

PARECERES

DO REGIME TRIBUTÁRIO DAS ATIVIDADES DE SISTEMAS VIÁRIOS DE CONCESSIONÁRIAS

I. DOS FATOS

1. A ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CONCESSIONÁRIAS DE RODOVIAS (doravante ABCR), pelo seu ilustre Presidente Dr. MOACYR DUARTE, relata que é uma associação constituída por sociedades que exercem a atividade de prestação de serviço público de operação, manutenção e conservação de sistemas viários, consistentes de rodovias e pontes, mediante concessões de serviço público.

2. As associadas da ABCR assumem vários encargos para viabilizar o cumprimento de sua obrigação principal (prestação de serviço público adequado de operação, manutenção e conservação de sistemas viários), com o escopo de propiciar melhores condições de fruição do serviço público pelos usuários, tais como o de realizar obras de recuperação, melhoria e ampliação dos sistemas viários.

3. Esses encargos são, na quase totalidade dos casos, prestados às associadas da ABCR por terceiros que, quando aplicável, sujeitam-se à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

4. Como contraprestação pelos serviços executados, as associadas da ABCR recebem, na qualidade de concessionárias de serviço público, todos os valores auferidos com a cobrança do *pedágio* pago pelos usuários dos sistemas viários, além de receitas acessórias, como, por exemplo, a cobrança pela veiculação de publicidade nas rodovias.

5. Nos contratos de concessão de exploração do serviço público de operação de sistemas viários foi incluído, no valor fixado como tarifa a ser paga pela utilização da rodovia, o

encargo correspondente à *incidência do ISS*. Com isso, as concessionárias cobram dos usuários uma tarifa que engloba o ISS, o qual, por questões operacionais expostas abaixo, no momento, não tem condições de ser recolhido ao poder tributante.

6. Inicialmente, a ABCR relata que suas associadas têm fundadas dúvidas quanto à possibilidade de incidência do ISS sobre os serviços por elas prestados, à vista do entendimento correto acerca da caracterização do *pedágio*.

7. O problema está assim resumido: quanto às atividades de melhoria e ampliação dos sistemas viários, o ISS é pago pelos terceiros prestadores de serviços contratados pelas associadas da ABCR; quanto às receitas acessórias, tais como aquelas oriundas com receitas de publicidade, o ISS é pago pela contratante caso a caso, se exigível; a dúvida surge quanto à incidência do ISS sobre as atividades principais das associadas da ABCR.

8. A ABCR informa ainda que as suas associadas não podem deixar de cobrar a parcela do ISS incluída na tarifa, pois se o ISS for considerado devido, elas não teriam como suportar o ônus financeiro daí decorrente. Por outro lado, se o ISS não for considerado devido, há a necessidade de se ajustar o equilíbrio econômico financeiro dos contratos, com a diminuição da tarifa ou com o aumento dos encargos das concessionárias.

9. Algumas das associadas da ABCR, estão iniciando, neste mês de agosto, a cobrança de *pedágio*, passando, portanto, a se defrontar efetivamente com a questão do recolhimento do ISS, sobre o qual têm:

(i) dúvidas quanto à incidência do ISS sobre suas atividades principais;

(ii) incerteza quanto à inclusão destas atividades na Lista de Serviços do ISS; e

(iii) dúvidas quanto ao(s) município(s) competente(s) para exigir o tributo, pois via de regra os sistemas viários atravessam mais de um município, sendo que todos poderiam se entender competentes para arrecadar o imposto e deveria, em tese, haver um critério legal de divisão do tributo entre os diversos municípios.

