

**Prêmio “Trabalho Relevante do Ano”
do Departamento Fiscal**

*MEMORIAL DA MUNICIPALIDADE DE SÃO PAULO EM
RECURSO EXTRAORDINÁRIO, EM QUE SE ANALISA
A IMPOSSIBILIDADE DE EXISTÊNCIA DE ISENÇÃO
DE ISS EM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
LIGADOS À CONSTRUÇÃO CIVIL*

Cristina Haddad Jafet - Procuradora Municipal

Recurso Extraordinário nº 159.530-2-SP

Recorrente: Geotécnica S/A.

Recorrida: Municipalidade de São Paulo.

MEMORIAL

A recorrida MUNICIPALIDADE DE SÃO PAULO vem, por este Memorial, ponderar para ao final requerer o quanto segue:

I - Dos fatos

1 - A recorrente é empresa que se dedica à prestação de serviços ligados ao ramo da construção civil, contratando com órgãos da Administração Pública Federal, Estadual, Municipal, Autarquias e Concessionárias de Serviços Públicos.

2 - Por entender que a ela se aplica a isenção prevista no artigo 11, do Decreto-Lei nº 406/68, com as alterações da Lei Complementar nº 22/71, ajuizou a presente ação visando a obter declaração judicial de in incidência do Imposto Municipal Sobre Serviços de Qualquer Natureza relativamente ao período de 1º de março de 1989 a 28 de fevereiro de 1991 argumentando, em síntese:

— que a isenção do ISS para os serviços prestados e prevista no artigo 11, do DL 406/68 não foi revogada pelas normas insertas no inciso III, do artigo 151, da Constituição Federal de 1988;

— que a revogação dessa isenção está condicionada ao disposto no artigo 41 e parágrafos da mesma Constituição Federal.

3 - Contestando o feito, alegou a recorrida, em resumo:

— que com a nova ordem constitucional não pode mais a União conceder isenção de tributos que não sejam de sua competência, *ex vi* do que dispõe o seu artigo 151, *caput* e inciso III;

— que segundo a disposição inserta no § 5º do artigo 34 das Disposições Transitórias ficou estabelecido que "vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele ...";

— que a norma do artigo 11, do DL 406/68 é incompatível com o novo sistema tributário nacional, na medida em que ficou vedado à União conceder isenção de tributos fora de sua competência;

— que a partir de 01.03.89, data da entrada em vigor do Sistema Tributário Nacional, dita isenção perdeu sua eficácia, cabendo ao Município decidir a conveniência ou não de sua tributação;

— que no caso do Município de São Paulo, que jamais concedeu isenção para esses serviços, a simples revogação tácita da legislação federal já autoriza o poder tributante a cobrar o ISS incidente sobre tais atividades, não cabendo falar em edição de lei municipal;

— que o artigo 41, § 2º, das Disposições Transitórias não se aplica ao caso em questão eis que se refere a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo, pois no caso da construção civil a isenção não era nem condicionada e nem por prazo determinado.

4 - A respeitável sentença singular, com acerto e precisão, julgou improcedente a demanda entendendo que o artigo 151, III, da CF derrubou todas as isenções relativas a impostos municipais e que o artigo 11, do DL 406/68 não foi recebido pela nova ordem e perdeu a validade e a eficácia independentemente de legislação municipal, já que esta **nunca** existiu para conceder isenção sobre serviços de construção civil quando contratados com a Administração Pública.

Para refutar a aplicação do artigo 41, § 1º, do ADCT, argumentou o D. Magistrado "a quo" que a isenção do já citado artigo 11 não pode ser enquadrada como incentivo fiscal, "pela sua abrangência, por sua forma genérica e não individualizada".

5 - Apelou a Recorrente e contra-arrazoou a Recorrida, sobrevivendo o v. acórdão de fls. 125/129, ora atacado, cuja lucidez afigura-se igualmente inquestionável.

6 - Inconformada com o v. aresto, interpôs recurso extraordinário cuja admissibilidade foi indeferida, manifestando agravo de instrumento contra o r. despacho denegatório ao qual, pelo r. despacho de fls., foi dado provimento determinando-se o processamento do recurso extremo.

