

ICT - S&
04/04
14
COMPLEMENTAR
TEXTO 4

O ISS E A LC 116

Coordenador

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA

Autores

ALBERTO XAVIER
AROLD GOMES DE MATTOS
BETINA TREIGER GRUPENMACHER
CLÉLIO CHIESA
EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO
EDUARDO FORTUNATO BIM
FERNANDO FACURY SCAFF
GABRIEL LACERDA TROIANELLI
HUGO DE BRITO MACHADO
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO
HUMBERTO ÁVILA
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO
JULIANA GUEIROS
MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES
RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO
ROBERTO DUQUE ESTRADA

02887
BARROS CARVALHO ADVOGADOS

DIALÉTICA

São Paulo - 2003

→ O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e Aspectos Relevantes da Lei Complementar nº 116/2003/

CLÉLIO CHIESA

Advogado. Mestre e Doutor pela PUC/SP. Professor de Graduação e Pós-graduação em Direito Tributário.



1. Considerações Gerais

A Lei Complementar nº 116/2003, em substituição às normas gerais sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza de competência dos Municípios e Distrito Federal contempladas pelo Decreto-lei nº 406/68, veiculou uma nova lista de situações passíveis de serem tributadas por meio do ISSQN.

A nova lei disciplinou diversos aspectos do ISSQN, dentre os quais se destaca a pretensão de definição do “fato gerador” do ISSQN, isenções, local em que é devido o ISSQN, o instituto da responsabilidade voltado para o ISSQN, alíquotas máximas do ISSQN e demarcação de novas materialidades passíveis de serem tributadas por meio do ISSQN.

Com o devido respeito aos mentores da referida lei, a nosso ver, foram cometidos, dentre outros, dois graves equívocos com a sua edição: a) primeiro, a insistência na edição de uma lei complementar listando os *serviços* passíveis de serem tributados pelos Municípios, vinculando o exercício da competência para tributar por meio do ISSQN à lista de situações elencadas pela lei, mitigando a autonomia legislativa dos Municípios; b) segundo, a lista contempla situações não que são efetivamente *serviços* passíveis de serem tributados por meio do ISSQN.

Diante disso, a proposta desse trabalho, é discorrer sobre alguns aspectos da Lei Complementar nº 116/03, evidentemente não com o propósito de desenvolver uma investigação aprofundada sobre assunto, mas suscitar algumas questões para fomentar os debates.

Nessa senda, damos início a nossa manifestação externando a nossa insurgência contra a idéia arraigada em certos setores da doutrina e tribunais de que o exercício da competência tributária muni-

cipal para instituir o ISSQN está condicionado à edição de lei complementar listando as materialidades possíveis.

2. Competência para a Definição das Materialidades do ISSQN

Não obstante a euforia dos Municípios provocada com a edição da Lei Complementar nº 116/03, que, dentre outras inovações, aumentou consideravelmente o número de serviços passíveis de serem tributados por meio do ISSQN, não poderíamos deixar de registrar, antes de fazer nossas ponderações sobre aspectos específicos da referida lei, a nossa opinião de que a euforia é injustificada. Aliás, esse tipo de atitude é lamentável, pois contribui para a consolidação de uma tese, a nosso ver, equivocada sobre o âmbito de competência dos Municípios. Explico o motivo da minha desolação.

Há muito tempo discute-se sobre a natureza da lei complementar mencionada no art. 156, III, da Constituição Federal, ou seja, se tem natureza explicitativa ou taxativa. Trata-se, a meu ver, de questão fundamental, pois a autonomia financeira dos Municípios compõe uma das pilas essenciais do sistema tributário brasileiro. A respeito dessa questão, sempre fizemos coro com os defensores da tese de que a mencionada lei complementar não tem natureza taxativa, mas apenas exemplificativa.

Defendemos que lei infraconstitucional, ainda que seja a complementar, não pode limitar a atuação do legislador municipal, pois isso implicaria a violação ao princípio da autonomia dos Municípios. Admitir que a lei complementar possa apontar os serviços que poderão ser tributados por meio de ISS, é transferir para o Congresso Nacional o poder de definir, por meio de lei infraconstitucional, o campo de atuação dos Municípios no tocante a esse imposto, amesquinhando a autonomia das unidades municipais.

A parte final do inciso III, do art. 156, da Constituição Federal, não pode ser interpretada literalmente, pois a tônica de toda a estruturação do sistema constitucional tributário brasileiro é no sentido de se assegurar a autonomia das unidades tributantes. Logo, interpretar-se literalmente o referido dispositivo, construindo uma exegese de que, no tocante ao ISSQN, o campo impositivo dos Municípios será definido por lei infraconstitucional, é contrariar a diretriz fundamental do sistema consistente em assegurar a autonomia das ordens jurídicas parciais.

A exegese que melhor se coaduna com a ordem jurídica como um todo, conforme já tivemos a oportunidade de escrever, é

“a que deflui do cotejo sistemático da regra contida no artigo 146 com o artigo 156, II, *in fine*, da Constituição Federal. A ilação que podemos extrair dessa interpretação sistemática é que a lei complementar não enumera taxativamente os serviços que podem ser tributados pelos Municípios por intermédio do ISS, mas apenas aplica ao ISS as diretrizes do artigo 146 da Constituição Federal, ou seja, presta-se a dispor sobre ‘conflitos de competência’ (aplicação a casos concretos) entre o ISS e outros tributos e regular as limitações constitucionais ao exercício da competência para, via imposto, tributar as prestações de serviços de qualquer natureza.”¹

Entendemos que os Municípios podem instituir o ISSQN sobre toda e qualquer prestação de serviço, exceto as que a Constituição afastou de sua competência, independentemente de estarem ou não previstas na lista de serviços veiculada pela lei complementar. A competência dos Municípios, excepcionadas as hipóteses previstas no texto constitucional, é plena. Essa é, a nosso ver, a exegese que melhor se coaduna com as diretrizes fundamentais do sistema tributário brasileiro.

Por isso que, embora tenha sido editada a Lei Complementar nº 116/03, não poderíamos deixar de registrar a nossa opinião no sentido de que os Municípios não deveriam pleitear a edição de uma lei ampliando o número de serviços, mas propor a edição de uma emenda à Constituição Federal, eliminando a parte final do inciso III, do art. 156, com vistas a dirimir a divergência que se instaurou em virtude da redação do referido dispositivo.

É bom que se diga que, com isso, não estamos a sustentar que o Congresso Nacional não possa editar lei complementar com o objetivo de inserir na ordem jurídica positiva normas gerais sobre o ISSQN. Não é isso. O que queremos dizer é que o Congresso Nacional não pode editar lei complementar ampliando ou reduzindo a competência dos Municípios sob o artifício de veicular a lista dos serviços passíveis de serem tributados por meio do ISSQN. Tal atribuição não é do Congresso Nacional, mas dos Municípios.

