

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. Faveret 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

6. Basicamente, afirma-se aquilo que não deveria sofrer sequer a menor dúvida: estabelecimento comercial de ensino, que presta serviços mediante pagamento de contribuições pelos alunos, mesmo que não distribua lucros nem remunere os diretores, e se revista da forma de sociedade civil, *não é instituição de educação* (Const. Fed. art. 19, III, c).

7. É preciso esclarecer, não obstante, que o Judiciário não vem dando guarida à tese mas, *data venia*, com razões inconvincentes, de modo que a meu ver não há, ainda, motivos que tornassem aconselhável a mudança da orientação da Administração Fazendária.

8. No caso do processo, contudo, é mais indefensável a posição assumida pelos contribuintes.

9. O art. 24 da Lei 2.492/74, dispositivo de notórios intuitos eleitores, não prima pela clareza mas um pequeno trabalho de exegese trará a lume seu exato sentido, em coerência com o ordenamento jurídico.

10. Em primeiro lugar, o dispositivo contempla, no que interessa agora, “as pessoas jurídicas sem fins lucrativos, de caráter educacional”. Essas, como esclarece Leopoldo Braga (*in Repertório Enciclopédico*, por Carvalho Santos, vol. 27, p. 243) seriam as sociedades ou associações civis, organizadas sem objetivo de auferir lucro, mas para obter, em favor de seus membros, sócios ou que nome tenham, outros proveitos, utilidades ou benefícios, como empregos, viagens etc. Pode-se dizer que tal associação não tem fins lucrativos mas não é desinteressada. É, a meu ver, evidentemente, o caso dessas inúmeras faculdades e universidades que de repente brotaram por todos os cantos, como “os cogumelos depois da chuva” da sovada imagem, algumas das quais nem sequer lograram reconhecimento pelas autoridades do ensino.

11. Em segundo lugar, quis a lei beneficiar as “instituições de ensino”. Ainda de acordo com a lição de Leopoldo Braga (*op. cit.*) só seria “instituição” a associação que se caracterizasse por seu fim público institucional, pela gratuidade e ausência de intuito lucrativo e pela generalidade da prestação dos serviços. Além disso, tal associação deve preencher os requisitos estipulados no art. 14 da Lei 5.172/66.

12. É claro que, por diversos motivos, até por equívoco, pode ter sido lançado imposto contra uma verdadeira instituição que não tivesse con-

seguido até então provar o preenchimento dos requisitos necessários à sua caracterização. E como a imunidade constitucional, de qualquer modo, só alcança os impostos, cabe ao legislador ordinário “cancelar”, embora falto de técnica, os débitos relativos a taxa e tarifas que, a não ser assim continuariam exigíveis.

13. Em conclusão, manifesto-me de inteiro acordo com o parecer de fls. 5/6, pondo ênfase na necessidade inafastável de cada estabelecimento interessado formular suas pretensões individualmente, para exame também singular do cabimento delas, e demais fins. Deixei de suscitar a ilegitimidade do consulente em face da norma do art. 211 do Decreto-lei n.º 5, de 15-3-75.

Sub censura.

Rio de Janeiro, 10 de abril de 1975. — HUGO MAURICIO SIGELMANN,
Procurador do Estado.

ISENÇÃO DE TAXA

Com a sugestão de ser ouvida a Procuradoria-Geral do Estado, o Exmo. Sr. Secretário de Estado de Obras Públicas encaminha o presente processo administrativo, em que é interessado o Grêmio Recreativo Mocidade Atômica, com sede à rua Comandante Guedes de Carvalho, 39, Ilha de Paquetá, Estado da Guanabara.

O Serviço de Controle do Departamento de Edificações suscita dúvida sobre se, a isenção prevista no Decreto-lei n.º 168, de 1.º de setembro de 1969, artigo 2.º, n.º I, letra “f”, aproveita o interessado, conquanto não haja prova da filiação do requerente à Confederação Brasileira de Desportos.

Parece-me que a dúvida suscitada procede à vista dos termos em que está redigida a lei, a natureza da isenção concedida e atendendo que em matéria de taxa — no caso taxa de obra — o poder de isentar pressupõe o de tributar e não admite exceção alguma, como adverte Bernardo Ribeiro de Moraes no seu trabalho *A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro*, Ed. R.T., 1968, p. 133.

Assim, dispõe o invocado Decreto-lei n.º 168, de 1.º de setembro de 1969, que regula a taxa de obra: