



PARECER

Cuida-se de consulta formulada pela Companhia de Águas e Esgotos da Paraíba - CAGEPA, através do seu Procurador, Dr. Írio Dantas da Nóbrega, envolvendo aspectos jurídicos no pagamento do imposto sobre serviços - ISS, cuja competência foi atribuída constitucionalmente aos municípios (art. 156, III, CF).

Assim, relata que a consulente constitui sociedade de economia mista, criada pela Lei nº 3459, de 31 de dezembro de 1966, alterada pela Lei nº 3702, de 11 de dezembro de 1972, apresentando como finalidade: *"a formulação da política geral de saneamento básico do Estado, sobretudo no que respeito ao planejamento, implantação, modernização, complementação, ampliação e operação de serviços de água e esgoto"*.

Seu Estatuto Social revela como objeto a *"administração e a prestação dos serviços públicos de água e esgotos sanitários em todo o Estado da Paraíba"*².

Igualmente, a Resolução C.A nº 11/84 dispõe no art. 2º que compete a consulente *"a administração de todos os serviços de água e esgotos, compreendendo planejamento e a execução das obras e instalações, a operação e manutenção dos sistemas, a medição do consumo de água, o faturamento e arrecadação de tarifas aos usuários, a aplicação de penalidades e quaisquer outras medidas a eles relacionadas na sua jurisdição"*.

¹ Art. 3º, a da Lei nº 3459/66.

² Art. 2º do Estatuto Social.

Mendonça & Salomão

ADVOCACIA



Por outro lado, afirma que vários municípios da Paraíba firmaram contrato de concessão com a consulente destinado a prestação de serviços públicos relativamente a exploração de água e esgotamento sanitário.

Enfatiza, ainda, que a consulente vem sendo atuada pelos municípios, cujo objeto reside na cobrança de ISS incidente sobre a prestação destes serviços, envolvendo exercícios financeiros compreendidos entre 2001 a 2004.

Com o propósito de dirimir as dúvidas quanto a cobrança e recolhimento do ISS, a consulente encaminhou cópia integral dos Autos de Infração dos municípios de João Pessoa e Cajazeiras; os contratos de concessão; o estatuto social, além da legislação estadual disciplinadora da matéria.

Finalmente, o consulente indaga: a) os serviços prestados pela consulente podem ser objeto de cobrança do ISS, baseado na discriminação das listas de serviço veiculados pela Legislação Complementar nº 56/87 e 116/03 ?, b) a imunidade recíproca alcança os serviços prestados pela consulente ?, c) os autos de infração editados pelos municípios encontram respaldo legal ?

Passaremos a apreciar as questões para, ao final, respondermos aos quesitos.

2



1. Do Regime Constitucional. Competência Municipal. Art. 30, V, CF. Contrato de Concessão. Limites e condições.

Ao partilhar as competências legislativas nos arts. 21³, 22, 23 e 24 entre os entes federados, a Constituição Federal igualmente atribuiu aos municípios a faculdade para legislar em matéria de interesse local, além de suplementar a legislação federal e estadual (art.30).

Também dispôs que compete aos municípios organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial.

Observa-se que historicamente os Estados-Membros criaram companhias de saneamento para a exploração dos serviços, especialmente em face da incapacidade dos municípios em desenvolverem satisfatória e adequadamente, motivo que *a priori* poderia ensejar o nascimento de controvérsias quanto a titularidade da competência administrativa.

³ Art. 21. Compete à União: XX - instituir diretrizes para o desenvolvimento urbano, inclusive habitação, saneamento básico e transportes urbanos

Mendonça & Salomão

A D V O C A C I A



Nos dias atuais, não há mais dúvidas quanto a competência para a exploração dos serviços de água e saneamento. Cuida-se, portanto, de atribuição deferida aos municípios brasileiros (art.30,V).

O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2337 MC/SC⁴ e 1746-MC/SP⁵ ratificou este entendimento, fixando os contornos da atribuição municipal.

