

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS — CONCESSÃO — SERVIÇO PORTUÁRIO — ISENÇÃO FISCAL — LEI COMPLEMENTAR

— *A isenção fiscal não é concedida para favorecer o concessionário, mas para diminuir o custo do serviço e propiciar tarifas módicas.*

— *As medidas legislativas que visem a alterar as normas consubstanciadas no Decreto-lei nº 406, de 1968 ou a dispor, de qualquer modo, em relação a impostos sobre serviços devem ser procedidos por via de lei complementar.*

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA

PROCESSO PR N.º 7.866/74

Presidência da República — Consultoria-Geral da República — E.M. n.º L-037, de 6 de novembro de 1974. “Aprovo. Em 2 de dezembro de 1974.”

PARECER: L-037

Postula a Prefeitura de Santos a alteração do Decreto-lei n.º 406, de 1968, para permitir recaia sobre os usuários o ônus do ISS incidente sobre os serviços portuários a cargo da Cia. Docas de Santos.

Os órgãos técnicos do Ministério da Fazenda entendem que a alteração pleiteada só se poderia concretizar mediante lei complementar, nos termos do sistema tributário vigorante (Constituição Federal, arts. 18 e seguintes).

Submete-se a matéria, com o Av. n.º 652, de 30 de setembro último, do Senhor Ministro Chefe do Gabinete Civil, à apreciação desta Consultoria-Geral da República.

Convertido o processo em diligência, nesta Consultoria, para os efeitos de normas regimental, a ele se acresceu o parecer da ilustrada Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

II

A tarifa dos serviços portuários é calculada de modo a cobrir todas as despe-

sas operacionais do porto, incluídos os tributos e taxa, se houver, além de remunerar o capital investido pelo concessionário e contribuir para constituição dos fundos, contratual e legalmente, previstos. Constitui, portanto, o preço pago pelo usuário dos serviços.

Assim sendo, é evidente que, tributos não cobrados por força de isenção, se passam a sê-lo, o usuário é que terá de suportá-lo em virtude da obrigatória repercussão na tarifa. Tenha-se presente que a isenção fiscal não é concedida para favorecer o concessionário, mas, sim, para diminuir o custo do serviço e propiciar tarifas módicas em prol dos usuários. O rendimento ou lucro do concessionário não se altera com a cobrança, ou não, dos tributos. O que se altera, no caso, é o custo dos serviços e, por via de consequência, a tarifa.

Nestas condições, cobrar o ISS dos usuários dos serviços do porto de Santos, como quer a Municipalidade, para, dessa forma, contornar o problema relativo à existência de isenção fiscal em favor da conces-

sionária do porto (Cia. Docas de Santos), *data venia*, não faz sentido, dado que, de qualquer sorte, ou seja qual for o modo de cobrança, seriam os usuários que teriam mesmo de pagar o tributo, em virtude de sua repercussão na tarifa, sob pena de modificação inadmissível na equação financeira da concessão.

Constatando o dispositivo do Código Tributário Nacional que faculta a União isentar, mediante lei especial (complementar) e tendo em vista o interesse comum, de tributos federais, estaduais e municipais os serviços públicos que conceder, esclarece o ilustre jurista, Ministro Aliomar Baleeiro:

“Aliás, a isenção perdeu, até certo ponto, interesse econômico para o concessionário por força da garantia da equação financeira assegurada pelo art. 167, II, da C.F. (art. 151, parágrafo único da anterior). O ônus do imposto será compensado pela tarifa e suportado pelos usuários.

Assim, a isenção do concessionário, quando concedida, visará à eficiência do serviço e à proteção dos usuários, mas quase sempre será indiferente para o concessionário.” (*in Direito Tributário Brasileiro*, pág. 105).

A douta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional se pronuncia em caráter conclusivo, sobre a matéria, que lhe foi submetida, nesse mesmo sentido:

“É de presumir-se que a isenção de que goza a empresa concessionária, Companhia Docas de Santos, tenha sido concebida no *interesse público*, porque se viesse a satisfazer interesses particulares constituiria um privilégio, inadmissível este face ao preceito de igualdade de todos perante a lei (art. 153, § 1.º, da Constituição Federal).