II - Do cabimento do recurso extraordinário

7- Entretanto, a matéria argüida no presente recurso não foi nem levantada por ocasião do recurso de apelação interposto pela Recorrente, nem ventilada pelo v. acórdão atacado.

8 - Com efeito, apenas em sede do extraordinário é que alegou, a

Recorrente, ter o v. aresto recorrido julgado válido ato de governo local, contrariando dispositivo constitucional; e somente nessa oportunidade invocou a violação ao artigo 150, I, da CF.

9 - Em nenhum outro momento, seja na inicial, seja em sua apelação, alegou a Recorrente tais argumentos vindo a fazê-lo, tão-somente, por ocasião do recurso extremo.

10 - Ora, segundo as Súmulas 282 e 356 deste Pretório Excelso, **verbis**:

282 - "É inadmissível o recurso extraordinário quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada".

356 - "O ponto omissis da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento".

11 - Assim, as questões retro citadas e que não foram devidamente e regularmente prequestionadas não podem, "data venia", ser objeto de apreciação por esta Colenda Corte.

12 - Neste ponto, pois, não deve o apelo extremo ser conhecido.

III - Do mérito

13 - Quanto ao mérito, aduz a Recorrente que o v. acórdão atacado contrariou os artigos 150, I, da CF e 41, do ADCT, e julgou válido ato de governo local contestado em face da Constituição.

O ARTIGO 41 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS

14 - Segundo seu entendimento, a tal disposição teria o v. aresto atacado negado vigência eis que, por sua determinação, os incentivos fiscais de natureza setorial que não forem confirmados por lei estariam revogados após dois anos da data da promulgação da Constituição Federal.

Assim, a isenção da qual se beneficiava não poderia deixar de lhe

ser aplicada antes do mês de outubro de 1990.

15 - Contudo, não lhe assiste razão. É que a Recorrente, para fazer valer o seu direito ao benefício, considera a isenção como espécie de incentivo fiscal e, assim, aplicável o mencionado artigo 41 do ADCT.

16 - Reza o aludido art. 41, do ADCT:

"Art. 41 - Os poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º - Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

§ 2º - A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo." (grifamos)

Como se vê, apenas os incentivos fiscais de natureza setorial serão reavaliados pelo Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; apenas os incentivos que não forem confirmados por lei serão considerados revogados após dois anos a partir da promulgação da Constituição e, finalmente, a revogação só não prejudicará os direitos adquiridos em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

17 - Inicialmente, cumpre destacar que incentivo fiscal e isenção são institutos distintos, não sendo certo afirmar que esta é espécie daquele.

O objetivo da isenção é atender a interesses sociais adequando a cobrança tributária ao princípio da capacidade contributiva, ou em atenção a necessidades parafiscais. Tem ela a finalidade de barateamento da vida e deve obedecer, sempre, o interesse social, segundo nos lembra Alberto Deodato (in, Manual de Ciência das Finanças, pág. 223, 15ª ed.).

O incentivo fiscal, por outro lado, visa a oferecer condições favoráveis para que os contribuintes adotem um comportamento pretendido pelo

Poder Público. E o incentivo fiscal de natureza setorial implica em que a exoneração tributária se faça com o intuito de provocar a expansão econômica de uma determinada região ou de determinados setores da sociedade.

O legislador constituinte demonstrou a diferença conceitual entre incentivo fiscal e isenção "strictu sensu", destacando o "caput" do artigo 41, do ADCT, que considera incentivo fiscal apenas os de natureza setorial.

Todo incentivo é específico e, portanto, setorial, apenas os incentivos setoriais ligados a regiões específicas ou a setores determinados ficariam sujeitos à regra do aludido artigo 41.

18 - Portanto, de incentivo fiscal setorial não se trata o benefício de que gozava a Recorrente antes do advento da Carta de 88, mas sim de isenção fiscal. Não se aplica, pois, o artigo 41, "caput" e parágrafo 1º do ADCT.

19 - Por outro lado, segundo a disposição do § 5º, do art. 34, do ADCT, ficou estabelecido que "vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele."

No caso da Recorrente, o benefício fiscal que a excluía do pagamento do ISS para a isenção prevista naquele artigo 11 que, por sua vez, foi instituída pelo Poder Público Federal, quando editou o DL 406/68 com força de Lei Complementar.