II. DA CONSULTA

10. À vista dos fatos expostos acima a ABCR formula as seguintes indagações:

“a) A atividade de operação, manutenção e conservação de sistemas viários está, em tese, na hipótese de incidência do ISS?

b) Com a resposta afirmativa à primeira questão ou, para efeitos de argumentação, admitido-se que as atividades acima descritas estejam no âmbito de incidência do ISS, as atividades estariam contempladas na Lista de Serviços, permitindo assim a incidência do imposto?

c) Para fins de análise, admitindo-se que as atividades de operação, manutenção e conservação de sistemas viários estejam incluídas na Lista de Serviços do ISS, a qual municipalidade, nos termos da legislação vigente, seria devido o imposto, nas hipóteses nas quais os sistemas viários avancem por mais de um município?

d) Estando incluída na tarifa de pedágio a parcela correspondente ao ISS, é aconselhável que as associadas da ABCR constituam provisão contábil específica para fins de futuro recolhimento do imposto e contingenciamento?

e) Qual a melhor alternativa às associadas da ABCR quanto ao ISS: devem aguardar iniciativas de exigência do imposto por parte dos entes tributantes competentes, ou devem iniciar algum processo ou procedimento judicial ou administrativo para a prevenção de eventuais multas pelo não recolhimento do ISS?”

III. DA DELIMITAÇÃO DA CONSULTA

11. A ABCR tem associadas que exercem o serviço público de operação, conservação e manutenção de sistemas viários, mediante concessão de serviço público. No desenvolver das suas atividades, as associadas da ABCR têm dúvidas quanto à incidência do ISS e, se incidente, sobre qual o município competente para a sua arrecadação e qual o critério de divisão entre os diversos municípios atravessados.

12. Para a análise da consulta é necessário que, primeiramente, seja delimitado o campo de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza para que, depois, seja verificada a natureza da cobrança do pedágio e das atividades das associadas da ABCR, concluindo-se que estas atividades podem ou não se subsumir à hipótese de incidência do imposto, definindo-se, se for o caso, o modo do seu pagamento.

IV. DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS

13. O Imposto sobre Serviço de qualquer Natureza (ISS) está previsto no artigo 156, inciso IV da Constituição Federal de 1988, como sendo um imposto de competência do município, incidente sobre serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar, excetuados aqueles de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, que são de competência dos Estados através do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços.

14. A Constituição, como se sabe, não cria tributos, mas apenas fixa os seus princípios, delimita os seus campos de incidência, reparte as competências e as receitas tributárias. Por isso, a legislação infraconstitucional deve respeitar os limites estabelecidos pela Constituição para as hipóteses de incidência, respeitando, quanto aos tributos, os princípios constitucionais e as limitações ao poder de tributar, assentados especialmente nos artigos 150 a 152 da Constituição de 1988.

15. Infraconstitucionalmente, o Código Tri-

butário Nacional, que vige com força de Lei Complementar, traz as hipóteses de incidência, os fatos imponíveis, as bases de cálculos e as alíquotas de grande parte dos tributos e, quando não, contém outras limitações e determinações aos poderes tributantes.

16. Interpretando-se o Código Tributário Nacional, os tributos podem ser impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais, os quais, ainda, podem ser classificados em tributos vinculados e não-vinculados.

17. Tributos vinculados são aqueles cuja prestação está diretamente relacionada a uma atividade estatal. O principal exemplo são as taxas, sempre relacionadas com o poder de polícia ou com um serviço público específico e divisível, utilizado ou posto à disposição do contribuinte. Por outro lado, tributos não-vinculados são os impostos, que podem ser exigidos independentemente de uma atividade estatal: são, na realidade, a principal fonte de receitas ao aparelho estatal, para custear as suas atividades genéricas.

18. A diferença entre tributos vinculados e não-vinculados é de suma importância no direito tributário, pois o seu enquadramento em uma das categorias traz-lhes inúmeros reflexos, como por exemplo a compulsoriedade a todos aqueles que se enquadrem na hipótese de incidência, para o caso de tributos não-vinculados, ou a exigibilidade dos tributos vinculados somente àqueles contribuintes que usem ou tenham a potencialidade de usufruir de um serviço público.

19. Essa diferenciação do campo de incidência do imposto é feita pela lei que, hipoteticamente, descreve fatos os quais, se ocorridos, dão nascimento à obrigação tributária: é a hipótese de incidência dos tributos (fato gerador para alguns).