¹ ICMS - Sistema Constitucional Tributário - Algumas Inconstitucionalidades da LC 87/96, São Paulo: LTr, 1997, p. 87.

A competência para tributar as prestações de serviços, excepcionadas as hipóteses contempladas no art. 155, II, da Constituição Federal, é plena, não pode ficar condicionada à edição de lei complementar, listando os serviços passíveis de serem tributados, sob pena de se incorrer em violação ao princípio da autonomia dos Municípios. Vale dizer, a decisão sobre as prestações de serviços que deverão ou não ser submetidas à tributação deverá ser dos Municípios.

3. Isenção Nacional Contemplada no inciso I, do art. 2º, da Lei Complementar nº 116/2003

O artigo 151, III, da Constituição Federal, estabelece que é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Portanto, desapareceu aquela possibilidade que existia na Constituição anterior da União de instituir isenções de impostos de competência dos Estados e Municípios.

Não obstante essa tenha sido a regra geral estabelecida pela Constituição de 1988, o constituinte outorgou ao Congresso Nacional, nas hipóteses discriminadas na Constituição, a possibilidade de conceder isenções de tributos não contemplados na competência da União. Dentre essas hipóteses, está a do art. 156, § 3º, inciso II, da Constituição Federal, que autoriza o Congresso Nacional, por meio de lei complementar, “excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior”.

Portanto, há entre o art. 151, III e o art. art. 156, § 3º, inciso II, ambos da Constituição Federal, uma aparente contradição. O primeiro veda à União conceder isenções de tributos estaduais e municipais e, o segundo, autoriza o Congresso Nacional a conceder isenção das prestações de serviços destinadas ao exterior. Diz-se aparente contradição porque, em veras, como se intentará demonstrar, não há incompatibilidade entre a norma que autoriza a União a conceder isenções de tributos de competência dos Estados e Municípios e à que possibilita o Congresso Nacional conceder isenções do ISSQN sobre as prestações de serviços destinadas ao exterior.

No Brasil, a competência para instituir tributos foi outorgada à União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Vale dizer, somente estas pessoas jurídicas estão habilitadas pelo sistema para criar em abstrato a norma-padrão de incidência dos tributos, ninguém

mais. A repartição da competência foi elaborada de forma minuciosa e exaustiva, tendo o legislador constituinte delineado, de modo preciso, o campo de atuação de cada uma das unidades do Estado federativo, assegurando-lhes autonomia financeira.

No tocante à competência desonerativa, o constituinte também foi bastante criterioso, pois indicou as pessoas habilitadas para tanto e também estabeleceu limites à desoneração da tributação. O constituinte não deixou essa tarefa totalmente ao alvedrio dos legisladores ordinários, fixou regras destinadas a evitar abusos na concessão de benefícios e a impedir que a desoneração seja utilizada como instrumento de disputas tributárias entre as unidades tributantes.

A competência para desonerar da tributação não tem exatamente a mesma configuração da competência para a instituição de tributos, pois não só a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios podem desonerar da tributação no âmbito de suas respectivas competências, mas também o Estado brasileiro.

Os constitucionalistas são assentes em afirmar que no sistema jurídico brasileiro a União, tem duas conotações diferentes: em certas ocasiões atua como representante do Estado brasileiro, ordem jurídica total; em outras, atua como ordem jurídica parcial, representando interesses de uma das pessoas jurídicas de direito público interno que compõem a Federação.²

Celso Ribeiro Bastos³ leciona que a União é pessoa jurídica de direito público com capacidade política, que ora se manifesta em

² Quando se diz que a União é pessoa jurídica de Direito Internacional - assevera José Afonso da Silva -, na verdade, não se está sendo preciso. A afirmação é dúbia, porque é utilizada para se dizer duas coisas: a) as relações internacionais da República Federativa do Brasil realizam-se por intermédio de órgãos da União, integram a competência desta, conforme dispõe o art. 21, incisos I a IV; b) os Estados federados não têm representação nem competência em matéria internacional, nem são entidades reconhecidas pelo Direito Internacional, são simplesmente de direito interno. Não é, realmente, a União que aparece nos atos internacionais, mas a República Federativa do Brasil, de que ela é apenas uma das entidades componentes, nos termos do art. 18 da Constituição Federal (*Curso de Direito Constitucional Positivo*, 13ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, pp. 468-469).

No escólio de Michel Temer, a União age em nome próprio e também em nome da Federação. Ora se manifesta por si, como pessoa jurídica de capacidade política, ora em nome do Estado Federal. Isto ocorre tanto no plano interno quanto no internacional. No plano interno, revela a vontade da Federação quando edita leis nacionais e demonstra sua vontade (da União) quando edita leis federais (*Elementos de Direito Constitucional*, 11ª ed., São Paulo: Malheiros, 1995, pp. 74-75).

³ *Curso de Direito Constitucional*, São Paulo: Saraiva, 19ª ed., 1998, pp. 296-297.

nome próprio, ora se manifesta em nome da Federação. Uma das características do Estado federal - destaca o autor - é ele possuir uma dupla face: em certos aspectos ele se apresenta como um Estado unitário e, em outros, aparece como um agrupamento de coletividades descentralizadas.

Nessa esteira, salienta o autor que, quando a União mantém relações com Estados estrangeiros, participa de organizações internacionais, declara guerra e faz a paz, está representando a totalidade do Estado brasileiro. Está agindo como se o Brasil fosse um Estado unitário. Já, no âmbito interno, a União atua como uma das pessoas jurídicas de direito público que compõem a Federação. É por isso que internamente a União é apenas autônoma, como são autônomos os Estados-membros e os Municípios, cada qual, no âmbito de competência gizado pela Carta Magna.

Em matéria tributária, a situação não é diferente, porque ora a União atua como representante do Estado brasileiro, ora como ordem jurídica parcial, ou seja, como pessoa jurídica de direito público interno. Trata-se de atuações bem distintas, já que a União, na condição de Estado brasileiro, defende interesses qualificados de caráter nacional; já como ordem jurídica parcial, a União defende interesses da pessoa jurídica de direito público interno, em condições paritárias com as demais unidades da Federação.

No tocante à competência legislativa tributária, somente a União, ordem jurídica parcial, tem a faculdade de instituir tributos. A União, como Estado brasileiro, não tem competência impositiva, mas tem competência para editar normas gerais de direito tributário para *diminuir conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar* (art. 146, da CF), celebrar tratados internacionais, prevendo a desoneração de determinados tributos (art. 21, I, da CF) e também a desoneração da incidência de tributos no âmbito interno nas hipóteses autorizadas pela Constituição Federal.

A distinção entre União como ordem jurídica parcial, e União como representante do Estado brasileiro não é uma divisão de interesse meramente acadêmico. Ao contrário, é fundamental para a boa aplicação do direito positivo, à medida que a ordem jurídica confere a essas duas realidades regimes jurídicos diferentes.