20 - Ora, se o artigo 151, III, da CF/88 vedou à União instituir isenção de tributos municipais, tem-se que aquela então concedida pela União, ficou imediatamente revogada pela nova ordem constitucional, mesmo porque incompatível com ela.

Por conseguinte, a partir de 01.03.89, data da entrada em vigor do Sistema Tributário Nacional, perdeu sua eficácia, cabendo ao Município decidir sobre a conveniência ou não da tributação do ISS sobre atividades voltadas para a construção civil.

21 - Desnecessária, pois, a edição de lei municipal que a revogasse, já que não se trata de isenção concedida pelo ente político local, que nunca a previu.

22 - Mas mesmo que se considere a isenção como espécie de incentivo fiscal, ainda assim não se aplica a disposição do artigo 41, do ADCT, já que ali se cogita de incentivo fiscal de natureza setorial, que não é o caso da Recorrente.

23 - Com efeito, o benefício fiscal que alcançava a Recorrente não se destinava a provocar o desenvolvimento econômico de determinada região ou setor. A intenção, no caso da construção civil, foi a de baratear o custo da obra pública. O benefício (isenção ou incentivo), não se destinava a favorecer o prestador do serviço que, como em todas as atividades, não arca com esse ônus.

O valor é sempre transferido ao consumidor de bens ou de serviços, de modo que não se pode afirmar que o benefício do art. 11, do DL 406/68, procurou incentivar mais pessoas a executarem obras para o Poder Público, pois o destinatário da isenção era a sociedade que pagava, em tese, menos pela execução da obra pública.

24 - Assim, mesmo que se entendesse como sendo incentivo fiscal o benefício que excluía a Recorrente do pagamento do ISS, então conferido pelo artigo 11, do DL 406/68, não seria o incentivo fiscal previsto no artigo 41, do ADCT, de natureza setorial.

25 - Não sendo incentivo fiscal de natureza setorial, a isenção concedida pela União perdeu validade, por força do disposto no artigo 151, III da CF, quando de sua promulgação, não sendo lícito pretender a aplicação do § 1º do já citado artigo 41.

26 - O mesmo diga-se do § 2º do aludido artigo 41, pois não se trata de incentivo concedido sob condição e com prazo certo, que tem caráter contratual: "a norma legal de isenção condiciona esta a um encargo do sujeito passivo tributário e lhe oferece um prazo mínimo de vantagem" (Bernardo Ribeiro de Moraes, *in*, "Compêndio de Direito Tributário", Forense, 1984, pág. 565).

E, no caso dos autos, nenhum ônus foi imposto à Recorrente a título de contraprestação pela isenção concedida, e nem mesmo contratualmente a isso fez alusão, tanto que as cláusulas assentadas se juntam àquelas normais do trato.

27 - Sacha Calmon Navarro Coelho, ao comentar sobre a revogabilidade das isenções anteriores à Carta de 88, com muita propriedade, nos mostra que:

"A proibição de isenção dada pela União em imposto de Estado-membro e de Município (isenção heterônoma), salvo nas hipóteses de remessa ao exterior de mercadorias e serviços (ICMS e ISS), coloca a questão de saber-se se prevalecem ainda, após a CF de 1988, as isenções heterônomas concedidas pela União através de leis complementares relativamente a impostos estaduais e municipais, com base na permissão existente na Constituição de 1967. Ao nosso sentir, a questão resolve-se da seguinte maneira:

a) As isenções heterônomas concedidas com prazo certo ou sob condição prevalecem até que se exaure o prazo previsto em lei ou seja desatendida a condição. Nesse grupo estão as isenções sob condição, as de prazo certo e as de prazo e condição. Nesses casos há direito adquirido incorporado ao patrimônio jurídico do contribuinte (CNT, art. 178).

b) As isenções e reduções que expressam incentivos fiscais setoriais (art. 41, §§ 1º a 3º do Ato das Disposições Transitórias) continuam a vigor por mais dois anos, salvo se forem desconfirmadas expressamente pela ordem de governo correspondente, mediante lei, antes desse lapso de tempo. Se não houver revogação expressa dentro de dois anos, ao cabo do período, perdem eficácia a não ser que ostentem prazo e/ou condição (irrevogabilidade).