20. Infraconstitucionalmente o ISS foi regulamentado pelo Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, em seus artigos 8º e seguintes, combinado com a Lista de Serviços

fixada pelo Decreto-Lei nº 834, de 8 de Setembro de 1969, posteriormente alterada pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987.

21. Com a interpretação conjunta da Constituição e da legislação infraconstitucional, o ISS pode ser entendido como o *imposto incidente* quando há a *prestação*, para um terceiro, de uma utilidade, material ou imaterial, com habitualidade e de conteúdo econômico, sob regime de direito privado.¹

22. Logo, o ISS é um tributo não-vinculado incidente sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, devido no lugar onde se consubstancia o esforço humano da prestação da utilidade material ou imaterial (aspecto espacial da incidência do ISS), devido quando o serviço é efetivamente prestado, sendo que o aspecto temporal do seu fato gerador foi erigido ao momento da entrega do serviço pronto e acabado.²

23. O sujeito ativo do imposto é a municipalidade do local onde o serviço é prestado, entendendo-se local onde o serviço é prestado como o do estabelecimento ou do domicílio do prestador de serviços. Se a hipótese for de construção civil, o município sujeito ativo do imposto é aquele do local onde se efetua a prestação do serviço (art. 12, incisos *a* e *b* do Dec.-Lei 406/68). Em qualquer das hipóteses o sujeito passivo é sempre o prestador dos serviços (art. 10 do Dec.-Lei 406/68).

24. A base de cálculo do imposto sobre serviços é o preço do serviço, conforme a determinação do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/68, podendo a alíquota variar ao alvitre do legislador municipal, sempre respeitada a capacidade contributiva dos contribuintes.

25. Como se vê, toda a definição do imposto sobre serviços tramita ao redor da expressão "prestação de serviços".

26. Por isso, preliminarmente convém delimitar o alcance da expressão serviço. De acordo com o entendimento vulgar, serviço é qualquer esforço humano objetivando propiciar a

1 PAULO DE BARROS CARVALHO, *ISS — Diversões Públicas*, Revista de Direito Tributário, nº 17/18, p. 190.

2 PAULO DE BARROS CARVALHO, *loc. cit.*, pp.192 a 195.

outrem um proveito, uma utilidade ou comodidade.

27. Contudo, para fins tributários e por respeito ao princípio da tipicidade tributária (art. 150, inc. I da Constituição Federal), partindo-se de uma interpretação sistemática da Constituição, o conceito de serviço passa a ter um campo de aplicação mais restrito.

28. A lição insubstituível de PONTES DE MIRANDA é no sentido de que:

“O contrato de serviços e o contrato de trabalho, estrito senso, são, no código civil e na legislação do trabalho, contrato de direito privado. A semi publicidade não os deslocou para o direito público, a despeito de estarem cercados e por vezes invadidos por algumas regras jurídicas publicísticas.” (Tratado de Direito Privado, 2ª ed., Tomo XLVII, Rio de Janeiro, Editor Borsoi, 1964, p. 9 — grifou-se).

29. Assim sendo os contratos de serviço situam-se, sempre, no campo do direito privado. Mas, além disso, e segundo o mesmo PONTES DE MIRANDA, serviço envolve sempre uma obrigação de fazer, um *facere*, uma atividade com vistas a um resultado útil para um terceiro. Logo, não se pode falar de serviço na atividade útil a favor do próprio prestador.³

30. Temos até aqui que serviço é uma atividade de direito privado consistente numa obrigação de realizar (*facere*) uma atividade a um terceiro. Frise-se este ponto: o serviço envolve sempre um fazer, um realizar uma

atividade, pois se a obrigação for de dar (*dare*), de entregar um bem, a atividade poderá vir a tipificar fato imponible do imposto incidente sobre a circulação de mercadorias, que se consubstancia na transferência de propriedade de bens comerciáveis.⁴

31. Ainda, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço. Logo, o serviço prestado deve ter um conteúdo econômico, pois somente a *atividade (o facere) remunerada por um preço* é que pode ser a base de cálculo do imposto sobre serviços.