O Estado brasileiro, como se viu, não tem competência para criar tributos, mas pode intervir na ação de tributar, nos limites autorizados pela Constituição, para proteger interesses qualificados como

interesses nacionais, sobrepondo-se esses àqueles das ordens jurídicas parciais. Nesse ponto, pensa-se, reside o traço distintivo fundamental do regime jurídico atribuído às normas tributárias editadas pela União, ordem jurídica parcial (leis federais), e as que são veiculadas pela União como Estado brasileiro (leis nacionais).

De um lado, as leis editadas pelo Estado brasileiro, desde que produzidas nos limites autorizados pelo texto constitucional, subjugam aos seus ditames todas as ordens jurídicas parciais, sem que isso implique violação ao princípio federativo e ao da autonomia dos Municípios. De outro lado, a União, como ordem jurídica parcial, jamais poderá editar regras que visem a normatizar matéria reservada aos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, pretendendo subjugá-los aos seus comandos.

Na lição de Geraldo Ataliba,⁴ o Congresso Nacional é órgão legislativo do Estado Federal e da União. Na primeira condição, produz leis nacionais; na segunda, leis federais. As leis nacionais superam e transcendem às circunscrições políticas internas. As leis federais, ao lado das estaduais e municipais, circunscrevem-se à área de jurisdição da pessoa a que se vinculam e somente obrigam os jurisdicionados *stricto sensu* de cada qual. É, então, muito mais ampla a lei nacional do que a lei federal.

O autor explica que a lei nacional é lei do Estado Federal brasileiro e dirige-se a todos quantos estejam no território nacional. A lei federal é lei da União, só atinge seus súditos. Por isso, não tem o poder de obrigar os Estados e Municípios, nem seus funcionários. Não é obrigatória, também, para seus súditos, enquanto considerados nesta qualidade.

A lei federal, por outro lado, pondera o autor, é bem restrita e limitada. Dirige-se aos jurisdicionados (*stricto sensu*) da União, seus administrados; a seu aparelho administrativo, vinculando exclusivamente seus súditos. Obriga só aquelas pessoas a ela sujeitas, circunscrevendo seus efeitos à esfera da pessoa União, em oposição a Estados e Municípios. Isto é: limita-se ao campo constitucional conferido à União, não podendo estender-se ou invadir o campo dos Estados e Municípios.

Portanto, a distinção entre o produto decorrente da atuação do Congresso Nacional, como órgão da União ou do Estado brasileiro,

⁴ *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, São Paulo: RT, 1968, pp. 94-95.

é importante à medida que o efeito vinculante dos diplomas normativos produzidos é diferente. Vale dizer, as leis nacionais obrigam a todos: a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Nesse caso, não há que se invocar contra elas o princípio federativo e o da autonomia dos Municípios, pois não é a União, ordem jurídica parcial, que está normatizando, mas o Congresso Nacional como órgão legislativo do Estado brasileiro.

Vê-se, então, que as leis federais somente geram efeitos em relação aos jurisdicionados da União; qualquer extrapolação desses limites será inconstitucional, maculando o instrumento de vício insanável. Tais leis limitam-se a disciplinar matérias de interesse do ente político de direito interno União e são, portanto, instrumentos normativos com espectro de abrangência muito diferente ao das leis nacionais.

Acreditamos que é justamente essa distinção que nos permite compreender dispositivos constitucionais com comandos aparentemente contrapostos, como é o caso do art. 151, III, com o art. 156, § 3º, II, ambos da Constituição Federal. São dispositivos que parecem anular-se, pois um proíbe a União de desonerar da tributação e o outro autoriza o Congresso Nacional a desonerar.⁵

O art. 151, III, da Constituição, estabelece que é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados-membros, do Distrito Federal ou dos Municípios. Veja-se, então, que o consti-

⁵ Celso Ribeiro Bastos afirma que as "Constituições, e sobretudo aquelas compromissórias, expressam valores diversos e que, de um ponto de vista estritamente lógico, podem encerrar verdadeiras contradições. Mas, do ponto de vista jurídico, essas normas são passíveis de harmonização, desde que utilizadas as técnicas próprias do Direito.

Assim, o postulado da harmonização impõe que a um princípio ou regra constitucional não se deva atribuir um significado tal que resulte ser contraditório com outros princípios ou regras pertencentes à Constituição. Também não se lhe deve atribuir um significado tal que reste incoerente com os demais princípios ou regras.

Além disso, a uma regra constitucional se deve atribuir um conteúdo de tal forma que esta regra resulte o mais coerente possível com as demais regras pertencentes ao sistema constitucional.

A simples letra das normas será superada mediante um processo de cedência recíproca. No caso de dois princípios que, em face de determinado caso, mostrem-se, aparentemente, antagônicos, não de harmonizar-se. Devem esses princípios abdicar da pretensão de serem aplicados de forma absoluta. Prevalecerão, portanto, apenas até o ponto a partir do qual deverão renunciar à sua pretensão normativa em favor de um princípio que lhe é divergente." (*Heremênutica e Interpretação Constitucional*, 2ª ed., São Paulo: Celso Bastos, 1999, pp. 106-107)

tuinte de 1988 foi categórico no sentido de que a União não pode imiscuir-se em competência atribuída às demais unidades tributantes, concedendo isenções sobre tributos que não são de sua competência.

Ocorre, todavia, que, não obstante tenha contemplado essa regra, estabeleceu no art. 156, § 3º, II, da Constituição Federal, que o Congresso Nacional pode, por meio de lei complementar, excluir da incidência do ISSQN as exportações de serviços para o exterior.

Logo, tem-se a impressão de se estar diante de comandos diametralmente opostos: um, veda a possibilidade da União conceder isenções de tributos de competências das demais entidades tributantes (art. 151, III, da CF); outro, autoriza o Congresso Nacional a conceder isenção de imposto de competência dos Municípios (art. 156, § 3º, II, da CF).

A regra do art. 156, § 3º, II, da Constituição Federal não se choça com o comando do art. 151, III, também da Constituição Federal, porque são normas dirigidas a pessoas jurídicas diferentes. A vedação contida no art. 151, III, dirige-se à União ordem jurídica parcial, e não à União Estado brasileiro. A faculdade atribuída no art. 156, § 3º, II, é conferida ao Congresso Nacional, na qualidade órgão legislativo do Estado brasileiro, não havendo, portanto, nenhuma incompatibilidade entre os referidos preceptivos.

A faculdade atribuída no art. 156, § 3º, II, da Constituição, é uma competência especial atribuída ao Estado brasileiro para conceder isenções, que objetivam proteger interesses nacionais relevantes. Esses se sobrepujam aos interesses das ordens jurídicas parciais, e não se pode falar em violação ao princípio federativo e da autonomia dos Municípios.

