

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: NUMERO 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

III — mais de dois empregados não qualificados, multiplicados pelo número de profissionais habilitados, sejam estes sócios ou empregados.”

“Art. 63 — As sociedades uniprofissionais constituídas em desacordo com o artigo anterior estarão sujeitas ao pagamento do imposto calculado sobre o movimento econômico mensal.”

Como se vê, existe, no particular, divergência entre o disposto no Decreto-lei 406 e o disposto no Código Tributário do Município do Rio de Janeiro. Na conformidade do Decreto-lei 406/68, os serviços a que se refere o parágrafo 3.º, do artigo 9.º, prestados por sociedades, não podem ser tributados com base no respectivo preço, qualquer que seja o número de empregados da sociedade. Na conformidade do Código Municipal, porém, tal benefício ficaria restrito às sociedades com menos de dois empregados por profissional habilitado.

Evidentemente tal divergência implica a conclusão de que um dos diplomas em conflito é inconstitucional, cumprindo identificar qual seja ele.

Sem a menor dúvida, os Decretos-leis Federais 406 e 834 têm a natureza de lei complementar, na medida em que as matérias por eles disciplinadas se situem na faixa reservada pela Constituição à disciplina de lei complementar.

Todavia, o conflito entre uma lei complementar e uma lei local não há de se resolver *a priori* em favor da lei complementar. Se a lei complementar invade área de competência legislativa dos Estados ou dos Municípios, evidentemente será ela inconstitucional e não a lei estadual ou municipal que dela diverja.

No caso, porém, quer nos parecer que a inconstitucionalidade é do Código Municipal, e não dos Decretos-leis 406 ou 834.

O Decreto-lei 406, nos parágrafos 1.º e 3.º do artigo 9.º, que são os dispositivos ora em exame, estabelece restrições ao legislador municipal no que respeita ao cálculo do ISS. Tal Decreto-lei, e o Decreto-lei 834 foram baixados na vigência da Constituição de 1967, que ainda não continha a regra que constitui o parágrafo 4.º do artigo 24 da Emenda Constitucional n.º I, onde se admite a imposição de limites, por lei complementar, às alíquotas do ISS. Mas, não se trata aqui de fixação de alíquotas máximas e sim, de restrição quanto ao uso de um certa base de cálculo. Tal restrição, a nosso ver, se enquadra folgadoamente entre as re-

gras gerais de direito tributário, as quais, na forma do atual texto constitucional (artigo 18, § 1.º) como na da Constituição de 1967 (artigo 19, § 1.º), podem ser estabelecidas por lei complementar. Se lei complementar não pudesse fazer a previsão de fatos geradores e disciplinar a adoção de bases de cálculo de tributos estaduais e municipais, o Código Tributário Nacional seria em grande parte inconstitucional. O próprio Decreto-lei 406, na parte em que estipula, em regra geral, constituir o preço do serviço a base de cálculo do ISS, seria igualmente inconstitucional.

Parece-nos, pois, que os parágrafos 1.º e 3.º do artigo 9.º do Decreto-lei 406 contém normas gerais de direito tributário. Portanto, não invadem área de competência legislativa dos Municípios, amoldando-se perfeitamente ao texto constitucional.

Acresce assinalar que o Decreto-lei 406 foi baixado com base no Ato Institucional n.º 5 e o Decreto-lei n.º 834, com base nos Atos Institucionais 5 e 12. Assim, se porventura tais decretos-leis contivessem qualquer eiva de inconstitucionalidade, o vício já estaria sanado pelo disposto no artigo 181 da Emenda Constitucional n.º 1, que expressamente aprova e exclui de apreciação judicial, entre outros, os atos legislativos expedidos com base nos aludidos Atos Institucionais. De fato, prescreve o artigo 181 da atual Constituição:

“Art. 181 — Ficam aprovados e excluídos de apreciação judicial os atos praticados pelo Comando Supremo da Revolução de 31 de março de 1964, assim como:

I — os atos do Governo Federal, com base nos Atos Institucionais e nos Atos Complementares e seus efeitos, bem como todos os atos dos Ministros Militares e seus efeitos, quando no exercício temporário da Presidência da República, com base no Ato Institucional n.º 12, de 31 de agosto de 1969;

III — os atos de natureza legislativa expedidos com base nos Atos Institucionais e Complementares indicados no item I.”

Como se vê, pois, não há como questionar a constitucionalidade do disposto nos parágrafos 1.º e 3.º, do artigo 9.º, do Decreto-lei 406/68.