Na Paraíba, este serviço sempre foi executado pela consulete desde sua criação em 1966. Contudo, em virtude do serviço público ser titularizado pelos municípios, várias leis municipais foram editadas para autorizar o Poder Executivo a celebrar contratos de

⁴ AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - CONCESSÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS - INVASÃO, PELO ESTADO-MEMBRO, DA ESFERA DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO E DOS MUNICÍPIOS - IMPOSSIBILIDADE DE INTERFERÊNCIA DO ESTADO-MEMBRO NAS RELAÇÕES JURÍDICO-CONTRATUAIS ENTRE O PODER CONCEDENTE FEDERAL OU MUNICIPAL E AS EMPRESAS CONCESSIONÁRIAS - INVIABILIDADE DA ALTERAÇÃO, POR LEI ESTADUAL, DAS CONDIÇÕES PREVISTAS NA LICITAÇÃO E FORMALMENTE ESTIPULADAS EM CONTRATO DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS, SOB REGIME FEDERAL E MUNICIPAL - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. - Os Estados-membros - que não podem interferir na esfera das relações jurídico-contratuais estabelecidas entre o poder concedente (quando este for a União Federal ou o Município) e as empresas concessionárias - também não dispõem de competência para modificar ou alterar as condições, que, previstas na licitação, acham-se formalmente estipuladas no contrato de concessão celebrado pela União (energia elétrica - CF, art. 21, XII, "b") e pelo Município (fornecimento de água - CF, art. 30, I e V), de um lado, com as concessionárias, de outro, notadamente se essa ingerência normativa, ao determinar a suspensão temporária do pagamento das tarifas devidas pela prestação dos serviços concedidos (serviços de energia elétrica, sob regime de concessão federal, e serviços de esgoto e abastecimento de água, sob regime de concessão municipal), afetar o equilíbrio financeiro resultante dessa relação jurídico-contratual de direito administrativo.

⁵ MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE: PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 293 DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DE SÃO PAULO. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. 1. Disposição da Constituição que concede prazo de até vinte e cinco anos para o pagamento, pelos municípios, da indenização devida pela encampação dos serviços de saneamento básico (água e esgoto) prestados, mediante contrato, e pelos investimentos realizados pela Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo - SABESP, sociedade de economia mista estadual. 2. Plausibilidade jurídica (fumus boni iuris) da tese sustentada pelo Estado requerente porque a norma impugnada fere o princípio da separação dos poderes (CF, art. 2º), a que está submetido o constituinte estadual (CF, art. 25), restando excluída a participação do Poder Executivo no processo legislativo da lei ordinária. Fere, também, a exigida participação do Poder Executivo no processo legislativo, mediante sanção ou veto, como previsto no art. 66 da Constituição Federal. 3. Periculum in mora caracterizado pela iminente aplicação da norma a Municípios que já editaram lei para assumirem a prestação dos serviços públicos referidos. 4. Medida cautelar deferida com efeito ex-nunc - por estarem presentes a relevância dos fundamentos jurídicos do pedido e a conveniência da sua concessão - até o julgamento final da ação.



contornos ou gizar-lhe seu perfil normativo. Aliás, o Código Tributário Nacional (art. 110) prevê que a Lei "não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências".

Neste sentido, verifica-se que o conceito e alcance da expressão prestação de serviços, para efeito de incidência do ISS, vem demarcado na Lei Fundamental, sendo vedado ao legislador infra-constitucional ampliá-lo ou restringi-lo.

O art. 156, III, CF, indica que compete aos municípios instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Neste contexto, qual o sentido, conteúdo e alcance da expressão "serviços de qualquer natureza"?

Para Aires Fernandino Barreto⁸, o ISS "*não é um tributo sobre atos jurídicos, mas sobre fatos, sobre o facere que alguém (o prestador) tenha desenvolvido em favor de terceiro (o tomador). Dessa série de considerações resulta forçoso concluir que serviço é a prestação de esforço humano a terceiro, com conteúdo econômico, em caráter comercial, sob regime de direito privado, tendente a obtenção de um bem material ou imaterial*".

Não há dúvidas que a prestação de serviços necessariamente é execução de obrigação de fazer.

⁸ ICMS e ISS. Extremação de Incidência. Revista Dialética de Direito Tributário nº 71, p. 13

Impresso por: 99428725668 - VALERIO ALVARENGA MONTEIRO DE CASTRO
Em: 26/10/2017 - 16:47:08



concessão, delineando seus termos e limites, exatamente para outorgar os serviços a consulente.⁶

Eis, portanto, o regime constitucional aplicável ao serviço público municipal de água e esgotamento sanitário, cuja relação jurídica envolve os municípios (CEDENTE) e a consulente (CONCESSIONÁRIA).

2. Do Imposto sobre Serviços – ISS. Sistema Constitucional Tributário. Lista de Serviços. Taxatividade. Repercussões Jurídicas.

