

P
Jur. Trib. Atu
n. 19
2005

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

19



Decálogo

LIVRARIA E EDITORA
decalogo@mandamentos.com.br
(31) 3226 7717-3274 2559
Rua Espírito Santo, 1.025-Loja-H - BH - MG
Temos um advogado junto ao Pai, Jesus Cristo, o justo. (1Jo2:1)

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

São Paulo - 2005

510-50

Imposto sobre Serviços. Inovações Trazidas pela LC nº 116/2003

Kiyoshi Harada

Especialista em Direito Tributário e em Ciência das Finanças pela Fadusp. Sócio do IBDT.

1. Introdução

A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que revogou todos os dispositivos do Decreto-lei nº 406/1968, concernentes ao ISS, com exceção do seu art. 9º e parágrafos, trouxe várias inovações.

Abordaremos, neste estudo, alguns dos aspectos inovadores da nova lei de regência nacional do imposto sobre serviços, que podem suscitar controvérsias.

2. Substituição Tributária em Geral

A substituição tributária está relacionada com o aspecto subjetivo do fato gerador da obrigação tributária. Logo, ela pode implicar tanto a substituição do sujeito ativo, o ente político tributante, como também a substituição do sujeito passivo, o contribuinte.

Essa matéria ainda não foi decantada pela doutrina especializada, notadamente, no que diz respeito ao ISS, em que impera confusão generalizada.

Daí a necessidade, ainda que em rápidas pinceladas, de fazer uma abordagem didática e prática sobre a matéria.

2.1. Substituição tributária passiva

É forma de imputação de responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário à terceira pessoa *vinculada* ao fato gerador, *substituindo* o sujeito passivo natural, o contribuinte, por expressa disposição legal. Opera sempre *antes* da ocorrência do fato gerador, ao contrário do que ocorre nos casos de responsabilidade tributária dos sucessores, regulados nos arts. 130 a 133 do Código Tributário Nacional, ou na hipótese de responsabilidade solidária do art. 134 do mesmo diploma legal.

A substituição tributária passiva tem fundamento no art. 128 do CTN que assim prescreve:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

Uma terceira pessoa, que não praticou o fato tributável, mas que a ele está vinculada, por expressa determinação legal, passa a ser responsável pelo crédito tributário (inciso II do parágrafo único do art. 121 do CTN). O sujeito passivo natural, o contribuinte (inciso I do parágrafo único do art. 121 do CTN) fica substituído pelo responsável tributário.

2.1.1. Modalidades de substituição passiva no ICMS

Existem duas modalidades de substituição passiva muito comuns em relação a tributos não-cumulativos: a substituição regressiva, também conhecida como diferimento ou substituição para trás, e a substituição progressiva, também conhecida como substituição para frente.

Na substituição regressiva, por exemplo, o ICMS devido na saída de produtos primários (grãos de soja, de amendoim, de mamona etc.) fica diferido para o momento da saída do produto industrializado (óleo de soja, de amendoim, de mamona etc.).

Logo, o comprador de produtos primários, normalmente uma indústria extrativa vegetal, por *estar ligado à situação que constitui o fato gerador do imposto*, pode figurar como responsável tributário, substituindo o vendedor, por expressa determinação legal. Isso é feito em função da praticidade e da economicidade. Seria inconveniente exigir do produtor a escrituração do imposto. Outrossim, seria extremamente oneroso para o fisco empreender a fiscalização em relação a “n” produtores rurais.

Na substituição para frente, a lei indica a pessoa responsável pelo recolhimento do tributo relacionado a um fato *futuro e incerto*.

Após anos de embates nos tribunais, o Fisco conseguiu a aprovação da EC nº 3/1993, que acrescentou o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal, instituindo a figura do *fato gerador presumido*, com base no qual poderá ser feita a arrecadação antecipada do imposto, por conta de futura e eventual operação que revele indícios de riqueza tributável. Diz esse texto enxertado que, na hipótese de o fato gerador fictício não ocorrer no mundo fenomênico, o imposto arrecadado antecipadamente *será restituído imediata e preferencialmente*. A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro 1996, fixou o prazo de *90 (noventa) dias* para essa restituição “imediata”. Na prática, esse prazo varia de *dois a cinco anos* devido a morosidade do Judiciário. Pior, ainda, o fisco logrou obter uma tese na jurisprudência que lhe permite apropriar definitivamente o recolhimento a maior antecipado com fulcro no citado § 7º, por conta de sua interpretação gramatical. Há tentativa de se considerar definitiva essa modalidade de tributação antecipada, não ensejando restituição ou complementação do imposto, nas hipóteses de diferenças para mais ou para menos, com grave repercussão na teoria da natureza *ex lege* do tributo, que tem a sua matriz no art. 150, I, da CF.