É bem verdade que não se pode isolar a norma do art. 156, § 3º, II, da Constituição, no momento de se dimensionar o seu conteúdo e alcance, já que a regra geral adotada pelo sistema tributário constitucional dispõe que a concessão de isenções somente pode ser instituída pelos entes tributantes, nos seus respectivos âmbitos de competências. Também não podemos nos esquecer de que o sistema prestigia o princípio federativo e a autonomia dos Municípios.

Desta forma, é nesse contexto que a regra do art. 156, § 3º, II, da Constituição, deve ser interpretada. Em outros termos, a interpretação a ser dada a essa aparente antinomia deve ser a de que o sistema estabelece, como regra, a *autodesoneração*. Somente em casos

excepcionais, em que há conflito entre interesses nacionais e interesses das ordens jurídicas parciais, o Estado brasileiro é autorizado a editar regras destinadas a proteger os interesses da ordem jurídica total, como é o caso do preceptivo em comento.

Destarte, é certo que o Congresso Nacional, como órgão legislativo do Estado brasileiro, edita atos normativos que têm o condão de subjugar aos seus comandos tanto a União quanto os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Todavia, essa peculiaridade não lhe confere foros de *poder ilimitado* que pode ser exercido ao arbítrio do legislador ordinário, bastando que o faça sob o pálio de estar agindo na condição de órgão legislativo do Estado brasileiro.

Há no sistema jurídico positivo limites expressos e implícitos à atuação do Congresso Nacional na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro. O ordenamento jurídico positivo está estruturado pelo regime de competências. Não há que se falar, então, em poder, mas, sim, em dever de os órgãos cumprirem as obrigações que lhes são impostas pelo sistema, nos estritos limites delineados no texto constitucional, pois qualquer desbordamento será inconstitucional.

Não se pode olvidar que o Brasil é um Estado Federal que prestigia a autonomia legislativa dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.⁶ Por isso, o exercício da competência outorgada ao Estado brasileiro há sempre que se conformar a esse postulado fundamental, caso contrário, transformar-se-á o Estado Federal em Unitário, o que é expressamente vedado pelo art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal.

Constitui limite objetivo à atuação do Congresso Nacional, na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro, a regra segundo a qual ele somente pode agir nessa condição nas hipóteses constitucionalmente autorizadas. Não há uma regra que faculte ao Congresso Nacional atuar nessa condição sempre que esteja presente determinado interesse qualificado de nacional. Em matéria tributária, o próprio constituinte encarregou-se de enumerar as hipóteses em que o Congresso Nacional deve intervir na ação de tributar em defesa do denominado interesse nacional. São exemplos dessa competência

⁶ O Estado Federal - ponderam Regis Fernandes de Oliveira e Estevão Horvath - pressupõe a representatividade dos Estados perante a União e a divisão política das competências reservadas em nível constitucional (*Manual de Direito Financeiro*, 2ª ed., São Paulo: RT, 1997, p. 25).

outorgada ao Congresso Nacional, entre outros, os arts. 21, I c/c o 84, VIII; 146; 150, "c"; 155, § 2º, XII, "a"; 156, § 3º; 155, § 2º, XII, "b" e "c"; 195, § 7º, da Constituição Federal e parágrafo único do art. 40 do ADCT.

Vê-se, então, que o Congresso Nacional somente pode atuar na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro nas hipóteses expressamente autorizadas pela Constituição Federal. Não há, portanto, um poder ilimitado, outorgado ao Congresso Nacional, para atuar em defesa dos interesses nacionais sempre que entender necessário. Deve, assim, o Congresso Nacional cingir-se a atuar dentro dos parâmetros delineados no texto constitucional.

Além disso, o conteúdo jurídico das outorgas constitucionalmente atribuídas ao Congresso para agir na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro há de ser dimensionado levando-se em consideração todas as demais regras do sistema. O seu conteúdo e alcance há de ser dessumido da coalescência da regra autorizativa com os demais postulados prestigiados pelo sistema constitucional tributário. Vale dizer, os preceitos autorizativos não podem ser interpretados isoladamente.

O constituinte de 1988 criou um sistema tributário no qual pretendeu assegurar a cada uma das pessoas políticas campo próprio de atuação, delineando, de modo preciso, a competência impositiva de cada uma delas, visando a evitar que uma unidade venha a intervir na outra por meio da ação de tributar. Tanto isso é verdade que ficou vedado no art. 151 da Constituição Federal, à União conceder isenções de tributos da competência dos Estados-membros, do Distrito Federal ou dos Municípios, numa demonstração inequívoca de que se pretendeu construir um sistema sem subordinações entre as unidades federativas.

Dessa forma, a faculdade atribuída ao Estado brasileiro para desonerar da tributação e editar normas gerais não deixa de ser, em sentido amplo, uma exceção a essa diretriz do sistema e, como tal, há de ser interpretada restritivamente; ou seja, essa prerrogativa somente poderá ser exercida quando for absolutamente necessária para salvaguardar interesses nacionais relevantes.

A justificativa da existência de uma faculdade outorgada ao Congresso Nacional para atuar na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro reside no fato da existência de casos em que se faz necessária a tomada de medidas destinadas a proteger interesses na-

cionais que se sobrepõem aos interesses das ordens jurídicas parciais. Nessas circunstâncias, há sobreposição dos interesses nacionais sobre interesses das ordens jurídicas parciais, e o órgão habilitado para legislar sobre tais matérias é o Congresso Nacional. Quanto a esse aspecto, não há o que tergiversar, foi uma opção do legislador constituinte originário.

Por isso, o Congresso somente deverá intervir na ação de tributar para conceder desonerações e editar normas gerais quando forem absolutamente necessárias para a proteção de interesses caracterizados como de ordem nacional. Trata-se de uma competência excepcional que tem finalidade específica: proteger o interesse nacional.

Adverte-se, entretanto, que o interesse nacional não pode converter-se na palavra mágica para se justificar desmandos levados a cabo a pretexto de editar normas destinadas a proteger interesses da coletividade em geral. Diz-se isso porque não basta haver autorização constitucional expressa para o Congresso atuar na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro, é necessário que a competência seja exercida de maneira a amoldar-se às demais diretrizes do sistema, devendo a normatização veiculada harmonizar-se com os postulados constitucionais.

Nessa vereda, os preceitos que outorgam competência desonerativa ao Estado brasileiro devem sempre ser examinados tendo-se presente que a regra geral contemplada pelo sistema constitucional tributário é a da desoneração autonômica e que, apenas em casos excepcionais, para atender interesse nacional relevante, é possível o Estado brasileiro intervir na ação de tributar, exercida pelas ordens jurídicas parciais, desonerando da tributação.

É exemplo típico dessa competência excepcional outorgada ao Congresso Nacional a faculdade concedida no art. 156, § 3º, II, da Constituição Federal. Esse preceptivo autoriza o Congresso Nacional a conceder a isenção do ISS incidente nas prestações de serviços destinadas ao exterior. Veja-se que, segundo a regra geral da desoneração autonômica, somente os Municípios poderiam conceder isenções referentes ao ISS. Todavia, a Constituição excepcionou essa regra para autorizar o Estado brasileiro a proceder à desoneração nas prestações de serviços destinados ao exterior.