O modelo tributário erigido no Brasil é nitidamente constitucional. Daí a rígida discriminação de competências tributárias (arts. 153, 155, 156, 148, 149, 195, 145, II e III), as imunidades (art. 150, VI, a, b, c d), as materialidades (*impostos, taxas e contribuição de melhoria*), os princípios norteadores da atividade tributária do Estado (*legalidade, anterioridade, irretroatividade, não confisco, igualdade, federação, república*).

Não sem razão afirma Roque Antônio Carrazza⁷ que a Lei Fundamental fixa um padrão de incidência tributário. Assim, o conceito de renda, serviços, mercadorias, patrimônio já vem assinalados no Texto da Constituição Federal. Consequentemente, o legislador ordinário não dispõe de ampla liberdade para fixar seus

⁶ No município de João Pessoa, a Lei nº 7133, de 05 de outubro de 1992 regula a matéria. Em Alagoinha, a Lei nº 232, de 05 de julho de 1968 também dispõe no mesmo sentido. Em Cajazeiras, a Lei nº 473, de 07 de maio de 1969 disciplina a concessão do serviço público.

⁷ Curso de Direito Constitucional Tributário. Malheiros. São Paulo, p. 87.



É singela a distinção entre obrigação de dar e fazer. Basta salientar que a primeira (*obrigação de dar*) consiste em vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de alguma coisa já existente; por outro lado, as obrigações de fazer impõem a execução, a elaboração, o fazimento de algo até então inexistente.

As obrigações positivas subdividem-se em prestações de coisas e prestações de fatos⁹.

As prestações de coisas consistem na entrega de um bem, enquanto as prestações de fatos consistem em atividade pessoal do devedor. Um paradigma de prestação de coisas são os contratos de compra e venda.

As obrigações de dar têm por objeto a entrega de uma coisa ao credor, para que este adquira sobre a coisa um direito, enquanto "*as obrigações de fazer têm por objeto um ou mais atos do devedor, quaisquer atos, de fora parte a entrega da coisa*".

Em resumo, nas obrigações *ad dandum* ou *ad tradendum* a prestação consiste em entregar alguma coisa (*dar*), enquanto as *in faciundo* referem-se a ato ou serviço a cargo do devedor (*prestador*). Aqui, jaz, portanto, a materialidade do ISS.

Igualmente merece reflexão o debate em torno da lista de serviço, veiculada por meio de lei complementar, objeto de incidência do ISS. Assim, trata-se de lista de natureza taxativa (*numerus clausus*) ou meramente exemplificativa?

⁹ Orlando Gomes. Forense, p. 66

Handwritten signature or mark.

Mendonça & Salomão

ADVOCACIA



Parte da doutrina brasileira¹⁰ entende que a lista de serviço ostenta caráter estritamente exemplificativo, porquanto a lei complementar (*Normas Gerais*) não poderia invadir a competência tributária dos municípios, violando o postulado da autonomia municipal (arts. 29 e 30, CF).

Inobstante a dissensão, no âmbito jurisprudencial¹¹ optou-se em prestigiar o caráter taxativo da lista de serviços. Ao julgar o Resp nº 631563 (13.12.2004), o Ministro José Augusto Delgado sintetizou o pensamento dos Tribunais superiores a propósito do tema, consolidando o entendimento, *verbis*:

Portanto, está por demais uniforme o pensamento deste Tribunal, por meio das suas Turmas especializadas, e do Colendo STF, no sentido de que a "lista de serviço" prevista no DL 834/69, é taxativa e exaustiva e não exemplificativa, não se admitindo, em relação a ela, o recurso da analogia, visando alcançar hipóteses de incidência distantes das ali elencadas, devendo a lista subordinar-se à lei municipal.

Em suma: o ISS somente incide nos serviços que estiverem expressos na lista veiculados por lei complementar (art. 156, III, CF).

Estas noções são de fundamental importância para a compreensão do tema, sobretudo em virtude da taxatividade da lista de serviços.

¹⁰ José Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Aires Barreto, dentre outros.

¹¹ No STF: RE nº 104571-PE, RE nº 105844-SP, RE nº 96963 - PR. No STJ: REsp nº 436109/SC, Resp nº 63876/MG, Resp nº 192635/RJ, Resp nº 41848-SP, Resp nº 49405/MG, Resp nº 102291/SP.



3) A Lista de Serviço. Cronologia. Leis contemporâneas à ocorrência fática. Leis Complementares nº 56/87 e 116/03. Atipicidade. Impossibilidade de tributação por analogia.