c) As demais isenções heterônomas que não expressam incentivos fiscais setoriais e estejam destituídas de prazo certo e/ou condição, estão automaticamente derogadas pela ordem constitucional nova que não tolera isenções heterônomas, salvo nas duas hipóteses que ressaltamos retro. A Constituição por ser mais e por ser posterior rejeita as leis isencionais incompatíveis com o comando proibitório. Observe-se, no entanto, que as legislações estaduais e municipais, freqüentemente introjetaram as normas isentantes heterônomas. Nesses casos, faz-se

necessário 'apagar a cópia' da isenção nas legislações locais, mediante lei, por exigência formal e pela boa técnica legislativa. Mas, a supressão da eficácia decorre basicamente da Constituição, ou melhor, da incompatibilidade dela com a legislação isentiva heterônoma anterior. É errado supor que a competência dada aos legislativos para anualmente examinarem as isenções existentes e seus efeitos, impede a qualquer tempo a revogação ou a derrogação das leis isentivas sem prazo ou condição. Seria esdrúxulo e de pouca praticidade". (in, Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário, 2ª ed. Forense, RJ, 1990, pág. 399).

28 - Ainda que se tratasse de isenção concedida por prazo certo e sob determinadas condições, nos termos do artigo 178, do CTN, ainda aí, como define Paulo de Barros Carvalho, "havendo justa indenização advinda dos prejuízos do inadimplemento contratual, também... podem ser revogadas totalmente (ab-rogação) ou de forma parcial (derrogação). O interesse público deve prevalecer sobre o dos particulares (princípio implícito da supremacia do interesse público)". (in, Curso de Direito Tributário, Saraiva, 2ª ed., pág. 310).

29 - À vista de tudo isso, em nenhuma hipótese são aplicáveis as disposições do artigo 41 e seus parágrafos, do ADCT, para o caso da Recorrente, seja porque não se trata de incentivo fiscal o benefício previsto no artigo 11, do DL 406/68, seja porque, ainda que se o considere como tal, não é de natureza setorial e nem tampouco concedido sob condição e com prazo certo.

30 - Comprovada, pois, a inocorrência da alegada violação ao artigo 41, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e de seus parágrafos 1º e 2º, não pode prosperar o presente recurso extraordinário, ao qual aguarda a Recorrida seja negado provimento.

O ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

31 - Alega a Recorrente, ainda, violação ao artigo 150, I, da CF, pelo v. acórdão atacado, eis que o mesmo admitiu a cobrança do imposto municipal sobre serviços sem a edição de lei local que previsse a sua exigência.

Segundo sua concepção, como existia lei municipal concedendo a isenção aludida pelo artigo 11, do DL 406/68, tendo-se em vista o também citado artigo 41, do ADCT, deveria haver lei municipal revogando-a. Ora, como tal isenção não foi revogada por lei municipal, continuaria vigindo por mais dois anos após a promulgação da CF de 1988.

32 - Contudo, sem qualquer razão a Recorrente, eis que jamas houve lei municipal concedendo isenção para o tipo de serviço por ela prestado sendo certo, por conseguinte, que o indigitado benefício previsto naquele artigo 11, foi mesmo revogado pela atual Constituição Federal.

Primeiro, porque o artigo 151, III, da Carta Constitucional proíbe, expressamente, que a União conceda isenções de tributos da competência dos Municípios; segundo, porque o artigo 41, do ADCT, por tratar de incentivos fiscais de natureza setorial, não se aplica ao caso da Recorrente, que se beneficiava de isenção genérica, sem condição ou prazo determinado.

33 - Invoca o Decreto Municipal nº 6.979/67, para fazer crer que se tratava de lei municipal concessiva da isenção; todavia, equivocou-se ao afirmar que posterior à Constituição de 88, estaria ainda produzindo efeitos de tal forma que a isenção do artigo 11 não tivesse perdido sua eficácia.

A Lei Municipal nº 6.989, de 29.12.66, dispunha sobre o sistema tributário do Município de São Paulo e disciplinava, entre outras coisas, o ISS.

Ao mesmo tempo em que discriminava os serviços sujeitos à incidência do tributo, concedia isenções para determinadas prestações.