Diante disso, é de se indagar: quando e como poderá se dar o exercício dessa competência? Sempre que o legislador ordinário, à sua escolha, entender necessário? Trata-se de competência que se sobrepõe

de modo absoluto ao princípio da autonomia dos Municípios, podendo ser exercida sem a observância de nenhum outro critério?

A resposta parece ser negativa. A primeira observação que há de ser feita é no sentido de que a competência para desonerar não é de toda e qualquer prestação de serviço, mas somente das destinadas ao exterior. Essa particularidade é importantíssima para a compreensão do referido comando.

O fato de o constituinte somente ter autorizado a desoneração nas prestações de serviços destinadas ao exterior denota que o objetivo foi o de facultar ao Estado brasileiro a intervir na ordem social por meio da ação de tributar. A regra visa a possibilitar o Estado brasileiro a intervir, por meio da tributação, nas relações internacionais. Trata-se de competência de cunho eminentemente extrafiscal.

No contexto das relações econômicas internacionais, a carga tributária exerce um papel de fundamental importância, pois é um instrumento importante de controle das importações e exportações. A tributação do comércio exterior tem um caráter eminentemente extrafiscal e não tem como objetivo último carrear dinheiro aos cofres públicos, mas direcionar a política econômica.

A competência para controlar a tributação do comércio exterior, com o fito de direcionar condutas, ou seja, utilizar a variação da carga tributária para interferir nas exportações de serviços, não pode ser atribuída aos Municípios, mas ao Estado brasileiro, que, com uma visão transcendente aos interesses regionais localizados, tem o encargo de velar pelo interesse nacional.

Destarte, o Congresso Nacional somente poderá conceder isenções do ISSQN incidente nas prestações de serviços para o exterior nas hipóteses em que ficar caracterizada a existência de relevante interesse nacional em se incentivar o aumento das exportações, e que tal desoneração não implique ofensa ao princípio da autonomia dos Municípios. É assim porque a concessão de desoneração pelo Estado brasileiro somente é autorizada quando houver convergência dos motivos determinantes de sua instituição com os valores prestigiados pelo sistema constitucional, o que não ocorreu, a nosso ver, no caso da isenção contemplada no inciso I, do art. 2º, da Lei Complementar nº 116/03, que afastou a tributação de toda e qualquer prestação de serviço destinada ao exterior.

Não houve, *in casu*, a demonstração da sobreposição de interesse nacional aos interesses das ordens jurídicas parciais a justificar o

afastamento da *regra geral das desonerações autonômicas*, para o fim de conceder a referida isenção para toda e qualquer prestação de serviço destinada ao exterior.

4. O ISS e a Tributação da Comercialização de Programas de Computação

Os programas de computador são formados por um conjunto de rotinas e instruções que são codificadas numa linguagem técnica específica capaz de viabilizar a operacionalização dos computadores. A parte física do computador (*hardware*) necessita desses comandos para que possa funcionar e atender às necessidades dos usuários desse tipo de equipamento.

Esse conjunto de comandos adquire existência física por intermédio dos mais variados suportes materiais, como disquetes, fitas magnéticas, CDs etc. Todavia, com eles não se confundem, pois os programas resultam de trabalho intelectual desenvolvido por um profissional da área, que, conhecendo a linguagem própria para emitir comandos ao equipamento, elabora as rotinas e funções que deseja que sejam desempenhadas.

Os programas de computador em si mesmos não possuem existência física, não são bens corpóreos, mas bens imateriais. Os suportes físicos de que se utiliza o autor do programa para exteriorizá-lo não pode ser confundido com o produto intelectual consistente no conjunto de rotinas destinadas a possibilitar que o computador desempenhe as mais variadas tarefas.

Aliás, o próprio direito posto define o que são programas de computador. Nos termos do art. 1º da Lei nº 9.609, de fevereiro de 1998, estabelece que

“programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”.

Nota-se, portanto, que a própria lei define os programas de computador, universalmente conhecidos como *software*, como bens incorpóreos, formados por um conjunto de comandos que são vertidos numa linguagem codificada que permite ao usuário operar o computador.

A nosso ver há que se distinguir os diversos tipos de negócios jurídicos que são realizados com os programas de computador para que se possa equacionar o problema da tributação da exploração econômica dos *softwares*, pois, dependendo da natureza jurídica da operação, diferente será o imposto que incidirá.

Há, como é cediço, inúmeros tipos de negócios que são efetuados com programas de computador, todavia, para efeito dessa singela abordagem do tema, iremos nos cingir a examinar três deles: a) a transferência dos direitos autorais sobre determinado programa; b) a aquisição de *software sob encomenda*; c) a compra de *software padrão*.

Configurar-se-á a primeira hipótese quando o proprietário do programa transferir os direitos que detém sobre o *software*. No caso pode ser o próprio mentor intelectual do programa ou a empresa que realiza a operação de transferência do domínio, pois, conforme estabelece o art. 4º, da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, "salvo estipulação em contrário, pertencerão exclusivamente ao empregador, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativos ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário, expressamente destinado à pesquisa e desenvolvimento, ou em que a atividade do empregado, contratado de serviço ou servidor seja prevista, ou ainda, que decorra da própria natureza dos encargos concernentes a esses vínculos".

Tal transferência poderá ser a título gratuito ou oneroso. Se for a título gratuito caracterizará uma doação e, se for a título oneroso, denotará uma cessão de direitos sobre a propriedade da obra intelectual consistente no programa de computador. A título de exemplo pode ser citada a venda dos direitos de produção que detém a *Microsoft* sobre o programa *Windows* a uma outra empresa.

A exploração econômica feita sob a modalidade *software por encomenda* é aquela em que uma pessoa física ou jurídica, pretendendo que seja desenvolvido um programa específico para atender às suas necessidades, contrata um profissional da área para que desenvolva um programa de acordo com as especificações que estipular. Trata-se, como é fácil perceber, de um *software* personalizado, desenvolvido especialmente para atender os objetivos do usuário/adquirente.

Neste caso, o contrato poderá prever apenas a cessão do direito de uso por determinado lapso de tempo ou a transferência do próprio

direito sobre a propriedade intelectual do programa. A diferença é que, na primeira hipótese, o adquirente não poderá transferir a outrem o programa; já na segunda, ele pode, pois é detentor da propriedade do programa e não apenas do direito de uso.

Seja como for, tanto numa situação como noutra, o que caracteriza essa espécie de operação com *software* é o fato dele ser elaborado especificamente para atender às necessidades do usuário contratante. Vale dizer, não se trata de um *programa-padrão* que é comercializado em grande escala, como é o caso do *Windows*.

