em seu voto pela improcedência do pedido, o relator observou que a previsão de incidência do ISS sobre a cessão de uso de espaços em cemitérios, conforme prevista na lei, não pode ser reduzida a uma mera obrigação de dar, no sentido de locação do espaço físico pura e simples. ***“A atividade abarca também a custódia e a conservação dos restos mortais, que indubitavelmente se enquadram no conceito tradicional de serviços”,*** explicou⁸.

A Corte Suprema, neste simbólico julgamento, caminha para o esgarçamento do conceito de serviço e do texto da Constituição, como se demonstrará adiante.

A Constituição Federal de 1988 atribui competência para a tributação dos serviços de qualquer natureza aos municípios e deixa ao legislador complementar a tarefa de defini-los, excluídos aqueles que se sujeitam ao ICMS, por expressa previsão constitucional (art. 155, II), como é o caso, por exemplo, do serviço de transporte interestadual e intermunicipal.⁹

A Constituição não estabelece a definição do que são serviços de qualquer natureza, nem deveria, já que a Carta Magna não se presta a definir conceitos.

Essa tarefa, consoante o art. 156, III, da Constituição Federal, fica a cargo do legislador complementar, que deverá indicar os serviços que se

7 <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=503704&ori=1>

8 <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=503704&ori=1>

9 ADI nº 5.869/DF, Ministro Gilmar Mendes, inteiro teor do acórdão, página 7.





CÂMARA DOS DEPUTADOS

sujeitam ao imposto municipal, excetuados, é claro, aqueles que se submetem ao ICMS por expressa previsão constitucional.¹⁰

No entanto, é certo que o legislador complementar não está inteiramente livre no exercício desse *mister*. Há limites a serem observados pela atividade legislativa, que representam balizas à própria atividade impositiva.¹¹

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.¹² Foi exatamente o que ocorreu no presente caso.

Não se pode esquecer que o constituinte originário, ao utilizar o termo serviço, estava pensando em, no mínimo, algo que se pode entender como serviço pelo parlamentar comum e não em um conceito a ser construído no futuro, inventado; algo que é preciso arduamente defender, depois de inúmeras páginas, argumentos retóricos e flexões jurídicas, como serviço.

O relator cita alguns julgados do tribunal e considera importante uma nova definição dada para serviço, criada em precedente do tribunal, sem nenhuma consideração lógica, histórica, sociológica, legal, de direito comparado etc, apenas fruto da iluminação dos ministros, qual seja: *“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 adota esse raciocínio como ponto central do acórdão: “resta mantida a ideia de que o ISS incide sobre **oferecimento de utilidade a outrem**, podendo se realizar, ou não, com *“obrigação de dar”*”¹⁴.

Em que consiste o oferecimento de utilidade a outrem? Não se sabe. Tudo indica que não é preciso contribuição alguma do esforço humano para haver a subsunção à norma jurisprudencial, qualquer atividade humana ou da natureza pode ser enquadrada a esse novo dogma constitucional implícito.

Nas razões de decidir da ADI nº 5.869/DF não há qualquer aprofundamento quanto à criada “custódia/conservação” de restos mortais ser serviço, só há argumentos de autoridade¹⁵: *“atividade esta que inegavelmente tem natureza de serviço”, “é forçoso assumir que a cessão de espaço em cemitério para inumação está inseparavelmente ligada à custódia dos cadáveres”, “tal atividade abarca também a custódia e a conservação dos*

10 *Op. cit.* item 8, página 8.

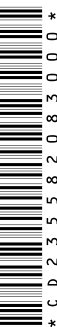
11 *Idem* 9.

12 *Idem* 9.

13 *Op. cit.* item 8, página 12.

14 *Op. cit.* item 8, página 14.

15 *Op. cit.* item 8, página 15.





CÂMARA DOS DEPUTADOS

restos mortais, as quais indubitavelmente se enquadram no conceito tradicional de serviços” Em resumo, os argumentos são: inegavelmente, forçoso assumir, inseparavelmente ligada e indubitavelmente.

Pois bem, vamos verificar¹⁶ se existe mesmo a conservação de restos mortais apontada pelo STF.

O corpo humano quando falece, começa a passar por alguns processos e etapas de decomposição: decomposição inicial; putrefação; putrefação escura; fermentação butírica; e esqueletização. Depois de enterrado, o corpo humano vai passando por um processo gradativo que vai se acentuando com o passar das semanas.

Cada um desses estágios acontece de forma natural, começando com o amolecimento e endurecimento dos tecidos da pele até a esqueletização do corpo humano completamente. Neste momento é quando só podemos ver os ossos do corpo humano. Esse processo pode levar mais tempo dependendo da profundidade da cova em que o corpo foi enterrado.