Posteriormente, a Lei nº 6.999, de 20.01.67, alterando dispositivos da Lei 6.989/66, considerou como serviço "a execução por administração, empreitada ou subempreitada as obras de engenharia, arquitetura e urbanismo, e construções de qualquer natureza, inclusive os serviços auxiliares, quer constituam parte e projeto global ou decorram de projeto ou contrato distinto.

E o Decreto Municipal nº 6.979, de 20.04.67, que passou a regulamentar a Lei 6.989/66 com suas alterações, não obstante o disposto no artigo 176 do CTN (Lei nº 5.172/66), determinava em seu artigo 4º, inciso III, que:

"Art. 4º - O imposto não incide:

III - na execução de obras hidráulicas ou de construção civil contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviço público."

O artigo 176, do CTN, é claro ao determinar que:

"A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração."

34 - Ora, Emérito Julgadores, como então admitir que o v. acórdão recorrido não teria observado a existência de lei municipal concedendo a indigitada isenção de modo que não poderia decidir pela validade dessa lei, contrariando a lei federal (DL 406/68) se, conforme demonstrado, nunca existiu lei municipal nesse sentido, apenas um decreto local, expedido pelo Executivo, este sim, contrariando a lei federal nº 5.172/66 (CTN)?

35 - Por outro lado, igualmente não se pode falar que houve violação ao artigo 150, I, da Constituição Federal já que o Município de São Paulo exige o ISS sobre serviços de construção civil com base na lei.

Reza o citado dispositivo constitucional:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem que lei o estabeleça".

Tanto a lista anexa ao DL 406/68 (item 19), como a lista de serviços anexa à LC 56/87 (item 32), prevêem os serviços de:

"Execução por administração, empreitada, ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares."

Antes do advento da CF/88, o artigo 11, do DL 406/68 (lei federal) concedia isenção para esses serviços, quando contratados com a Administração Pública.

Portanto, era a União isentando imposto municipal; inexistia, como sempre inexistiu, lei municipal conferindo tal isenção.

Pois bem. Com a promulgação da nova Carta, ficou vedado à União instituir isenção sobre tributos que não sejam de sua competência (art. 151, III).

Assim, o que ficou revogado foi o dispositivo do artigo 11, do DL 406/68 que isentava tais serviços, não houve revogação do dispositivo que criou esses serviços, ou seja, a lei que os criou continuou em vigor.

36 - Conseqüentemente, não há se falar que a Recorrida esteja exigindo tributo sem que lei o estabeleça, pois a LC 56/87 o prevê, assim como a Lei Municipal nº 10.423/87 também o prevê (item 31), assim como não ocorreu a invocada violação ao artigo 150, I, da Constituição Federal.

37 - Também por esse fundamento deve o presente recurso ser improvido, por inexistir a alegada violação.

38 - Quanto ao último argumento expendido pela Recorrente, de que o v. aresto recorrido teria julgado válida lei ou ato de governo local contestado em face da Constituição, por todas as razões até aqui expostas, igualmente não pode vingar.

39 - É que inexistiu tal hipótese, simplesmente porque **nunca** houve lei municipal concedendo isenção para os serviços prestados pela Recorrente, de modo que não poderia haver lei revogando tal isenção, então concedida por lei federal.

IV - Conclusão

40 - Demonstrou-se, à saciedade, que a exigência do ISS sobre os serviços prestados pela Recorrente é perfeitamente constitucional, legal e legítima em observância, inclusive, ao princípio da autonomia municipal (art. 30, I e III, CF).

41 - Os tribunais locais assim vêm entendendo, pedindo vênias a Recorrida para trazer a Vossa Excelência a cópia dos acórdãos proferidos nas apelações cíveis nº 159.768-2 (TJSP, RT 668/91), 463.732-5 e 468.472-4 (1º TACSP, Integra dos acórdãos), apenas a título ilustrativo.

42 - Sendo, pois, legítima a incidência do ISS sobre os serviços prestados pela Recorrida, afigura-se incensurável e irretocável o v. acórdão atacado o qual, por seus próprios e jurídicos fundamentos, é de ser mantido.

43 - Aguarda a Recorrida, portanto, seja negado provimento ao presente recurso extremo, por ser medida de Direito e de

J U S T I Ç A

São Paulo para Brasília.

CRISTINA HADDAD JAFET
Procuradora Municipal