Essa modalidade pode ser dividida em duas subespécies: a) programa original e b) programa adaptado. Na primeira subespécie, o profissional elabora um programa inédito, desenvolvido especificamente para atender às necessidades do cliente/adquirente. Na segunda, o técnico contratado parte de um *programa-padrão* e o adapta às necessidades do cliente. Portanto, nesta segunda subespécie, o programa encomendado é desenvolvido a partir de outro programa existente, procedendo-se à adaptação do programa-base aos interesses do cliente que adquire o programa.

O terceiro tipo compreende as operações que são realizadas com programas de computador que têm sido rotulados de *software de prateleira*, ou seja, a exploração econômica de *programas-padrões* que são vendidos em grandes quantidades, sem qualquer modificação de sua estrutura padrão para adaptar-se às necessidades individuais de cada um dos usuários adquirentes. Trata-se de um produto pronto e acabado, que é colocado à disposição dos interessados sem qualquer possibilidade de modificação nas suas especificações. Como exemplo, pode ser citado o *Word 2000* da *Microsoft*, que, apesar de admitir que seja configurado segundo os interesses do usuário, tais alterações estão limitadas às opções dadas pelo próprio programa, não permitindo que o usuário faça modificações na sua estrutura-padrão.

Comumente, o que ocorre nas aquisições dos denominados *softwares de prateleiras* e *softwares de encomenda* é uma transferência ao usuário do direito de uso do programa de computador, nada além disso. Como foi dito, pode até ocorrer a transferência dos próprios direitos autorais sobre o programa (depende de contrato), mas não é o mais comum.

Seja como for, entendemos que tanto na exploração econômica dos *softwares de prateleiras* quanto dos *softwares sob encomenda*, não há um negócio jurídico de transferência de mercadoria nem pres-

tação de serviço. Trata-se de uma cessão do direito de uso dos programas de computador objeto do negócio jurídico entabulado. Veja-se que, quando alguém se dirige a uma loja para comprar o *Windows*, em verdade não está adquirindo a propriedade daquele programa (que continua sendo do fabricante), o que o usuário faz é obter uma licença de uso (doméstico ou empresarial), que nada mais é do que uma cessão do direito de uso.

Nem sempre a transferência de um bem a terceiros por força de um contrato caracteriza-se como uma operação mercantil. Para tanto é necessário que se trate de negócio jurídico de compra e venda de um bem corpóreo colocado *in commercium*, o que não é o caso das operações realizadas com os programas de computador.

Com efeito, para que a aquisição de um *software de prateleira* se caracterizasse como uma operação mercantil seria necessário que o objeto desse negócio jurídico fosse uma mercadoria, bem corpóreo destinado ao comércio, o que não é caso, pois, como foi dito alhures, os programas de computador são bens incorpóreos, formados por um conjunto de comandos vertidos numa linguagem codificada que permite ao usuário operar o computador. Não possuem existência física, são apenas *exteriorizados* por meio de bens materiais, como os CDs, disquetes e outros.

A reforçar essa ilação podemos nos socorrer do caso da aquisição de programas de computador por meio da *Internet* mediante a realização de *download*, os quais são obtidos sem que seja necessária a consolidação num suporte físico (aqui entendido como CDs, disquetes e outros). Vê-se, então, que essa é uma demonstração inequívoca de que o suporte físico não pode ser confundido com o programa nele contido.

Portanto, a aquisição de um *software de prateleira* não pode ser qualificada como uma operação mercantil, pois não há uma transferência efetiva da propriedade do bem negociado e este não se constitui numa mercadoria. Trata-se de um bem imaterial, não suscetível de ser colocado num processo de circulação como se fosse uma mercadoria.

De igual forma, quando um profissional é contratado para elaborar um programa inédito que atenda às necessidades do usuário contratante, o negócio pode consistir só na cessão do direito de uso, por prazo certo ou indeterminado, ou a transferência dos próprios direitos autorais sobre o programa. Tanto numa situação como nou-

tra, a prestação de serviço é mera atividade-meio para a consecução do fim que é a elaboração do programa.

Como advertem Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto, os leigos tendem a confundir o exercício de atividades-meios com prestação de serviço. Salientam que o alvo de tributação do ISS é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto e não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim; não a ação desenvolvida como requisito ou condição do *facere* (fato jurídico posto no núcleo da hipótese de incidência do tributo).⁷

O fato tributável por meio do ISSQN é a prestação de serviço em caráter oneroso. *In casu*, quando o usuário contrata um profissional para confeccionar um programa de computador não está interessado no esforço físico e intelectual que será consumado com a realização do trabalho, mas no resultado: o programa segundo as especificações que pactuou.

O negócio entabulado, como dito, poderá compreender somente a cessão do direito de uso ou a cessão dos próprios direitos autorais. Com efeito, em ambas as hipóteses não há a caracterização de prestação de serviço, mas cessão de direitos, que não constitui a materialidade constitucional do ISSQN.

Trata-se, então, tanto a *aquisição dos softwares de prateleira* como a dos *sob encomenda*, de operação de cessão de direitos e não de operação mercantil na primeira e prestação de serviço na segunda. Nesse sentido é o que dispõe a própria Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, ao estabelecer no art. 9º, que o "uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença".

Inferese, portanto, que a exploração econômica dos denominados *softwares de prateleira* e *sob encomenda* caracteriza-se como cessão de direitos e não como negócio jurídico de venda de mercadoria e prestação de serviços, o que implica dizer que não podem ser tributados por meio de ISSQN, ainda que a Lei Complementar nº 116/03, tenha estabelecido expressamente no subitem nº 1.05, que são passíveis de tributação do ISS o "licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação".⁸

⁷ "ISS - Construção Civil - Pseudo-serviço e Prestação de Serviço - Estabelecimento Prestador - Local da Prestação", *Revista de Direito Tributário* nº 40, p. 90.

⁸ Convém registrar que embora não haja ainda uma definição sobre a matéria, a tendência é no sentido de que o Supremo Tribunal Federal venha a firmar o entendimento de que a exploração econômica dos programas de computador pode ser tributada por meio do ICMS nas operações com os denominados *softwares de prateleira* e pelo ISS nas operações com *softwares sob encomenda*.

A Lei Complementar, como é cediço, não pode redimensionar as materialidades possíveis demarcadas na Constituição Federal, como é a das prestações de serviços. Dito em outras palavras, a Lei Complementar não pode autorizar a tributação por meio do ISSQN de situações que não se caracterizam como prestações de serviços como é o caso do licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

5. A Tributação dos Serviços Prestados mediante Locação, Cessão de Direito de Uso e Congêneres (Item 3 da Lista)

O Presidente da República vetou o item 3.01 sob o fundamento de que

“verifica-se que alguns itens da relação de serviços sujeitos à incidência do imposto merecem reparo, tendo em vista decisões recentes do Supremo Tribunal Federal. São eles: o STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão ‘locação de bens móveis’ constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF nº 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a ‘terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável.’ Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de Serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis.”