O processo de decomposição do corpo humano leva em torno de 4 semanas em ocasiões comuns e normais, porém pode variar dependendo do local onde o corpo se encontra. Em geral, o tempo de decomposição do corpo humano sepultado é de um a dois anos até se decompor totalmente. No entanto, esse tempo pode variar dependendo das condições do ambiente e do cadáver.

As leis municipais estão preparadas para contemplar essas especificidades? A incidência durará somente até a decomposição total ou para sempre? Será levada em consideração a profundidade da cova? E a qualidade do terreno? São questões que deveriam importar para esse tipo de tributação.

Pelo exposto, conclui-se que tudo o que ocorre com um cadáver é ação da natureza, que se distancia sobremaneira do que se entende por conservação, todo o trabalho é efetuado pela terra e pelos organismos que ali habitam. A bem da verdade, é o contrário da conservação.

Se compararmos com os demais subitens do item 25 da referida Lista de Serviços, podemos sempre encontrar a presença de algum trabalho humano, vejamos:

25.01 – Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembaraço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.

25.02 - Translado intramunicipal e cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.

25.03 – Planos ou convênio funerários.

25.04 – Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.

¹⁶ <https://conslac.com.br/blog/estagios-de-decomposicao-do-corpo/>





CÂMARA DOS DEPUTADOS

Os subitens 25.01 e 25.02 somente ocorrem com especiais esforços humanos. O subitem 25.03 demanda a gestão humana desses planos ou convênios. Já quanto ao item 25.04, aí sim faz sentido falar-se em manutenção e conservação, tendo em vista que os jazigos e o ambiente do cemitério estão ao alcance de trabalhos humanos, o que não ocorre com o que está embaixo da terra. Não há qualquer benfeitoria no subsolo onde repousam os mortos.

Visto isso, falta ainda enfrentar o que se chamou de guarda/custódia de restos mortais. A guarda pressupõe algum tipo de vigilância, de proteção, algo que está relacionado a objetos de valor econômico. E ainda que se defendesse alguma proporcionalização do potencial serviço de fiscalização e seu correspondente rateio entre as demais receitas dos cemitérios, essa atividade se esgotaria na proteção do jazigo, subitem 25.04, dado que, para se chegar ao subsolo, é preciso passar antes pelo túmulo.

Da mesma forma a custódia, que é um instrumento jurídico dedicado ao depósito e manutenção de bens com algum tipo de valor financeiro. Ainda que os restos mortais tenham valor sentimental para os familiares, não se pode atribuí-los às características de bens de mercado.

Na ADI nº 5.869/DF, para se caracterizar um serviço, não houve só abandono da teoria civilista que exige a *obrigação de fazer*¹⁷, houve o abandono da participação humana na prestação do serviço. Agora, qualquer fato da natureza pode ser ilusoriamente associado a uma prestação de serviço.

Pode o estado em sentido *latu* (ou os municípios em espécie), a partir desse precedente do STF tributar com o ISS, por exemplo, a respiração, a fala, a audição, a visão, a iluminação do sol, já que todas essas são utilidades presentes em todo ambiente, oferecidos aos que nele estiverem (não importa que seja oferecida pela natureza, pois a participação humana é prescindível ao neo conceito).

Após analisar os expedientes utilizados, torna-se claro que, por não haver qualquer participação de esforço humano nessa atividade, tudo se resume à locação do espaço físico onde os restos mortais estão depositados, sendo razoável o entendimento de que se trata de aluguel de espaço, que escapa à tributação do ISS, como bem defendeu a Acembra. Deixar de fazer esse reconhecimento levou o STF à inauguração de uma jurisprudência temerária e permeada de insegurança jurídica, onde tudo, a partir de agora, está potencialmente sujeito a ser tributado como se serviço fosse.

Fosse hoje não existiria a Súmula Vinculante nº 31¹⁸, bastaria caracterizar qualquer aluguel como serviço, já que este é o oferecimento de utilidade para alguém, e fazer uma analogia com um serviço existente com algumas características semelhantes ao aluguel.

¹⁷ Independentemente de ser acertado, ou não, esse caminho.

¹⁸ É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.





CÂMARA DOS DEPUTADOS

Segue o algoritmo, escrito no precedente da ADI nº 5.869/DF, para tributar, pelo ISS, qualquer fato da vida, com o aval do STF: 1) dizer que o fato da vida é o oferecimento de utilidade a alguém (a participação humana é dispensável); 2) fazer analogia duvidosa com algum serviço existente (não importa o acerto dos parâmetros da analogia, ela será validada com autoridade: inegavelmente, indubitavelmente); 3) criado o serviço ilusório, encaixotar no pacote de atividade mista (prestação de serviço em conjunto com o fornecimento de mercadoria¹⁹); 4) colocar como serviço na Lei Complementar nº 116, de 2003; e, por fim, 4) cobrar o ISS.