Com o objetivo de estabelecer uma cronologia na cobrança do ISS, torna-se imperioso evidenciar as listas dos serviços tributados e as leis que as criaram.

A primeira lista de serviços foi criada à luz da Emenda Constitucional nº 18/65, através da Lei Complementar nº 5172/66 (Código Tributário Nacional)¹².

Através do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, foi criada a segunda lista.

Já a terceira lista foi instituída pelo Decreto-Lei nº 834, de 08 de setembro de 1968 que introduziu alterações ao Decreto-Lei nº 406/68.

A quarta lista de serviços foi aprovada pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987.

Por fim, a lista atualmente vigente decorreu da Lei Complementar nº 116/03.

Vê-se, portanto, que as autuações fiscais sofridas pela consultante foram editadas sob a égide da Lei Complementar nº 56/87 e da Lei Complementar nº 116/2003.

É que a lista de serviço criada pela Lei Complementar nº 56/87 vigorou até o final do exercício financeiro de

¹² No art. 71 do CTN os serviços tributados correspondiam ao fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos a usuários ou consumidores finais; a locação de bens imóveis; e a hospedagem ou guarda de bens de qualquer natureza, a título de locação em bens imóveis.

9

Mendonça & Salomão

ADVOCACIA



2003. A partir do ano de 2004, os efeitos jurídicos decorreram da lista de serviço instituída pela Lei Complementar nº 116/03.

In casu, não há previsão em nenhuma das listas relativamente a cobrança do ISS sobre a prestação de serviços de água e esgotamento sanitário. Vejamos!

A Lei Complementar nº 56/87 descreveu nos itens 17 e 20 o seguinte:

17. Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza de agentes físicos e biológicos;

20. Saneamento ambiental e congêneres

Para Sérgio Pinto Martins¹³, *“controle e tratamento de efluentes é o controle ou tratamento de emissão, eflúvio ou irradiação de agentes físicos ou biológicos. É o que emana de certos corpos de maneira invisível, como a emissão de gases e fluidos. Entende-se, por saneamento ambiental o ato de curar, sarar, salubritizar o ambiente”*.

No julgamento da Apelação nº 70003053998, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul¹⁴, apreciando caso análogo ao da consultante, o Des. Relator fielmente estabeleceu o alcance dos itens 17 e 20 da lista de serviço criado pela Lei Complementar nº 56/87, nestes termos:

¹³ Manual do Imposto sobre Serviços. Atlas, p. 89.

¹⁴ No mesmo sentido: Apelação e Reexame Necessário nº 70008880148; Apelação Cível nº 70004831681.

Mendonça & Salomão

ADVOCADOS



As atividades que a autora efetivamente exerce (purificação e de distribuição de água e de remoção de resíduos cloacais e pluviais) nada têm a ver com as descritas nos itens 17 e 20 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar federal nº 56/47, segundo noticiam os autos, nem mesmo como "congêneras". A atividade descrita no item 17, à qual a autora não se dedica, é de "controle e tratamento de afluentes" (do latim "ex fluere", ou seja, daquilo que, no dizer de FRANCISCO DA SILVEIRA BUENO, in "Dicionário Escolar de Língua Portuguesa", patrocinado pelo MEC, "emana invisivelmente de algum lugar", ou, segundo AURÉLIO, "resíduo ou rejeito (de atividade industrial, esgotos sanitários, etc.) lançado no meio ambiente" (caso, por exemplo, dos curtumes e de outras indústrias poluentes), enquanto a atividade descrita no item 20 é de "saneamento ambiental e congêneras", que implica "tomar sãos, habitáveis ou respiráveis" locais insalubres ou contaminados (cf. dicionário e autor citado, verbete "sanear"), tratando-os quimicamente, à qual a autora também não se dedica.

Em relação à "água", as atividades da autora se resumem na sua captação junto a fontes naturais, purificação (sempre que exigível, porque a provinda de poços artesianos idôneos, por exemplo, dispensam esse tratamento) e distribuição aos seus usuários e consumidores. Não trata, pois, de resíduos ou de rejeitos lançados ao meio ambiente.

Já em relação ao "esgoto" (palavra que, em sua origem, traduz a idéia de gotas ou gotejamento), provenham eles de prédios (esgoto cloacais) ou de chuvas (esgotos pluviais), a atividade da autora se resume na sua canalização para locais distantes, sem, contudo, tratá-los no ambiente em que se localizam, isto é, de onde provêm ou emanam. As atividades exercidas pela autora nada têm a ver, portanto, com o "saneamento de ambientes", que supõem estarem eles afetados ou contaminados, como, por exemplo, áreas de proliferação do mosquito da dengue ou da febre amarela. Ao contrário, suas atividades evitam que ambientes venham a ser afetados ou contaminados.

