

O assunto foi examinado com muita propriedade pelo Dr. Ricardo Lobo Torres, então Procurador-Geral da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, no parecer em que se baseou o Sr. Secretário para proferir a decisão cuja reconsideração está sendo pedida.

Com efeito, antes do advento do Decreto-lei 406/68, era cabível a dúvida quanto a estarem ou não, sujeitas ao ICM as operações praticadas por cooperativas. Nessa ocasião a orientação do Supremo Tribunal Federal era no sentido de colocar as cooperativas fora do âmbito de incidência do tributo. O acórdão trazido com o pedido de reconsideração, embora se refira de passagem ao Decreto-Lei 406, cogita de hipóteses ocorridas nessa época.

Após o Decreto-lei 406/68, contudo, desapareceram as dúvidas quanto à legitimidade da incidência do ICM nas operações praticadas por cooperativas. Isso porque tal Decreto-lei, no § 1.º de seu artigo 6.º, inclui expressamente as cooperativas entre os contribuintes do imposto, ao prescrever:

“§ 1.º — Consideram-se também contribuintes:

I — as sociedades civis de fins econômicos, inclusive cooperativas que pratiquem com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias;

.....”

O artigo 23, II, da Constituição Federal prevê a incidência de ICM apenas sobre operações praticadas por comerciantes, industriais ou produtores. Todavia, ainda que se pretenda que as cooperativas não se filiarão a qualquer dessas categorias, nem por isso seria inconstitucional o dispositivo acima transcrito, já que o § 4.º do artigo 23, da Constituição Federal admite expressamente a criação por lei de outras categorias de contribuintes além das três antes referidas.

De sorte que a inclusão, pelo Decreto-lei 406/68, das cooperativas entre os contribuintes do ICM encontra tranqüilo amparo na Constituição.

A legitimidade da incidência do ICM sobre operações praticadas por cooperativas após o advento do Decreto-lei 406/68 é reconhecida também pela doutrina. De fato, ensina Fabio Fanucchi em livro de *Direito Tributário Brasileiro*, v. II, p. 105:

“CONTRIBUINTE — Em princípio (pela reforma tributária de 1965), contribuintes do ICM eram os comerciantes, os in-

dustriais ou os produtores (rurais e de outras espécies), que promovessem a saída de mercadorias. Depois, autorizada pela Constituição, a lei complementar promoveu a contribuinte inúmeras outras pessoas, inclusive o importador não comerciante, não industrial e não produtor, e o arrematante em leilão ou concorrência promovida pelo Poder Público, de mercadorias importadas e apreendidas.

Também passaram a ser contribuintes:

230.1. As sociedades civis de fins econômicos, inclusive cooperativas, que pratiquem com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias;

.....”

Cumpra assinalar finalmente, que o Decreto-lei 406/68 tem a natureza de lei complementar, pois, baixado durante o recesso do Congresso, trata de matéria reservada pela Constituição a disciplina por lei complementar. Assim sendo, não pode ser revogado por lei ordinária. De sorte que ainda que a Lei Federal 5164/71, que regula as cooperativas, contivesse alguma disposição contrária ao Decreto-lei 406/68, o que não parece acontecer, isso em nada afetaria a vigência desse Decreto-lei.

Em síntese, pois, tendo em vista que o Decreto-lei 406/68 inclui expressamente as cooperativas entre os contribuintes do ICM, opinamos no sentido do indeferimento do pedido de reconsideração acima referido.

Rio de Janeiro, 20 de maio de 1975. — ARTHUR JOSÉ FAVERET CAVALCANTI, Procurador do Estado.

ISENÇÃO DO PAGAMENTO DE LAUDÊMIO. EMBAIXADA

1. Encaminho a V. Exa. o presente processo, à vista dos doutos pareceres de fls. 7/12 e 13/14, que sobre a tese, eruditamente se pronunciaram.
2. Pede-se a liberação do pagamento do laudêmio e dos foros, devidos pela renúncia do Estado ao direito de opção não exercido, (Art. 686 — Cod. Civil) por ocasião da venda do domínio útil à firma Tofic Nigri, Comércio, Indústria e Construções S.A., por ser o alienante pessoa de direito público internacional.