2.2. Substituição tributária no ISS

Um aspecto que a doutrina vigente não tem abordado nessa matéria, concernente à substituição tributária no ISS, é a possibilidade de dupla substituição na relação jurídico-tributária que se instaura entre o poder público e o particular. Há possibilidade, tanto da substituição tributária ativa, como da substituição tributária passiva como veremos.

2.2.1. Substituição tributária ativa

A anterior lei de regência nacional do ISS, o Decreto-lei nº 406/1968, prescrevia, como regra geral, a competência impositiva do Município onde estabelecido o prestador de serviço ou na sua falta, o do domicílio do prestador. Somente

no caso de construção civil é que prevalecia a competência impositiva do Município onde foi efetuada a prestação. Dispunha o art. 12 desse diploma legal:

“Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço:

a) o do estabelecimento do prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;

b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação.”

O aspecto espacial do fato gerador da obrigação tributária define o sujeito ativo do imposto, assim como o aspecto temporal do fato gerador define a legislação aplicável a cada caso.

Portanto, o disposto na alínea *a* representava uma clara hipótese de substituição ativa tributária, fundada no art. 146, I, da CF, para dirimir conflitos de competência impositiva entre os milhares de Municípios. Conferiu-se poder tributário ao Município em cujo território achava-se situado o estabelecimento prestador porque este, tradicionalmente, é considerado como instrumento de alavancagem do desenvolvimento socioeconômico. Daí os conhecidos incentivos para atração de empresas, quer em nível local, quer em nível regional. A prestação de serviços fora do Município onde se localiza o estabelecimento prestador era uma exceção. Todo empresário, via de regra, promove pesquisa de mercado antes de se estabelecer em determinado local, para conhecer a demanda em potencial de seus serviços.

Contudo, a jurisprudência do STJ caminhou em sentido contrário e de forma irreversível, proclamando a competência do Município onde é feita a prestação, independentemente de se tratar de construção civil. Essa jurisprudência afrontosa, não apenas ao art. 12 do DL nº 406/1968, como também ao art. 102 do CTN, que permite à lei complementar conferir eficácia extraterritorial às normas tributárias municipais, conduziu a práticas abusivas de Municípios como o de São Paulo, por exemplo, que havia instituído o *regime de retenção* do imposto pelo *tomador de serviço* localizado em seu território, sempre que o prestador do serviço tivesse estabelecimento em outro Município, criando uma situação de intolerável bitributação jurídica, não permitida pela Carta Política. Constitucionalmente, apenas um único entre os atuais 5.552 Municípios poderia tributar um determinado serviço prestado. Não há como sustentar, validamente, a tese de tributação de determinado contribuinte por dois Municípios, ao mesmo tempo, relativamente a um único fato gerador ocorrido.

Todo Município que adotou a jurisprudência do STJ incorreu na usurpação de competência tributária de outro Município. Exatamente, porque o Município que teve usurpada sua competência impositiva não abria mão do seu poder de tributar, e nem o poderia em face da Lei de Responsabilidade Fiscal, acabava por colocar o contribuinte em meio a um “fogo cruzado”.