É prescindível asseverar que os serviços desenvolvidos pela consulente, expressos no contrato de concessão celebrado com os municípios não compreendem o controle e tratamento de

19

Mendonça & Salomão

A P O C A C I A



efluentes de qualquer natureza de agentes físicos e biológicos, nem tampouco o Saneamento ambiental.

No tocante a Lei Complementar nº 116/03, há um aspecto fundamental. É que os itens 7.14 e 7.15 foram vetados pelo Presidente da República. O item 7.14 fazia alusão a saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres. Já o item 7.15 dizia respeito a tratamento e purificação de água.

As justificativas de veto são bastante elucidativas:

"A incidência do imposto sobre serviços de saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitários e congêneres, bem como sobre serviços de tratamento e purificação de água, não atende ao interesse público. A tributação poderia comprometer o objetivo do Governo em universalizar o acesso a tais serviços básicos. O desincentivo que a tributação acarretaria ao setor teria como consequência de longo prazo aumento nas despesas no atendimento da população atingida pela falta de acesso a saneamento básico e água tratada. Ademais, o Projeto de Lei nº 116 – Complementar revogou expressamente o art. 11 do DL nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com redação dada pela Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974. Dessa forma, as obras hidráulicas e de construção civil contratadas pela União, Estados, Distrito Federal, Municípios, autarquias e concessionárias, antes isentas do tributo, passariam ser taxadas, com reflexos nos gastos com investimentos do Poder Público.

Dessa forma, a incidência do imposto sobre os referidos serviços não atende o interesse público, recomendando-se o veto aos itens 7.14 e 7.15, constantes da lista de serviços do presente Projeto de Lei Complementar. Em decorrência, por razões de técnica legislativa, também deverão ser vetados os incisos X e XI do art. 3º do Projeto de Lei".



A natureza dos serviços prestados pela consulente nos conduz ao entendimento em que resta evidenciado a impossibilidade de tributação, porquanto as duas listas não tipificaram ou qualificaram juridicamente este serviço, refugindo do âmbito de incidência da norma tributária. Trata-se, em rigor, de fatos atípicos, insusceptíveis de surtir efeitos jurídicos. Enfim, com a exclusão da lista de serviços não se pode configurar a cobrança do ISS.

4) Imunidade Recíproca. Art. 150, VI, a, CF. RE nº 407.099-5/RS. Supremo Tribunal Federal. Ausência de Finalidade Lucrativa. Precedentes.

A Lei Complementar nº 116/03 dispôs no art. 1º, § 3º:

Art. 1º. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa (não sujeitos ao ICMS), ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

Este dispositivo legal vem autorizando às Fazendas Públicas municipais a adotarem um modelo hermenêutico impróprio, numa tentativa de legitimar a cobrança do ISS sobre a prestação de serviços de água e esgoto.

Mendonça & Salomão

ADVOCACIA



Conquanto os fundamentos jurídicos tecidos no tópico anterior sejam considerados inadequados e, especialmente em face da aplicação do art. 1º, §3º da Lei Complementar nº 116/03, há uma vedação ou limitação ao poder de tributar, expressa através da imunidade recíproca inviabilizadora da cobrança do ISS, *verbis*:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

§ 2º. A vedação do inciso VI, "a" é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º. As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário...".

Para disciplinar a matéria, dispõe o art. 173 da Lei Fundamental:

"Art. 173 - Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º - A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

I - sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade;

II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;

Mendonça & Salomão

ADVOCACIA



§ 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado".

O Direito Administrativo¹⁵ brasileiro divide as formas de atuação e intervenção estatal na prestação de serviços públicos.