Mas o laudêmio e os foros devidos, sob pena de comisso, na forma expressamentê accita pela Embaixada de Israel, ao ser contratada a Carta de Traspasse e Aforamento de Terrenos de Sesmarias Municipais, em 14.2.1963 (fls. 5), não devem ser interpretados como impostos que recaem sobre o imóvel (art. 682, Cód. Civil).

Porque, sobre os impostos, já a Convenção de Viena, celebrada em 18.4.1961, determinava:

“Art. 23-1. O Estado acreditante e o Chefe da Missão estão *isentos* de todos os impostos e taxas, nacionais, regionais ou municipais, sobre os locais da missão de que sejam *proprietários ou inquilinos*, excetuados os que representem o pagamento de serviços específicos que lhes sejam prestados.”

É, como explicita José Carlos Barbosa Moreira, em *R.D.P.G.*, v. 22, pag. 241:

“5. Uma última observação: a regra de inexigibilidade insculpida no art. 23 da Convenção de Viena abrange tão-somente impostos e taxas. Poder-se-á talvez sustentar que, por identidade de *ratio*, deva estender-se ainda às *contribuições de melhoria*, que são também *tributos*. Mas seria excessivo ampliá-la a prestações de natureza *não tributária*, com as *tarifas*, que se classificam entre os chamados Preços Públicos.”

Na verdade, a Embaixada de Israel, pela Convenção de Viena, não está isenta das prestações de natureza *não tributárias*, quer aquelas exigíveis dos proprietários — condomínio dos edifícios, onde estão instalados, quer aquelas relativas aos arrendamentos emprazados; — alugueres devidos como inquilina.

Aliás, como acentuou o Professor Pinto Ferreira, da Faculdade de Direito do Recife:

“A respeito do assunto pondera Manoel de Almeida de Souza (Lobão) no *Tratado Prático e Crítico de todo o Direito Enfitêutico* (2 tomos Lisboa, Imprensa Nacional, 1857, I § 6): Aqui tem fundamento o direito enfitêutico, em que o senhorio de um prédio, ficando vulgarmente direto, cede ao enfiteuta o domínio menos pleno, chamado útil, impondo-lhe o *ônus* da pensão e outros *direitos dominiais*, que bem lhe parecem, e em que conformam seus consentimentos.” (*Revista de Direito Administrativo*, 2.º trimestre 1970, v. 100, p. 33-50.)

3. Assim, submeto a V. Exa. este expediente, que versa sobre a *liberação de direitos dominiais*, contratados entre o senhor do domínio direto e o senhor do domínio útil, ora tida como *isenção de direito tributário*, regida pela Convenção de Viena.

Em 4 de julho de 1975. — PAULO DE ALBUQUERQUE MARTINS PEREIRA, Procurador-Chefe da Procuradoria do Patrimônio Imobiliário.

Sr. Procurador-Chefe:

O Senhor Cônsul Geral do Estado de Israel solicita isenção do pagamento de laudêmio, para a operação de alienação do imóvel da Rua das Laranjeiras, 361, que o seu país pretende efetuar à firma “Tofic Nigri, Comércio Indústria e Construções S/A” — TONISA. Invoca, para tanto, a *reciprocidade* que o alienante asseguraria às representações diplomáticas brasileiras, em casos análogos.

O Departamento do Patrimônio informou, a respeito, que o imóvel da Rua das Laranjeiras, 361 é foreiro ao Estado do Rio de Janeiro, constando o seu domínio útil inscrito em nome do Estado de Israel, que o adquiriu, por compra, de Carlos de Saboia Bandeira de Mello, conforme escritura de 6.11.62 do 13.º Ofício, transcrito no 9.º Ofício do Registro Geral de Imóveis, L.º 3-CN, fls. 185, n.º 40.571. Por ocasião da assinatura da carta de aforamento, em 28.2.65, houve isenção do pagamento do laudêmio, de acordo com os decretos ns. 1.510 de 9.6.913 e 5.955, de 5.5.37, por se destinar o imóvel ao uso da legação de Israel.

Despicienda, a essa altura, a nosso ver, qualquer consideração a respeito do direito de opção do Estado, porque parece ultrapassado o prazo previsto na lei civil para a utilização daquele direito.

Restaria o exame da almejada isenção do laudêmio, o qual, como bem ressaltou o Departamento do Patrimônio, se trata de “pagamento de natureza patrimonial”, vale dizer, de natureza contratual.