E, estabelecida a isenção no *interesse público* seria contraditório exigir-se do usuário o imposto que se deixou de cobrar da prestadora do serviço.”

De fato, com a transferência do ônus da obrigação tributária, do prestador do serviço para o usuário, ter-se-ia formalmente contornado o óbice jurídico da isenção, para propiciar a obtenção de interesses fiscais para o Município; mas se teria, ao mesmo tempo, contrariado, frontalmente, o sentido econômico dessa isenção, a sua significação no contexto da política tarifária do serviço público concedido.

III

Enfocando o ponto essencial submetido à consulta jurídica, cumpre dizer que o processo legislativo adequado ao trato da matéria está representado, sem dúvida, em lei complementar. Dispunha o texto originário da Constituição de 1967 competir aos Municípios decretar impostos sobre “serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar” (art. 25, II).

No que incumbe à competência federal, de baixar normas gerais de direito financeiro o imposto sobre serviços, de competência municipal, obteve disciplina nos artigos 71 e seguintes do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966). No entanto, a matéria foi inteiramente redefinida pelo Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, a ele aduzidas modificações pelo Decreto-lei n.º 834, de 8 de setembro de 1969, que veio a dispor, segundo a ementa, sobre a

“entrega das parcelas, pertencentes aos Municípios, do produto da arrecadação do imposto sobre circulação de mercadorias, estabelece normas gerais sobre conflito de competência tributária, sobre o imposto de serviços e dá outras providências”.

A edição dessas normas, em forma de decreto-lei, não refuta, no caso, a exigência constitucional de lei complementar. É que, como neles se indica expressamente, esses diplomas legais foram expedidos com fundamento no § 1.º do art. 2.º do Ato Institucional n.º 5, que atribui ao Poder Executivo, durante o recesso parlamentar, autorização para “legislar em todas as matérias e exercer as atribuições previstas nas Constituições ou na Lei Orgânica dos Municípios”.

Desse modo, os decretos-leis, em causa, quer por sua matéria específica, quer pela abrangente competência legislativa de que emanam, têm a função e a categoria previstas na Constituição para a lei complementar, e poderiam ter-se denominado *decretos-leis complementares*, tal como fez, por exemplo, com a aprimorada técnica, o Estado de São Paulo com a respectiva legislação, de natureza complementar e emanada em circunstâncias análogas, isto é, no recesso da Assembléia Estadual e sob a invocação dos poderes conferidos pelo Ato Institucional n.º 5.

Ora a Constituição em vigor, consubstanciada na Emenda n.º 1, preceitua de modo absolutamente idêntico ao texto originário, reclamando que os impostos municipais sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados, sejam definidos em lei complementar (art. 24, II).

Logo as medidas legislativas que visem a alterar as normas consubstanciadas no

Decreto-lei n.º 406/68 ou a dispor, de qualquer modo, em relação a impostos sobre serviços devem ser procedidas por via de lei complementar.

IV

Entretanto, se adotadas, as sugestões da Prefeitura Municipal de Santos importariam em afetar substancialmente a uniformidade do sistema tributário nacional e os seus conceitos fundamentais, a partir de um propósito de remediar situações peculiares que nem se mostram coextensivas com o campo de incidência da lei a se fazer. Em que pese o desfalque sofrido pela Municipalidade interessada, em virtude da isenção tributária das Docas de Santos, situação que é partilhada por outros Municípios portuários, a alteração pretendida não condiz com os princípios que estão em jogo, como acima se disse. Mas se não bastasse, valeria o destaque a autorizada posição do Ministério da Fazenda, em razão da matéria, e quanto ao mérito da proposição, endossada no Parecer encaminhado pelo seu ilustre titular:

“Apesar dos nobres propósitos que nortearam a formulação do pedido, informo-lhe não ser viável, no momento, a inclusão dos serviços portuários na lista dos serviços sujeitos ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Não seria oportuna tal inclusão no momento em que estamos empenhados em reduzir a carga tributária e, conseqüentemente, os custos de produção de nossa exportação — variável estratégica do nosso modelo de desenvolvimento.”

Brasília, 6 de novembro de 1974. *Luiz Rafael Mayer*, Consultor-Geral da República.