Assim os serviços prestados pelo Estado são considerados:

- a) próprios. "aqueles que se relacionam intimamente com as atribuições do Poder Público (segurança, polícia, higiene e obras públicas, etc.) e para a execução dos quais a Administração usa de sua supremacia sobre os administrados. Por esta razão só podem ser prestados por órgãos ou entidades públicas, sem delegação a particulares. Tais serviços, por sua essencialidade, geralmente são gratuitos ou de baixa remuneração, para que fiquem ao alcance de todos os membros da coletividade";
- b) impróprios. "os que não afetam substancialmente as necessidades da comunidade, mas satisfazem interesses comuns de seus membros, e, por isso, a Administração os presta remuneradamente, por seus órgãos ou entidades descentralizadas (autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista, fundações governamentais), ou delega sua prestação a concessionários, permissionários ou autoritários. Esses serviços, normalmente, são remuneráveis e podem ser realizados com ou sem privilégio (não confundir com monopólio), mas sempre sob regulamentação e controle do Poder Público competente"; e
- c) industriais. "os que produzem renda para quem os presta, mediante a remuneração da utilidade usada ou consumida, remuneração, esta, que, tecnicamente, se denomina "tarifa" ou "preço público", por ser sempre fixada pelo Poder Público, quer quando o serviço é prestado por seus órgãos ou entidades, quer quando por concessionários, permissionários ou autoritários. Os serviços industriais são "impróprios do Estado", por consubstanciarem atividade econômica que só poderia ser explorada diretamente pelo Poder Público quando "necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei" (CF, art. 173)".

Como visto, a delegação, pelo Estado, de serviços impróprios pode ser feita a particulares de três formas diferentes: por concessão, por permissão e por autorização, sendo que "a concessão é

¹⁵ Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, Celso Antônio Bandeira de Mello, Adilson Dallari, Hely Lopes Meirelles, Raul Machado Horta, Eros Roberto Grau, Carlos Ari Sundfeld, dentre outros.

Mendonça & Salomão

A B O C A T O S



delegação contratual e, modernamente, legal; a permissão e a autorização constituem delegações por ato unilateral da Administração: àquela, com maior formalidade e estabilidade para o serviço, e, esta, com mais simplicidade e precariedade na execução.

Ao firmar o regime jurídico aplicável à relação entre o Poder Público e os prestadores de serviços (*públicos ou privados*), assim dividiu:

- a) concedidos, são os serviços que "o particular executa em seu nome, por sua conta e risco, remunerados por tarifa, na forma regulamentar, mediante delegação contratual ou legal do Poder Público concedente. Serviço concedido é serviço do Poder Público, apenas executado por particular em razão da concessão";
- b) permitidos, são os serviços que "a Administração estabelece os requisitos para sua prestação ao público e, por ato unilateral (termo de permissão), comete a execução aos particulares que demonstrarem capacidade para seu desempenho";
- c) autorizados, são os serviços que "o Poder Público, por ato unilateral, precário e discricionário, comete na sua execução por particular para atender a interesses coletivos ineludíveis ou emergência transitória. ... A remuneração de tais serviços é tarifada pela Administração, como os demais de prestação ao público, dentro das possibilidades de medida para oferecimento aos usuários".

Aqui, há necessidade de se proceder a uma distinção básica e fundamental¹⁶: a) sociedade de economia mista que exerce atividade econômica; b) sociedade de economia mista prestadora de serviço público.

A consulete integra a administração indireta do Estado da Paraíba. Seu objetivo social traduz-se na "administração e a prestação dos serviços públicos de água e esgotos sanitários em todo o Estado da Paraíba". Portanto, atua na condição de concessionária de serviço público.

¹⁶ Vide. Eros Roberto Grau. A Ordem Econômica na Constituição de 1988. Malheiros, 288.



Além disso, constata-se no contrato social a ausência absoluta de finalidade lucrativa, cumprindo-se as prescrições dispostas no art. 14 do Código Tributário Nacional¹⁷. Outro fator que corrobora o entendimento reside na composição societária da consulente, onde o Estado da Paraíba titulariza 99,9% das ações. O correspondente a 0,1% das ações são distribuídas entre o Município de Campina Grande, a SUDENE e o DNOCS. Inegavelmente, o capital social é partilhado com outros entes público despojados de finalidade lucrativa.

Um terceiro elemento comprobatório da ausência de lucro diz respeito a estrutura tarifária da consulente. Sobre o tema, torna-se necessário tecermos algumas considerações em item específico:

4.1. DA POLÍTICA TARIFÁRIA

A política tarifária da consulente não é voltada para a obtenção de lucro. Em rigor, decompõe-se basicamente nos seguintes elementos:

- ✓ Custo do serviço: Despesas de exploração, Depreciação/provisão/amortização, serviço da dívida
- ✓ Taxa de remuneração do capital;

¹⁷ Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Mendonça & Salomão

A B O L I T A D O



✓ Receita Operacional: Direta e Indireta;