A praxe, observada, tanto no direito interno, quanto no Direito Internacional, tem sido a de se conceder isenção apenas de impostos pessoais diretos às pessoas dos agentes diplomáticos em decorrência da imunidade de que gozam quanto à jurisdição civil do país receptor.

Significa dizer que a isenção é concedida em razão da função exercida pelo agente diplomático, *in quantum* agente diplomático.

O edifício onde está instalada a missão diplomática, quando pertencente ao Estado que envia, também fica isento dos tributos prediais ou territoriais incidentes.

A *Convenção de Havana* sobre Funcionários Diplomáticos, assinada em 20.2.1929, e promulgada no Brasil, pelo Decreto n.º 18.956, de 22.10.1929, no seu artigo 18, assim dispunha:

“Art. 18 — Os funcionários diplomáticos serão isentos, no Estado onde se acharem acreditados:

- 1) — De todos os impostos pessoais, sejam nacionais ou locais;
- 2) — De todos os impostos territoriais sobre o edifício da missão, quando este pertencer ao Governo respectivo;
- 3) — Dos direitos aduaneiros, sobre os objetos destinados ao uso oficial da missão, ou ao uso pessoal do funcionário diplomático ou de sua família.”

Essa tentativa de qualificação e de codificação internacional das atividades e imunidades dos funcionários diplomáticos, iniciada com os Congressos de Viena, de 1814/1815 e de Aux-la-Chapelle, de 1818 (*Direito Internacional Público*, Luiz Faro Jr., p. 394), foi recentemente revisto através das “Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas” e “Sobre Relações Consulares”, assinadas, respectivamente, em 18 de abril de 1961 e 24 de abril de 1963, promulgadas, no Brasil, pelos Decretos ns. 56.435, de 8 de junho de 1965 e 61.078, de 26 de julho de 1967, ambos em vigor.

Ficou nítida, pelos textos finais aprovados, inclusive mediante documentos debatidos e assinados em apartado e em épocas diferentes, a vontade dos convenientes em distinguir a natureza das atividades e a qualificação jurídica dos membros do pessoal diplomático, em relação à natureza da atividade dos funcionários consulares.

Por essa razão, foi atribuída maior ou menor amplitude de privilégios e imunidades, para as pessoas integrantes de uma ou outra categoria de agentes: diplomatas ou cônsules.

Essa distinção, entretanto, não atingiu, de maneira geral, o edifício onde esteja situada a missão diplomática ou a repartição consular, para efeito de propiciar tratamentos diferentes num ou noutro caso.

O Decreto n.º 56.435, de 1965, que promulgou a “Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas” estabeleceu garantias de que:

“1 — O Estado acreditante e o Chefe da Missão estão isentos de todos os impostos e taxas, nacionais, regionais ou municipais, sobre os locais da Missão de que sejam proprietários ou inquil-

ros, excetuados os que representem o pagamento de serviços específicos que lhes sejam prestados.”

“2 — A isenção fiscal a que se refere este artigo não se aplica aos impostos e taxas cujo pagamento, na conformidade da legislação do Estado acreditado, incumbir às pessoas que contratem com o Estado acreditante ou com o Chefe da Missão.”

Coerentemente com a disposição pré-aprovada para os locais de Missões Diplomáticas, dispôs o Decreto n.º 61.078, de 26 de julho de 1967:

“1 — Os locais consulares e a residência do chefe da repartição consular de carreira de que for proprietário o Estado que envia ou pessoa que atue em seu nome, estarão isentos de quaisquer impostos e taxas nacionais, regionais e municipais, excetuadas as taxas cobradas em pagamento de serviços específicos prestados.”

“2 — A isenção fiscal prevista no parágrafo 1 do presente artigo não se aplica aos impostos e taxas que, de acordo com as leis e regulamentos do Estado receptor, devam ser pagos pela pessoa que contratou com o Estado que envia ou com a pessoa que atue em seu nome.”

A doutrina também consagra esses princípios básicos de isenção, sempre dirigida à matéria tributária.