Comentando o art. 5º da Lei nº 13.476/2002 do Município de São Paulo assim nos manifestamos:

“Ao afastar a lei de regência, o art. 5º sob comentário, cria um conflito de competência impositiva entre Municípios, sujeitando determinadas categorias de contribuintes a uma situação de bitributação jurídica, por si só, inconstitucional, além de ofender o princípio da isonomia tributária. Essa absurda situação de insegurança jurídica, criada com a dupla infração do art. 5º da CF (igualdade e segurança jurídica) só pode ser afastada, em definitivo, pelo Poder Judiciário. A adoção, na esfera do ISS, do modelo da Lei nº

9.711, de 20-11-98, que introduziu o regime de retenção, por si só, vicia-a, agrava a inconstitucionalidade. No que pertine à contribuição social existe um único titular do tributo que é o INSS, ao passo que em relação ao ISS existem 5.552 Municípios, titulares da mesma imposição tributária. Como evitar a bitributação jurídica? Ainda que respeitados os requisitos do art. 128 do CTN, a substituição tributária do art. 5º, sob comento, é de uma inconstitucionalidade solar.” (Cf. nosso *Direito Tributário Municipal*, 2ª edição, São Paulo, Atlas, 2004, p. 173)

Conhecendo a realidade irreversível, o legislador nacional curvou-se à jurisprudência do STJ e em sua nova lei de regência, a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, apesar de manter como *regra geral o local do estabelecimento prestador* e na sua falta o do domicílio do prestador, para definir o sujeito ativo do imposto, o seu art. 3º estatuiu *vinte hipóteses excepcionais*, prescrevendo que o imposto será devido no local:

“(…)

I - do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei complementar;

II - da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III - da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 da lista anexa;

IV - da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V - das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI - da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII - da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII - da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX - do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X - (Vetado);

XI - (Vetado);

XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII - da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV - da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV - onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI - dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;
 XVII - do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;
 XVIII - da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX - do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI - da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII - do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa”.

Nessas vinte hipóteses, *não haverá substituição tributária ativa* prevalecendo a competência impositiva do Município onde o serviço for executado, ou seja, onde ocorrer o fato gerador. Interessante notar que em *todas* essas hipóteses, a *presença física do prestador* do serviço no local da prestação é *imprescindível*. Não se pode, por exemplo, promover a demolição de prédio sem estar presente no local do prédio a ser demolido; nem executar o florestamento ou reflorestamento sem estar no local da prestação. Tampouco ocorre a substituição tributária passiva. O contribuinte paga o imposto no Município do local da prestação, isto é, onde ocorrer o fato gerador da obrigação tributária.

2.2.2. Substituição tributária passiva

Dispõe o art. 6º da LC nº 116/2003:

“Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no *caput* e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I - o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II - a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.”

O *caput* do art. 6º da LC nº 116/2003 limita-se a facultar a substituição passiva do ISS, por disposição legal expressa de cada Município que quiser fazer o uso

dessa faculdade. A norma é absolutamente desnecessária, pois já existe a previsão genérica do art. 128 do CTN, aplicável a qualquer espécie tributária. Essa disposição não é auto-aplicável, dependendo sua implementação de lei local.

Contudo, o seu § 2º já *promoveu* a substituição passiva em nível nacional, vinculando todos os Municípios que compõem a Federação Brasileira, relativamente à prestação de serviços *elencados nos incisos I e II*.

As dezesseis hipóteses de substituição passiva, previstas no § 2º *retro* estão abrangidas pelas vinte hipóteses de substituição ativa de que cuida o art. 3º do dispositivo legal em exame. Logo, nessas dezesseis hipóteses haverá tanto a substituição do sujeito ativo como a substituição do sujeito passivo do imposto. Essa substituição tributária operada pelo legislador complementar tem amparo no art. 146, I, da CF à medida que dirime o conflito de competência entre os Municípios.

É preciso que o contribuinte se conscientize da nova ordem jurídica evitando a inútil e desnecessária transferência de seu estabelecimento para Município de baixa carga tributária, se se dedicar à prestação de serviços incluídos no rol daqueles que deverão ser pagos no local da prestação. Outrossim, é preciso que o sujeito ativo não confunda substituição passiva com o regime de retenção do ISS na fonte, a ponto de a legislação local prescrever a retenção de seu próprio imposto. A retenção sempre deverá se referir a imposto de terceiro, tanto é que o não-recolhimento de imposto retido na fonte configura apropriação indébita.

Certamente essa nova medida legislativa, trazida pela LC nº 116/2003, servirá de instrumento de combate à prática fraudulenta, consistente em abertura de “empresa fantasma” nos municípios circunvizinhos, onde a carga tributária do ISS é baixa, porém, para prestar serviços exclusivamente fora de seu território, ou seja, nas metrópoles.