Observa-se que a consulente apresenta diferenças substanciais se comparadas a outras Companhias de Saneamento, uma vez que adota **tarifa consumo**, enquanto as demais operadoras utilizam a **tarifa mínima básica**. A diferença entre as duas modalidades de tarifas reside no faturamento mínimo equivalente a dez metros cúbicos, praticado pela quase totalidade das empresas de abrangência regional no setor, exceto a consulente. Esse modelo beneficia duplamente as demais operadoras em função de aumentar os volumes faturados e gerar maior receita com menores custos de produção dos serviços. A receita auferida pela consulente, obtida pela cobrança de tarifa, é dispendida com a manutenção da empresa e dos serviços, bem como investimentos, não havendo lugar para o lucro.

De há muito que o setor de saneamento foi financiado por recursos oriundos do FGTS, com juros subsidiados e longos prazos de amortização. No entanto, a partir de 1988, as políticas nacionais têm provocado um grande contingenciamento de recursos, como forma de manter o ajuste fiscal. Além disto, a Lei de Responsabilidade Fiscal extinguiu, no plano dos Estados e Municípios, os fundos mantidos pelos governos locais e regionais, dentre eles o Programa Integrado de Melhoria Social – PIMES, operado pelo BANRISUL, que se constituía no único mecanismo de financiamento em operação para projetos de melhoria social na área do saneamento e desenvolvimento urbano.

Mendonça & Salomão
ADVOCACIA



No ano de 2000, a consultante investiu R\$ 62 milhões em obras e tecnologia para o tratamento e distribuição de água, não obstante a carência de financiamentos no setor público, utilizando-se para tanto, em grande parte, das tarifas auferidas pelo abastecimento e saneamento.

Outra particularidade que caracteriza a ausência de finalidade lucrativa consubstancia-se no **subsídio cruzado**. Os investimentos para a implantação dos serviços básicos de saneamento são relativamente fixos, independem, portanto, do tamanho do município. Em locais menores, a tarifa tenderia a ser mais alta pela menor escala, pela menor diminuição dos custos fixos de manutenção. Em locais maiores há maior possibilidade de pagamento. Nesta lógica, os municípios menores não teriam como possuir cobertura de saneamento, por pura incapacidade de remuneração dos serviços. O subsídio cruzado é um instrumento de realização de justiça fiscal, de universalização do abastecimento, com a realização de novas obras e implantação de mais e melhores serviços. É fundamental para o saneamento ambiental dos municípios de pequeno e médio porte, pois é ele que ajuda a viabilizar as obras, principalmente tratamento e disposição final dos efluentes.

Retornando ao fundamento principal!

19

Mendonça & Salomão

ADVOCACIA



A consulente constitui sociedade de economia mista prestadora de serviço público, cuja finalidade essencial volta-se para a execução dos serviços de água e esgoto na Paraíba, mediante contratos de concessão.

Com fundamento no objeto societário; sua estrutura tarifária; a composição das ações, tornam-se irrefutáveis que os serviços desenvolvidos situam-se como *res extra commercium*. Significa dizer que sua atividade preponderante não coincide com aquelas inerentes as concessionárias de serviço público que almejam e perseguem lucro (*exploradora de atividade econômica*), ao atuar na ordem econômica informada pelos princípios emoldurados no art. 170, CF.

A diferença de tratamento jurídico foi atribuída pelo Supremo Tribunal Federal¹⁸ ao apreciar vários Recursos Extraordinários¹⁹. O Ministro Carlos Mário Velloso (RE nº 364.202/RS) pontificou:

É preciso distinguir as empresas públicas que exploram atividade econômica, que se sujeitam ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias (art.173,§1º, CF), daquelas empresas públicas

¹⁸ EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ECT - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: C.F., art. 150, VI, a. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO. TAXAS: IMUNIDADE RECÍPROCA: INEXISTÊNCIA. I. - As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A ECT - Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 22, X; C.F., art. 150, VI, a. Precedentes do STF: RE 424.227/SC, 407.099/RS, 354.897/RS, 356.122/RS e 398.630/SP, Ministro Carlos Velloso, 2ª Turma. II. - A imunidade tributária recíproca - C.F., art. 150, VI, a - somente é aplicável a impostos, não alcançando as taxas. III. - R.E. conhecido e improvido (RE nº 364202). RE nº 364202-RS, RE nº 424227-SC, RE nº 354897-RS, RE nº 398630-SP, RE nº 407099-RS.



prestadoras de empresas públicas, cuja natureza jurídica é de autarquia, às quais não tem aplicação o disposto no §1º do art. 173, CF, sujeitando-se tais empresas prestadoras de serviços público, inclusive a responsabilidade objetiva...