Oscar Tenório, no seu livro *Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro*, edição Borsoi de 1955, já assinalava (antecipando-se às deliberações da Convenção de Viena) que a 6.ª Conferência Pan-Americana, de 1928, concedera apenas isenção dos impostos para o imóvel da missão diplomática. “Mas é preciso — redarguia — considerarmos a isenção extensiva aos imóveis necessários à atividade diplomática, inclusive à residência do representante estrangeiro” (página 377).

Luiz Pereira de Faro Junior (*Direito Internacional Público*) também salienta que “o edifício da missão, quando pertence ao Estado que representa, fica, em geral, livre do imposto predial” (p. 371).

Henri Bonfils (*Droit International Public*) ressalta que:

“Dans la pratique internationale, les ministres publics et le personnel de la mission diplomatique sont exemptés (dans presque tous les Etats) d'un certain nombre d'impôts ou de contributions e restes soumis à quelques autres.”

“L'hôtel (de l'ambassade) est alors généralement affranchi de l'impôt foncier” (pág. 429).

No mesmo sentido, Marcel Sibert, citando a resolução do Instituto de Direito Internacional:

“L'Hôtel de la mission est exempt de tous impôts e taxes, sauf le cas où ne serait la propriété, ni de l'agent, ni de l'État que celui-ci représente” (*Traité de Droit International Public*, p. 34/35).

Essa a tônica quase uniforme dos autores do Direito Internacional Público moderno, nenhum dos quais se refere especificamente ao *laudêmio* ou *foro*, como um *plus* interpretativo das disposições isentárias de contribuições fiscais pelos agentes diplomáticos ou consulares, ou sobre os imóveis em que exerçam o seu ofício público, sabido que o *laudêmio* e o *foro* são contribuições de natureza contratual, de enfitenciação de imóvel cujo domínio direto pertence ao Estado.

É bem verdade que os Decretos Municipais ns. 1.510, de 9 de junho de 1913, 5.955, de 5 de maio de 1937 e 7.908, de 9 de setembro de 1944, concederam isenção de impostos, taxas, emolumentos e *laudêmio* relativamente aos imóveis adquiridos por nação estrangeira, para uso da sede de sua legação. Mas essa isenção, nos estritos termos do art. 2.º do Decreto 1.510, citado, se situa, no tempo, entre o momento da aquisição do edifício-sede e o momento da sua alienação ou da sua descaracterização, ou desafetação do fim para que foi adquirido.

Dessa forma, por todas essas resumidas ordens de razões, estamos propensos a entender que os imóveis que constituem sede de embaixadas ou de repartições consulares não estão isentos do pagamento do *laudêmio*, em caso de alienação, salvo se essa transferência se fizer a outra nação estrangeira beneficiada com as isenções propiciadas pela lei brasileira.

Entretanto, em face do disposto no art. 98 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, que declara que “os tratados e as Convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”, e, ainda, em face da invocação da reciprocidade de tratamento pelo País Requerente, sugiro que se oficie ao Exmo. Sr. Ministro Chefe do Cerimonial do Ministério das Relações Exteriores, em Brasília, consultando quanto à existência, em âmbito federal, de expediente que autorize ou não o deferimento do pedido.

É o que, salvo melhor juízo, podemos trazer à consideração de Vossa Senhoria.

Em 21 de maio de 1975. — EDSON DE ALMEIDA BRASIL, Procurador do Estado.

Ao Procurador-Chefe:

O Consulado Geral de Israel, pretendendo vender o imóvel situado na Rua das Laranjeiras n.º 361, de sua propriedade, imóvel este foreiro ao Município do Rio de Janeiro, requer a expedição de alvará concedendo a isenção do pagamento do *laudêmio*, face à legislação em vigor e à reciprocidade assegurada às representações diplomáticas em casos análogos.

Existem dois decretos regulando o assunto:

A — 1.510 de 9.6.1913:

Art. 1.º — Fica isento de todos os emolumentos, taxas e impostos municipais o prédio adquirido para ser exclusivamente aplicado à sede de legação de nação estrangeira, bem como o terreno que for comprado e o prédio nele construído destinado ao citado fim.

B — 5.955 de 5.5.1937:

Art. 1.º — Na isenção a que se refere o Decreto n.º 1.510, de 3 de junho de 1913, incluem-se quer para a nação estrangeira, quer para o particular, vendedor ou permutante, com que aquela contratar, os impostos de transmissão de propriedade, *laudêmio* e emolumentos municipais, relativamente aos imóveis que lhes forem transmitidos.