Contudo, a solução definitiva contra as práticas fraudulentas perpetuadas contra o Município de São Paulo, por exemplo, depende de adoção das seguintes medidas:

a) Intensificar a fiscalização em seu território, procurando identificar o real “estabelecimento prestador de serviço”, considerada sua conceituação ampla que leve em conta a habitualidade da prestação de serviço neste Município; a existência de um ponto de contacto com clientes, como, por exemplo, um determinado telefone fixo; os cartões de visita; o *site* na Internet; as contas de telefones, de gás, de água e de energia elétrica; a manutenção de pessoal e equipamentos necessários à execução dos serviços; as informações do tomador de serviços; as eventuais inscrições em outros órgãos públicos; os anúncios e propagandas etc.

Constatada a existência de estabelecimento de fato no Município de São Paulo, caberá ao Fisco da Capital lavrar o auto de infração e imposição de multa. Todavia, é indispensável a cautela na ação do Fisco para não confundir hipótese de economia legal do imposto, que a doutrina apelidou de elisão fiscal, com a hipótese de fraude, como no conhecido caso em que em um único local situado na Grande São Paulo foram encontrados setecentos e trinta e seis estabelecimento inscritos.

b) Cabe ao Município prejudicado promover a competente ação de preceito cominatório contra o Município que esteja dando guarida às empresas fantasmas, em troca do recolhimento ilegal e ilegítimo do imposto.

c) Finalmente, cabe providência legislativa para coibir os abusos. Bastará acrescentar o § 4º ao art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, que fixa como regra geral a competência impositiva do Município onde se localiza o estabeleci-

mento prestador do serviço, facultando a fiscalização de contribuinte localizado em outro Município, por parte do Município onde for efetuada a prestação de serviços em caráter permanente ou esporádico. Dispositivo nesse sentido conferiria *eficácia extraterritorial parcial* à legislação tributária municipal, o suficiente para evitar as fraudes e manter a aplicação uniforme da lei de regência nacional do ISS.

3. Ampliação da Lista de Serviços e Possível Conflito com o ICMS

Neste aspecto é relevante saber se a elevação, em quase o dobro, da lista de serviços a serem tributados implicou ou não usurpação de competência tributária estadual, prevista no art. 155, § 2º, inciso IX, letra *b*, da CF, que determina a incidência do ICMS “sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência impositiva dos municípios”.

Ampliar a lista de serviços, ressalvados os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, por si só, não implica invasão de competência impositiva dos Estados-membros. Ao restringir a competência tributária estadual, prevista na letra *b* do inciso IX retro-referido, por via indireta, a lei complementar sob comento fê-lo de forma legítima e constitucional. De fato, a expressão “serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios” não pressupõe a imutabilidade da lista de serviços, mesmo porque a cada dia novos serviços vêm surgindo em função de novas descobertas tecnológicas, capazes de gerar serviços antes inexistentes.

O enxugamento dos subitens de serviços, conflitantes com o ICMS, feito pelo Senado Federal, resultou na intocabilidade da competência impositiva dos Estados-membros.

4. Inclusão de Itens que não configuram Serviços

Não existe, nem pode existir a liberdade discricionária do legislador complementar de transformar em serviço aquilo que não o é, nem pode ser, violentando a conceituação constitucional do imposto. Desde o advento da primeira lista, os diversos itens de serviços vêm sendo elaborados de forma aleatória, sem maiores considerações de natureza jurídica.

Ora, para elaborar a lista de serviços é preciso, antes de mais nada, conceituar o que é *serviço*. Se a Constituição Federal utilizou a expressão “serviços de qualquer natureza” para fixar a competência impositiva municipal, sem dizer o que é, obviamente, o conceito dado pelo direito privado é vinculante, não podendo o legislador tributário alterar esse conceito. Isso está expresso no art. 110 do CTN.

Serviço significa um bem econômico *imaterial*, fruto de esforço humano aplicado à produção. “É produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade (transporte, espetáculo, consulta médica), mas que *não se apresenta sob forma de bem material*.” (Cf. *Grande Enciclopédia Delta Larousse*, Rio de Janeiro, Delta, 1970, vocábulo *serviço*)

Prestar serviço significa servir, isto é, ato ou efeito de servir. É o mesmo que prestar trabalho ou atividade a terceiro, mediante remuneração. O ISS recai sobre circulação de bem *imaterial* (serviço). Resulta da obrigação de fazer. O ICMS recai sobre circulação de bem *material* (mercadoria). Resulta da obrigação de dar.