Como bem diz o Ministro Gilmar Mendes: **admitir que ao legislador fosse dado alterar as materialidades utilizadas para repartir as competências tributárias, como já disse, seria o mesmo que reconhecer-lhe o direito de alargar ou estreitar os limites de sua própria competência ao seu bel-prazer. E isso evidentemente viola a Carta Constitucional.**²⁰ É isso, a ADI nº 5.869/DF cruzou a última fronteira de qualquer limite ao poder de tributar. Daqui para a frente, tudo é possível para engordar o Leviatã.

Já previu Galvão²¹ que o neoconstitucional conduz ao fim do Estado de Direito. Isso está bem evidente no precedente em questão: trocamos as limitações constitucionais ao poder de tributar, validamente vigentes no âmbito do Código Tributário Nacional (CTN), conforme determina o art. 146, II, da Constituição Federal pela criatividade espontânea dos Ministros do STF.

Assim, de nada vale a norma geral tributária do art. 110 que enuncia que *“a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”*. Tampouco ignora-se o § 1º do art. 108, *“o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”*.

É mais de acordo com o neoconstitucionalismo entender que não há fronteiras que não sejam possíveis ultrapassar pelos intérpretes máximos da Constituição, que podem fabricar novos conceitos sem limites: basta dizer que a interpretação da constituição tem que ser feita livremente e produzir um acórdão formalmente válido. Ou, nas palavras do relator, pedindo escusas por citar o CTN, o que, no meio, pode ser “desmerecedor” de um Ministro: *“cito esse dispositivo apenas a título de ilustração. Obviamente não pretendo interpretar a Constituição à luz do Código Tributário Nacional. Não é disso que se trata.”*

Cabe a nós parlamentares, verdadeiros representantes da vontade do povo, darmos uma resposta, ainda que pontual, para resolver essa questão da

19 Ser realmente mercadoria é prescindível, basta ter valor algum subjetivo; tudo na vida tem.

20 *Op. cit.* item 8, página 9.

21 GALVÃO, Jorge Octávio Lavocat. O neoconstitucionalismo e o fim do Estado de direito.





CÂMARA DOS DEPUTADOS

cessão de uso de espaço em cemitérios para sepultamento e acabar com essa neo tributação indigna, bem como pôr um freio ao poder ilimitado de tributar.

Não podemos dificultar o enterro dos mortos e repetir o arbítrio de Creonte cometido contra Antígona: "(...) *Declaro que fica terminantemente proibido honrá-lo com um túmulo, ou de lamentar sua morte; que seu corpo fique insepulto, para que seja devorado por aves e cães, e se transforme em objeto de horror*²²". Deixemos os mortos partirem em paz.

A matéria tratada neste PLP não tem repercussão direta no Orçamento da União, eis que o ônus financeiro nele explícito recairá sobre os municípios, não acarretando repercussão direta ou indireta na receita ou na despesa da União. Nesses casos, torna-se aplicável o art. 32, X, "h", do Regimento Interno da Câmara dos Deputados, que dispõe que somente as proposições que importem aumento ou diminuição de receita ou de despesa pública, tratando das federais, estão sujeitas ao exame de compatibilidade ou adequação financeira e orçamentária.

Mesmo no caso da renúncia fiscal dos municípios, informa o Valor Econômico²³ que, de acordo com Ricardo Almeida, assessor jurídico da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (Abrasf), "a maioria [das empresas] não recolhia e muitos municípios não cobravam [o imposto]".

Deste modo, conto com o apoio dos nobres pares, de forma a demonstrar que o Congresso Nacional não coaduna com esse perigosíssimo e inconstitucional precedente do STF, o julgamento da ADI nº 5.869/DF, que abre espaço para se tributar tudo o que existe na natureza; atuando, portanto, responsabilmente junto aos cidadãos e respeitando a dignidade dos mortos.

Sala das Sessões, 03 de maio de 2023

Deputado GILSON MARQUES
NOVO/SC

22 <https://www.conjur.com.br/2020-jul-21/maria-teresa-oliveira-antigona-nossos-mortos>

23 <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2023/02/23/stf-libera-cobranca-de-iss-sobre-cessao-de-espaco-em-cemiterio.ghtml>





CÂMARA DOS DEPUTADOS
Infoleg - Autenticador

Projeto de Lei Complementar **(Do Sr. Gilson Marques)**

Extingue a tributação do ISS
sobre a cessão de uso de espaço em
cemitérios para sepultamento e dá outras
providências.

Assinaram eletronicamente o documento CD235582083000, nesta ordem:

- 1 Dep. Gilson Marques (NOVO/SC)
- 2 Dep. Adriana Ventura (NOVO/SP)

Apresentação: 17/05/2023 10:22:19.793 - MESA

PLP n.113/2023