É certo que as empresas públicas e sociedades de economia mista são instituídas para a exploração da atividade econômica, em sentido estrito, dado que elas são os instrumentos de intervenção do Estado no domínio econômico. Pode existir, entretanto, empresa pública ou sociedade de economia mista prestadora de serviço público...

É que, conforme registrado linhas atrás, o que quer a Constituição é que o Estado empresário não tenha privilégios em relação aos particulares. Se houver monopólio, não há concorrência; não havendo concorrência, desaparece a finalidade do disposto no art. 173, §1º, CF.

Para Roque Antônio Carrazza²⁰, "as empresas públicas e as sociedades de economia mista, quando delegatárias de serviços públicos ou de atos de polícia, são tão imune aos impostos quanto as próprias pessoas políticas, a elas se aplicando, destarte, o princípio da imunidade recíproca, por isso que são a longa manus das pessoas políticas que, por meio de lei, as criam e as apontam objetivos públicos a alcançar".

Com idêntico pensamento, pronuncia-se Yves Gandra da Silva Martins²¹:

²⁰ Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros, p. 652.

²¹ Imunidade Tributária dos Correios e Telégrafos. Revista Jurídica, 288/32, p. 38.

Mendonça & Salomão

ADVOCATIA



Em conclusão e em interpretação sistemática da Constituição e do tipo de serviços prestados pela consulente, no que diz respeito aos serviços privativos, exclusivo, próprio ou monopolizados, nitidamente, a imunidade os abrange, sendo seu regime jurídico àquele da administração direta. Colocadas tais premissas, entendo que a natureza jurídica dos serviços postais é de serviços públicos próprios da União, em regime de exclusividade, assim como o patrimônio da empresa é patrimônio da União.

Neste caso, a norma constitucional projeta-se para alcançar os serviços prestados pela consulente (imunidade recíproca, art. 150, VI, a), vedando a cobrança do ISS.

Pretende-se, então sintetizar:

1º) os *serviços próprios do Estado*, quais sejam, aqueles que só ele pode prestar, sem possibilidade de delegação, não podem, por força da "imunidade recíproca", ser alcançados pelo ISS;

2º) os *serviços impróprios do Estado*, quais sejam, aqueles "que não afetam substancialmente as necessidades da comunidade, mas satisfazem interesses comuns de seus membros, e, por isso, a Administração os presta remuneradamente, por seus órgãos ou entidades descentralizadas (autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista, fundações governamentais), ou delega sua prestação a concessionários, permissionários ou autorizatários", somente se sujeitam ao ISS quando delegados



a particulares, porquanto, nos termos do art. 173 da CF, o Poder Público, inclusive seus órgãos ou entidades descentralizadas, não tem por fito, em princípio, a exploração econômica ou lucrativa de atividades, embora excepcionalmente possam tê-lo por disposição expressa do seu estatuto jurídico, quando, então, e somente nesta hipótese, se sujeitarão ao referido tributo.

Eis a alternativa exegética que mais se harmoniza aos valores constitucionais, especialmente tutelando os direitos fundamentais do contribuinte.

5. Resposta aos quesitos

a) Os serviços prestados pela consulente podem ser objeto de cobrança do ISS, baseado na discriminação das listas de serviço veiculados pela Legislação Complementar nº 56/87 e 116/03 ? Não. Dado a natureza taxativa da lista de serviços, não pode haver a cobrança do ISS, porquanto as Leis Complementares nº 56/84 e 116/03 não tipificaram os serviços de água e esgotamento sanitário.

b) A imunidade recíproca alcança os serviços prestados pela consulente ? Sim, a imunidade recíproca proíbe o município de

Mendonça & Salomão

A D V O G A D O S



cobrar o ISS incidente serviços públicos desenvolvidos por uma sociedade de economia mista estadual sem finalidade lucrativa.

- c) Os autos de infração editados pelos municípios encontram respaldo legal ? Não. Os autos de infração que imputaram a consulente o dever de pagar o ISS violam o princípio da legalidade (art. 150, I c/c o art. 156, III) e a garantia constitucional expressa pela imunidade recíproca (art. 150, VI, a).

É o parecer.

S.M.J


Gelson Salomão Leite

Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP
Professor de Direito Tributário da UFPB
Advogado