Basta simples exame ocular da lista para detectar subitens que contemplam como serviços tributáveis os que não poderiam ser assim considerados.

4.1. *Itens de inconstitucionalidade manifesta*

Muitos dos itens constantes da lista anexa à LC nº 116/2003 são de inconstitucionalidade manifesta, por violação da conceituação do que sejam “serviços de qualquer natureza”, utilizada pela Constituição Federal para definição de competência impositiva municipal.

São os casos dos subitens do item 3, que se referem a “serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres”; no subitem 15.09 há referência a “arrendamento mercantil (*leasing*) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações”; o subitem 25.01, por sua vez, contempla fornecimento de “caixão, urna ou esquifes”, de “flores, coroas e outros paramentos”, “aluguel de capela” etc.

Em todos esses casos, há uma confusão generalizada entre *prestação de serviços* e *locação de bens móveis*, regida pelo Código Civil, ou entre *prestação de serviços* e *fornecimento de bens materiais*.

A expressão “locação de bens móveis” constante do item 79 da lista anexa à LC nº 56/1987 já foi declarada inconstitucional pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (RE nº 116.121-03-SP, rel. Min. Octavio Gallotti, Tribunal Pleno, decisão não unânime, *DJ* de 25.05.2001). Por tal razão, o subitem 3.01 da nova lei complementar foi vetado. Outros itens deveriam ter sido vetados pela mesma razão, pois o fundamento da inconstitucionalidade proclamada pelo STF não se restringe à locação de bens móveis como se vê de sua ementa:

“Tributo - Figurino Constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.

Imposto sobre Serviços - Contrato de Locação. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.” (rel. Min. Octavio Gallotti, rel. p/ o acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 11.10.2000)

Em síntese, onde não houver envolvimento do esforço humano aplicado à produção, não há que se falar em prestação de serviço.

4.2. *Serviços cartorários, notariais e de registros*

Outros itens de serviços existem, cuja inconstitucionalidade não é manifesta. Dependem de exame profundo de cada caso, à luz da ordem jurídica global. É o caso, por exemplo, do item 21 e do respectivo subitem 21.01, pertinente aos serviços cartorários e notariais, bem como os de registros público em geral, que passaremos a analisar.

Não há, ainda, uma posição doutrinária ou jurisprudencial mansa e pacífica em torno deste assunto. Não se vislumbra, no subitem 21.01 vício transparente como nas hipóteses retromencionadas. Sua eventual inconstitucionalidade há ser minudentemente demonstrada, o que não é uma tarefa muito fácil tendo em vista a *dúbia* redação do art. 236 da CF que assim prescreve:

“Art. 236. Os serviços notariais e de registro são exercidos em *caráter privado*, por delegação do Poder Público.

§ 1º Lei regulará as atividades, disciplinará a responsabilidade civil e criminal dos notários, dos oficiais de registro e de seus prepostos, e definirá a fiscalização de seus atos pelo Poder Judiciário.

§ 2º Lei federal estabelecerá normas gerais para fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro.

§ 3º O ingresso na atividade notarial e de registro depende de concurso público de provas e títulos, não se permitindo que qualquer serventia fique vaga, sem abertura de concurso de provimento ou de remoção, por mais de seis meses.”

A redação do *caput*, ao prescrever que os “serviços notariais e de registro são exercidos em *caráter privado*, por delegação do Poder Público”, possibilitaria o entendimento de que esses prestadores de serviços seriam particulares e não agentes públicos. Poder-se-ia entender como concessionários de serviços públicos, isto é, particulares que executam serviços públicos por delegação do Poder Público competente, submetendo-se ao regime tarifário para percepção do preço do serviço prestado. Mas, a questão não é tão simples como parece.

Dúvida não há que concessionários de serviços públicos podem ser sujeitos passivos de tributos, dependendo a exoneração do encargo tributário da legislação específica de cada ente político. Só que, no caso de concessão de serviço público, impõe-se a licitação por força do disposto no art. 175¹ da CF.