Ora, se é assim, impõe-se concluir que a disposição do Código Municipal que entre em choque com esses dispositivos é, ela sim, inconstitucional.

Portanto, o Código Tributário do Município, ao exigir que o ISS incidente sobre os serviços a que alude o parágrafo 3.º, do artigo 9.º, do Decreto-lei 406 seja pago sobre o respectivo preço, sempre que prestados por sociedades com mais de dois empregados por profissional habilitado, feriu norma geral de direito tributário constante de lei complementar e, por via de consequência, a própria Constituição Federal.

Para escoimar o Código Tributário do Município de inconstitucionalidade ora apontada seria bastante a supressão do inciso III do parágrafo único do seu artigo 62.

Cabe assinalar, finalmente, que, nas hipóteses de que trata o parágrafo 3.º, do artigo 9.º, do Decreto-lei 406, nada impede que o imposto varie em função do número de empregados da sociedade prestadora dos serviços. Tão-somente não é permitido o cálculo do imposto com base no preço do serviço. Há, porém, critérios válidos, que poderiam ser adotados por lei, capazes de fazer o imposto variar em função do número de empregados, sem tributar o preço do serviço e sem infringir outras disposições porventura aplicáveis, e, não obstante, obtendo-se uma arrecadação adequada.

Rio de Janeiro, 12 de junho de 1975. — ARTHUR JOSÉ FAVERET CAVALCANTI, Procurador do Estado.

Visto. Efetivamente, o Decreto-lei 406/68 prevê tributação mais branda, pelo Imposto Sobre Serviços, das atividades dos profissionais liberais, estendendo esse tratamento benévolo às sociedades formadas por tais profissionais, sempre na suposição de que o serviço tributável seja prestado pessoalmente pelo próprio profissional.

Não seria justo, nem a lei federal o quis, conceder esse tratamento de exceção quando a forma pela qual o serviço é prestado, mesmo por profissionais liberais, assume contornos de natureza *empresarial*, denunciado pelo avultado número de empregados, pelo capital versado na atividade ou outro qualquer elemento que, segundo o curso normal das coisas, afaste do serviço o caráter preponderante de prestação *individual* pelo próprio profissional.

Todavia, não nos parece que o *número de empregados*, por si, constitua um dado bastante e suficiente para caracterizar a natureza *empresarial* da prestação de serviços tributável e, desse modo, sujeitá-la às normas comuns do tributo.

Assim sendo, cabe-nos colocar em relevo a sugestão do Sr. Procurador Arthur J. Favaret Cavalcanti, no sentido de que, por lei, outros

critérios sejam adotados, para tributar mais adequadamente aqueles profissionais que demonstram maior capacidade contributiva, sem, porém, tomar como base de cálculo o preço do serviço.

Ao Exmo. Sr. Procurador-Geral do Estado, alvitrando encaminhamento à Secretaria de Fazenda do Município do Rio de Janeiro.

Rio, 25.6.75. — RICARDO CRETTON, Procurador-Chefe da Procuradoria de Assuntos Tributários.

INSTITUIÇÃO DE ENSINO E PESSOA JURÍDICA SEM FINS LUCRATIVOS

1. O Sindicato dos Estabelecimentos de Ensino Secundário e Primário no Estado da Guanabara formulou consulta à autoridade fiscal sobre o exato alcance do disposto no art. 24 da Lei 2.492, de 7 de novembro de 1974, que o consulente sustenta abranger o Imposto Sobre Serviços devido por seus associados.

2. O dispositivo em causa tem a seguinte redação:

“Art. 24 — Ficam cancelados todos os débitos relativos a impostos, taxas, tarifas de água e esgoto e de multas, de qualquer natureza, devidos até a data da vigência desta lei, pelas pessoas jurídicas sem fins lucrativos, de caráter assistencial, educacional, científico e religioso, bem como pelas entidades esportivas, instituições de ensino e hospitalares.”

3. A consulta foi respondida contrariamente ao consulente pelo Sr. Diretor do Departamento do Imposto Sobre Serviços, apoiado no parecer de fls. 5/6.

4. Inconformado, o interessado procurou rever a matéria por meio de recurso, em face do qual a autoridade entendeu prudente ouvir a Procuradoria-Geral do Estado, razão que trouxe o processo a esta Procuradoria de Assuntos Tributários.

5. A matéria controvertida no processo já de longa data foi aqui examinada, sendo o ponto de vista deste órgão inteiramente afinado com aquele expresso a fls. 4/6, reiteradas vezes sustentado em Juízo e fora dele