Feita a ressalva de que a votação da decisão mencionada não foi por unanimidade, mas por maioria de votos, parece-nos que andou

bem o Presidente da República ao vetar o item 3.01 que previa a tributação da “locação de bens móveis”, pois a locação não se caracteriza como prestação de serviços.

Locação, nas palavras de Orlando Gomes, é “o contrato pelo qual uma das partes se obriga, mediante contraprestação em dinheiro, a conceder à outra, temporariamente, o uso e gozo de coisa não fungível”.⁹ Trata-se de um contrato sinalagmático em que alguém se compromete, mediante o pagamento de certa quantia, a ceder a outrem o direito de uso de determinada coisa.

O próprio Código Civil estabelece no art. 565, que, na locação de coisas, 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.

Nota-se, então, que nos contratos de locação não há nenhuma prestação de serviço. Há, sim, como definido no próprio art. 565 do novo Código Civil, uma cessão do direito de uso, mas não serviço. A cessão do direito de uso é absolutamente inconfundível com a atividade de prestar serviços, que revela sempre uma atuação de alguém em favor de outrem, realizando um esforço destinado a proporcionar certa utilidade para o beneficiado.

Destarte, o Congresso Nacional não pode, ainda que seja a pretexto de editar normas gerais sobre o ISSQN por meio de lei complementar, pretender ampliar o conceito constitucional de prestação de serviço com o fito de alcançar situações que não configuram uma obrigação de fazer. Os conceitos constitucionais não podem ser objeto de redimensionamento pelas leis infraconstitucionais, sob pena de se esvaziar o texto constitucional.

Parece-nos que o único reparo que deve ser feito à atitude do Presidente, é que deveria ter vetado todos os itens que fazem previsão de tributação de contratos de locação e cessão de direito de uso, pois tais situações não se enquadram na definição de prestação de serviços para efeito de tributação por meio do ISSQN. Tais negócios, por serem fatos signos-presuntivos de riqueza, poderão até vir a ser tributados pela União mediante a criação, por meio de lei complementar, no exercício da competência residual que lhe é conferida pelo art. 154, I, da Constituição Federal, de um imposto incidente sobre

⁹ *Contratos*, 16ª ed., atual. por Humberto Theodoro Júnior, Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 274.

contratos que tenham por objeto a cessão do direito de uso, mas nunca pelos Municípios a título de ISSQN.

6. O "Quantum" do ISS das Sociedades de Serviços Profissionais de Médicos, Advogados, Contadores, Auditores, Engenheiros, Arquitetos, Dentistas etc. Previsto no art. 9º, § 3º do Decreto-lei nº 406, diante da Lei Complementar nº 116

O art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406, estabelece que:

"Art. 9º A base de cálculo de imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

(...)

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável."

Os Municípios, em respeito a essa determinação, passaram a tributar as prestações de serviços enumeradas no § 3º, mediante a cobrança de um valor fixo por cada profissional liberal integrante da sociedade, independentemente do volume de receitas que os profissionais auferissem.

A nosso ver, o referido dispositivo não foi recepcionado pela Constituição de 1988, pois tributar mediante a cobrança de um valor determinado de cada profissional, viola, entre outros princípios, o da isonomia, capacidade contributiva e do não-confisco.

Seja como for, certo é que a Lei Complementar nº 116/03, foi editada com o propósito de regular toda a matéria atinente às normas gerais sobre ISSQN veiculadas pelo Decreto-lei nº 406/68. Com efeito, embora acredite-se que tenha sido esse efetivamente o objetivo da Lei Complementar nº 116/03, ao dispor no art. 10, sobre os dispositivos por ela revogados, elencou os arts. 8º, 10 11 e 12, tendo sido omissa quanto ao art. 9º. Daí exsurge a indagação se teria o não sido revogado o art. 9º, já que ele não foi mencionado expressamente.

Tenho a impressão que o simples fato de a lei não ter mencionado expressamente o art. 9º não pode nos levar à conclusão de que teria sido mantido o privilégio para a categoria dos profissionais contemplada no § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68, pois, como dito, tal sistemática choca-se com os princípios da isonomia, capacidade contributiva e do não-confisco.

Sabe-se que o sistema tributário brasileiro impõe que a carga tributária dos impostos seja graduada levando-se em consideração a capacidade econômica da pessoa submetida à tributação, devendo oscilar segundo essa demonstração de riqueza, sob pena de se incorrer em violação à capacidade contributiva e até incorrer em confisco.

A Constituição Federal impõe também que as pessoas físicas ou jurídicas que se encontram em situação idêntica sejam tributadas de forma isonômica, como é o caso das categorias de profissionais em geral, devendo todas ser submetidas à tributação consoante as receitas auferidas com o desempenho das respectivas atividades, não se levando em considerações elementos estranhos à exteriorização de capacidade contributiva.

A Lei Complementar nº 116/03, ao demarcar no art. 7º as bases de cálculos possíveis, não contemplou a possibilidade de os Municípios exigirem o ISSQN mediante a cobrança de um valor fixo. Aliás, como salientado acima, nem poderia, pois a Constituição Federal veda tal sistemática.

Destarte, por essas razões, aliadas ao fato de que a Lei Complementar nº 116/03 teve por objetivo dispor sobre todas as normas gerais sobre o ISSQN veiculadas pelo Decreto-lei nº 406/68 ab-rogando-o, tendo inclusive editado uma outra lista de serviços, que não tem correspondência com os itens de serviços mencionados no § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68, leva-nos a concluir que o § 3º, do art. 9º, do referido diploma legal, também foi revogado.

7. A Possibilidade ou não de se tributar por Meio do ISS os Serviços de Registros Públicos, Cartorários e Notariais

A Lei Complementar nº 116/03, autorizou os Municípios a instituírem o ISSQN sobre os "serviços de registros públicos, cartorários e notariais".

Sabe-se que a lei complementar a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, mesmo admitindo-se que ela seja taxativa,

não pode autorizar que o ISSQN recaia sobre situações que não se caracterizam como serviços prestados com caráter oneroso, sob o regime de direito privado e sem vínculo empregatício.

Diante disso, resta-nos saber se a referida lei complementar poderia ou não ter estabelecido, como fez no item 21, que os Municípios podem tributar por meio do ISSQN as atividades dos cartórios extrajudiciais. Para tanto, é imperioso que se desvende qual é a natureza dos serviços prestados pelos cartórios.

O art. 236, da Constituição Federal, estabelece que os "serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público".

Por força da redação que foi dada a esse dispositivo, muitos passaram a sustentar que os serviços notariais e de registro deixaram de ter natureza pública, transmutando-se para a natureza de direito privado.

Com o devido respeito ao que pensam dessa maneira, não concordamos com essa exegese.