Ora, não existe o certame licitatório na hipótese sob exame. Ao contrário, o § 3º do art. 236 da CF prevê a realização do concurso público de provas e títulos para ingresso na atividade notarial e de registro. E mais, o § 1º dispõe que a lei disciplinará a responsabilidade civil e criminal dos notários, dos oficiais de registro e de seus prepostos, bem como definirá a fiscalização de seus atos pelo Poder Judiciário. Finalmente, o § 2º prescreve que a lei federal estabelecerá normas gerais para fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro.

Em nível infraconstitucional, o *caput* está regulado pela Lei nº 8.935/1994, alterada pela Lei nº 10.506/2002. E o § 2º acha-se regulado pela Lei nº 10.169/2000.

As atividades de notários e de oficiais de registro são exercidos por delegação do Poder Público, “em caráter privado” como diz o texto constitucional, porém, submetidas aos rígidos princípios do direito público. São exercidas por titulares de cargos preenchidos por concurso público de títulos e provas e sujeitas à fiscalização do órgão estatal.

Com efeito, a atividade notarial e de registro é da maior relevância no mundo jurídico. Não diz respeito apenas à autenticidade e segurança dos documentos, adentrando as áreas probatória e de eficácia dos atos jurídicos. É o que prescreve o art. 1º da Lei nº 8.935/1994:

“Art. 1º Serviços notariais e de registro são os de organização técnica e administrativa destinados a garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos.”

Daí por que a doutrina costuma afirmar que os notários e registradores exercem duas funções básicas distintas e que se completam: a de certificação, atribuin-

¹ Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

do fé pública, e a de adequação, ou seja, de integração do objetivo prático, externado pelas partes, aos ditames da lei. Desta última função decorre o poder de controle da legalidade dos atos praticados pelas partes, evidentemente, dentro dos limites compatíveis ao exercício dessa atividade. Assim, o notário pode deixar, por exemplo, de lavrar a escritura de compra e venda de bem imóvel, sendo o outorgante um menor púbere, sem assistência dos pais; pode deixar de lavrar, também, um testamento em desacordo com a lei civil. Mas, *não pode deixar de lavrar* a escritura de compra e venda de bem imóvel, sob o pretexto de que as partes *não trouxeram a prova do pagamento do ITBI*, porque isso representaria um abuso e um ato ilegal, porquanto a ocorrência do fato gerador desse imposto só se daria por ocasião do registro da escritura.

Por tudo isso, os notários e registradores são considerados servidores públicos *lato sensu*, tanto é que seus atos estão sujeitos à fiscalização do Poder Judiciário, e percebem remuneração à conta de receita pública derivada (emolumentos fixados por lei). Nesse sentido já se pronunciou o STF (RE nº 178.236, RTJ 162/772). No Estado de São Paulo, esses emolumentos estão regulados pela Lei nº 11.331/2002. Outrossim, não há mais dúvida de que esses emolumentos configuram taxas de serviços, a partir do pronunciamento da Corte Suprema, que proclamou sua natureza tributária, ainda, na vigência da ordem constitucional antecedente (RE nº 116.208, RTJ 132/867).

De fato, o serviço notarial bem como o de registro são específicos e divisíveis. Têm sua matriz no § 2º do art. 145 da CF e preenchem os requisitos dos arts. 77 e 79 do CTN.

Logo, esses serviços públicos não são passíveis de imposição tributária por meio de *impostos*. Embora a LC nº 116/2003, na definição do fato gerador do ISS (art. 1º), não mais faça referência à “prestação, por empreitada ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constantes da lista anexa”, conforme preceituava o art. 8º do Decreto-lei nº 406/1968, é fora de dúvida que esse imposto manteve sua característica mercantil. Logo, só é passível de tributação pelo ISS o serviço prestado sob o regime de direito privado, orientado pelos princípios da autonomia da vontade e da licitude ampla, em contraposição ao rígido princípio da estrita legalidade, que rege as relações de direito público.

E mais, se são *serviços públicos*, tanto é que sua execução é delegada pelo Poder Público, a pretendida tributação pelo ISS esbarraria na proibição constitucional do art. 150, VI, *a*, da CF, que instituiu a chamada imunidade recíproca em matéria de impostos.