Da leitura do art. 1.º do Decreto 5.955 depreende-se que ele concede isenção de pagamento do imposto de transmissão, do *laudêmio* e de emolumentos municipais,

- a) quer para a nação estrangeira;
- b) quer para o particular, vendedor ou permutante, com que aquela contratar,

relativamente aos imóveis que lhes forem transmitidos, isto é, a nação estrangeira tem direito à isenção do pagamento do imposto de transmissão quando adquire imóvel destinado à sede de sua legação; foi o que acon-

teceu quando da aquisição do imóvel em pauta (confira-se escritura em anexo); o particular vendedor tem direito à isenção do *laudêmio*, isenção esta que resultará numa redução do preço de venda do imóvel para nação estrangeira; foi o que aconteceu quando da venda do imóvel em questão para o Estado de Israel (confira-se escritura em anexo).

Quando a nação estrangeira é a vendedora do imóvel, o adquirente paga o imposto de transmissão, como já aconteceu, segundo notícia o requerimento de fls. 2 e a nação estrangeira continua isenta do *laudêmio*, em razão de isenção prevista no Decreto n.º 5.955, de 5.5.1937.

O Decreto n.º 5.955 consagrou expressamente a liberação do pagamento do *laudêmio* por parte das nações estrangeiras, sendo assim, entendemos que deve ser deferida a pretensão de fls. 2.

Mas, este nosso parecer se deu a título de mera colaboração, pois, com o advento do Decreto-lei n.º 128, de 10.6.75, o domínio direto do imóvel em questão passou para o Município do Rio de Janeiro, devendo manifestar-se sobre o assunto seus órgãos competentes.

Rio de Janeiro, 16 de junho de 1975. — SERGIO PAVAGEAU SAYÃO,
Procurador do Estado.

ISS: NÚMERO DE EMPREGADOS DA SOCIEDADE PRESTADORA DOS SERVIÇOS

Na conformidade do disposto no parágrafo 1.º do artigo 9.º do Decreto-lei 406/68, o imposto sobre serviços, nos casos em que o serviço seja prestado sob a forma de trabalho individual do próprio contribuinte, deve ser cobrado na conformidade de alíquotas fixas ou variáveis, sendo, porém, vedada a utilização do preço do serviço como base de cálculo do tributo.

Com relação a certos serviços previstos na respectiva lista (itens 1, 2, 3, 5, 6, 7, 12 e 17), prescreve mais o aludido Decreto-lei, no parágrafo 3.º do mesmo artigo 9.º, que, ainda quando prestados por sociedade, seria aplicável a eles a regra do parágrafo 1.º acima referido, vedada, por conseguinte, a utilização do preço do serviço como base de cálculo, "calculando-se o imposto em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade".

Tais dispositivos do Decreto-lei 406/68, observadas as alterações introduzidas pelo Decreto-lei 834/69, têm o seguinte teor:

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

§ 1.º — Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho 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.

§ 3.º — Quando os serviços a que se referem os itens 1, 2, 3, 5, 6, 11, 12 e 17 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1.º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável."

Sucedo, porém, que o Código Tributário do Município do Rio de Janeiro (Decreto-lei n.º 6, de 15 de março de 1975) determina que os serviços prestados por sociedades, na forma do parágrafo 3.º, do artigo 9.º, do Decreto-lei 406, sejam tributados com base no movimento econômico, ou seja, com base no preço do serviço, sempre que a sociedade tenha mais de dois empregados não qualificados para cada profissional habilitado à prestação dos serviços a que ela se destina.

De fato, prescrevem os artigos 62 e 63 do Código Tributário do Município do Rio de Janeiro:

"Art. 62 — Quando os serviços a que se referem os incisos I, II, III, V, VI, XI, XII e XVIII, do parágrafo único, do art. 44 forem prestados por sociedades profissionais, com personalidade jurídica, o imposto será devido à razão de 0,4 (quatro décimos) da UFERJ por mês, 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.

Parágrafo único — O disposto neste artigo não se aplica às sociedades em que exista:

- I — sócio não habilitado ao exercício da atividade correspondente aos serviços prestados pela sociedades;
- II — sócio pessoa jurídica; e