Nos termos do art. 1º, da Lei nº 8.935/94, "Serviços notariais e de registro são os de organização técnica e administrativa destinados a garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos."

O art. 3º, do mesmo diploma legal, por sua vez, estabelece que "Notário, ou tabelião, e oficial de registro, ou registrador, são profissionais do direito, dotados de fé pública, a quem é delegado o exercício da atividade notarial e de registro."

Walter Ceneviva leciona que o "serventuário do chamado foro extrajudicial é servidor público, sem mais autonomia administrativa que um chefe de repartição, do qual se distingue por não ser remunerado diretamente pelo Estado, mas pelos interessados no registro, segundo critérios que o Estado impõe, delimita, sistematiza e sujeita a fiscalização, disciplina e punição".¹⁰

Maria Helena Diniz, leciona que o serventuário é um servidor público, que exerce uma função pública *sui generis*, exercida no interesse da sociedade. De modo que, se o Cartório não prestar o conteúdo o serviço, o Poder Público poderá delegá-lo a outrem.¹¹

O Superior Tribunal de Justiça já firmou entendimento de que:

¹⁰ *Lei dos Registros Públicos Comentada*, 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 1988, p. 51.

¹¹ *Sistemas de Registros de Imóveis*, São Paulo: Saraiva, 1992, pp. 508-511.

"i) O fato, por si só, de no art. 235 [236], 'caput', da CF, estar inserida a expressão de que os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, não conduz ao entendimento posto no recurso, pois, logo a seguir, está a determinação nuclear de que tais serviços, por continuarem a ser públicos, necessitam de delegação do Poder Público para quem vai exercê-los, pelo que deverão executá-los de acordo como a lei determinar e só poderão receber tal delegação os que forem, pelo próprio Poder Público, julgados aptos pela via do concurso público.

j) *A natureza pública dos serviços notariais e de registro não sofreu qualquer desconfiguração com a CF/88*. Em razão de tais serviços estarem situados em tal patamar, isto é, como públicos, a eles são aplicados o entendimento de que cabe ao Estado o poder indeclinável de regulamentá-los e controlá-los, exigindo sempre sua atualização e eficiência de par com o exato cumprimento das condições impostas para sua prestação ao público." (ROMS nº 7.730/RS (97/0061180-7), Rel. Min. José Delgado, D.O.U. 27 de outubro de 1997 - grifamos)

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, já decidiu que:

"A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou orientação no sentido de que a: custas judiciais e *os emolumentos concernentes aos serviços notariais e registrais possuem natureza tributária*, qualificando-se como taxas remuneratórias de serviços públicos, sujeitando-se, em consequência, quer no que concerne à sua instituição ou majoração, quer no que se refere à sua exigibilidade, ao regime jurídico-constitucional pertinente a essa especial modalidade de tributo vinculado, notadamente aos princípios fundamentais que proclamam, dentre outras, as garantias essenciais (a) da reserva de competência impositiva, (b) da legalidade, (c) da isonomia, (d) da anterioridade. Precedentes. Doutrina." (ADIn nº 1.378-5/ES, Rel. Min. Celso de Mello, D.J. 30.5.97 - grifamos)

Vê-se, então, que, consoante o entendimento jurisprudencial e doutrinário colacionado, os serviços notariais e de registro têm natureza pública e a contraprestação paga aos serventuários tem natureza tributária de taxa.

Logo, com espreque nessas premissas, as atividades dos cartórios não podem ser tributadas por meio de ISSQN, haja vista que os va-

lores pagos a título de taxa não podem integrar a base de cálculo de um imposto.

Com efeito, a idéia que lançamos aqui à reflexão, é no sentido de se refletir se as atividades dos cartórios não se enquadrariam como uma atividade de polícia consistente na imposição de restrições à liberdade dos particulares de praticarem certos atos jurídicos, que devido a sua importância, precisam ser submetidos às formas prescritas pelo sistema com o objetivo de, nos termos do art. 3º, da Lei nº 8.935/94, "garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos".

Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, pelo poder de polícia

"o Estado, mediante lei, *condiciona, limita*, o exercício da liberdade e da propriedade dos administrados, a fim de compatibilizá-las com o bem-estar social. Daí que a Administração fica incumbida de desenvolver certa atividade destinada a assegurar *que a atuação dos particulares se mantenha consoante com as exigências legais*, o que pressupõe a prática de atos, ora preventivos, ora fiscalizadores e ora repressivos."¹²

Nessa linha de raciocínio, as atividades desenvolvidas pelos cartórios seriam medidas de intervenção nas relações de direito privado, tomadas por delegatórias do Poder Público, com vistas a conferir aos atos jurídicos, publicidade, autenticidade, segurança e eficácia.

Destarte, os valores exigidos pelos serventuários teriam a natureza de taxa decorrente do exercício do poder de polícia e não taxa decorrente da prestação de serviço público.

Seja como for, tanto por uma perspectiva como por outra, os valores pagos teriam natureza tributária e como tais não poderiam ser submetidos à tributação por meio de impostos. Logo, a Lei Complementar nº 116/03, é inconstitucional no que tange ao item nº 21, no qual se autoriza os Municípios a submeterem os serviços de registros públicos, cartorários e notariais à tributação por meio do ISSQN.

¹² *Curso de Direito Administrativo*, 11ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 482.

→ Notas sobre o ISS e a Lei Complementar nº 116/2003

EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO

Mestre e Doutor em Direito Tributário. Professor na Área de Direito Público das Faculdades de Direito da USP e de São Bernardo do Campo. Consultor Tributário.

1. Introdução

O presente artigo tem por objeto apontar algumas peculiaridades decorrentes da nova disciplina do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) instituída pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

De modo específico, aqui trataremos de dois temas: a) a hipótese de incidência do ISS e as atividades *não preponderantes* a cargo do prestador; e b) a base de cálculo da exação.

Antes, porém, de abordarmos especificamente cada um desses tópicos, algumas considerações gerais fazem-se necessárias, com vistas à correta delimitação dos campos de validade e de incidência das normas constantes do novel diploma.

A Constituição Federal, em seu art. 146, III, atribui à lei complementar a função de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária que, entre outros assuntos, disponham sobre fatos geradores e bases de cálculo dos impostos nela discriminados, entre os quais se inclui o ISS.

Por outro lado, e particularmente em relação a este tributo, cabe também à lei complementar definir os serviços tributáveis (CF, art. 156, III, *in fine*).

Assim, a Lei Complementar nº 116/03, ao cuidar dos assuntos que, a seguir, serão abordados, encontra, *a priori*, adequado fundamento de validade na Lei Maior.

Todavia, é conveniente advertir que o campo de atuação da lei complementar em questão não é ilimitado já que deve sujeitar-se a necessários freios da *regra-matriz* do ISS, extraída diretamente do texto constitucional, esta sim apta a indicar, com maior precisão, os contornos estruturais da exação, no que diz respeito a seus atributos essenciais.