O subitem 21.01 da lista anexa à LC nº 116/2003 é, portanto, inconstitucional. Por conseguinte, do mesmo vício padece o item 21 e o respectivo subitem 21.01 da lista anexa à Lei nº 13.701/2003 do Município de São Paulo.

5. Tributação por Alíquotas Fixas

Com o advento da LC nº 116/2003, cujo art. 10 elencou os dispositivos legais “revogados”, incluindo aqueles *não passíveis de revogação*, logo surgiu estranho posicionamento doutrinário advogando a tese do desaparecimento da tributação fixa das sociedades de profissionais liberais, apesar de não ter sido revogado o § 3º do art. 9º do DL nº 406/1968, único artigo, aliás, mantido pela nova lei do ISS.

Desde o início posicionamo-nos pela preservação da chamada tributação fixa, porque os dispositivos revogados - art. 3º, V, do DL nº 834/1969 e art. 2º da LC nº

56/1987 - haviam se limitado a conferir *nova redação* ao § 3º do art. 9º do DL n° 406/1968, isto é, eram normas de efeito concreto, de caráter instantâneo. Ao vir à luz ao mundo jurídico cumpriram a sua *única função* de derrogar a redação anterior, substituindo-a pela nova, tornando-se, por essa razão, *imune à derrogação*. Uma coisa é revogar a norma que recebeu nova redação, possível a qualquer tempo, respeitados o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; outra coisa bem diversa é revogar a norma que alterou a redação original, juridicamente impossível.

Para evitar dúvidas, o certo seria revogar o art. 9º do DL n° 406/1968 e acrescentar parágrafos ao art. 7º da LC n° 116/2003, a fim de prescrever, expressamente, a tributação fixa dos serviços prestados por profissionais autônomos e pelas sociedades de profissionais liberais. É o que veio a acontecer com a aprovação pelo Senado Federal, em 10 de dezembro de 2003, do Projeto de Lei de n° 70/2002, que altera a lista de serviços. Conforme § 7º do art. 7º da LC n° 116/2003 os serviços beneficiados pela tributação fixa, quando prestados por sociedades de profissionais, são os dos itens 4.01, 4.02, 4.06, 4.11, 4.12, 4.13, 4.14, 4.16, 5, 7.01, 10.03, 17.14, 17.16, 17.19 e 17.20. O art. 3º da proposição legislativa aprovada pelo Senado Federal, por sua vez, revoga o art. 9º do Decreto-lei n° 406/1968, único dispositivo concernente ao ISS, então mantido pela LC n° 116/2003. Esse projeto de lei pende ainda de aprovação pela Câmara dos Deputados.

6. Dedução das Subempreitadas

Outro aspecto controvertido diz respeito à suposta eliminação da dedução da base de cálculo do imposto, do valor das subempreitadas, em razão do veto aposto ao inciso II do § 2º, do art. 7º da LC n° 116/2003.

Na verdade, aquele dispositivo havia sido vetado por vício de redação, que se referia a “subempreitadas sujeitas ao imposto” ao invés de “subempreitadas já tributadas pelo imposto”, como constava corretamente na legislação anterior. Tanto é assim que o art. 1º do Projeto de Lei n° 70/2002, retro-referido, já aprovado pelo Senado Federal, em 10 de dezembro de 2003, mediante acréscimo do inciso III, restabeleceu a dedução do “valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto, referente às obras constantes dos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei”.

7. Conclusões

Algumas das inovações trazidas pela nova lei de regência nacional do imposto sobre serviços levarão, ainda, mais algum tempo para assentar definitivamente o posicionamento jurisprudencial.

Seria desejável que uma nova lei complementar fizesse o expurgo de itens que, à luz da jurisprudência do STF, não podem ser considerados como serviços, bem como conferir eficácia extraterritorial às normas tributárias concernentes ao ISS para fiscalizar estabelecimentos situados em outros Municípios, nas condições preconizadas no item 2.2.2 deste estudo.

Finalmente, há necessidade de os Municípios em geral adaptarem a respectiva lei material levando em conta a substituição tributária passiva operada pelo § 2º do art. 6º da LC n° 116/2003, que não se confunde com o regime de retenção do imposto na fonte.