32. Com isso chega-se à conclusão de que os “serviços” indicados na dicção constitucional são aqueles no âmbito do direito privado, prestados numa obrigação de fazer, os quais são remunerados por um preço: é a hipótese de incidência do ISS.

33. Mas, ainda, não basta a existência de um serviço para que haja a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. É necessário, ainda, que ocorra a efetiva realização da obrigação de fazer, do seu objeto, da sua prestação, pois é no momento da entrega da prestação que incidirá o imposto.⁵

34. Nesse ponto surge um dissenso doutrinário, entendendo uns que na prestação de serviços públicos, destituídos de qualquer caráter privatístico, não incide o ISS.⁶ Até porque os serviços dos poderes públicos, prestados sob regime de direito público, são imunes aos impostos (art. 150, inc. VI, alínea a da Constituição Federal)⁷. Contudo, à falta de

3 CLÉBER GIARDINO e AIRES BARRETO, *Serviço Público: Intributabilidade por meio de imposto — Serviços de transportes urbanos e ISS*, Revista de Direito Tributário, nº 62, p. 101.

4 ARNOLDO WALD, *Obrigações e Contratos*, 12ª ed., 1995, pp. 36 e 37, ARNOLDO WALD e HUGO SIGELMAN, *O Imposto de Circulação*, Forense, 1967, pp. 12 a 14.

5 Confira-se BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*, 1ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984, pp. 92 a 99.

6 Neste sentido: CLÉBER GIARDINO e AIRES BARRETO, *loc. cit.* p. 106; PAULO DE BARROS CARVALHO, *loc. cit.*, p. 200; JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *ISS-Seguro Saúde*, Revista de Direito Tributário, nº 61, p. 56; ELIZABETH NAZAR CARRAZZA, *Natureza Jurídica ‘Não Cumulativa’ do ISS*, Revista de Direito Tributário, nº 19/20, pp. 255 e 256.

7 A precisão conceitual, como sempre, é apresentada por GERALDO ATALIBA: “Os serviços público são imunes, nos termos explícitos da Carta Constitucional, enquanto desempenhados pelas pessoas públicas suas titulares. Implicitamente, também quando desempenhados por delegados. Não há imunidade quando exercidos por concessionários.” (Revista de Direito Tributário, vol. 37, p. 45, *ISS na Constituição — Pressupostos Positivos — Arquetipo do ISS*), sendo que há delegação quando “a entidade executora do serviço público é criatura da pessoa política titular do serviço.”

posicionamento concludente de nossos tribunais, tem-se entendido que os impostos, dentre eles o ISS, podem incidir sobre os serviços públicos.

35. Há ainda uma última limitação da hipótese de incidência do imposto sobre serviços. Basta uma primeira leitura da Constituição para evidenciar que os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação são de competência exclusiva dos Estados, razão pela qual estão excluídos da hipótese de incidência do ISS: não podem, sob este regime constitucional, serem erigidos a fato gerador do imposto sobre serviços.

36. Delimitada a hipótese de incidência do imposto sobre serviços, não se olvide que a competência legislativa para a sua disciplinação é, respeitados os limites constitucionais e da legislação complementar, de cada município. Não obstante isso, as leis municipais do imposto sobre serviços não poderão extrapassar os limites fixados pela Constituição, pelo Decreto-Lei 406/88 e sua Lista de Serviços, e pelo Código Tributário Nacional.

V. TAXATIVIDADE DA LISTA DE SERVIÇOS

37. Os municípios, na sua competência legislativa, somente poderão considerar como fato gerador do imposto sobre serviços aqueles previamente definidos em lei complementar federal, vigente hoje a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987.

38. Tem-se discutido, algumas vezes acaloradamente, se a lista de serviços é ou não taxativa, ou seja, se outros serviços que não aqueles indicados na lei complementar podem ser tributados pelo legislador municipal, sobre

os mesmos incidindo o imposto sobre serviços.

39. Na dianteira dos entendimentos de que a lista de serviços é exemplificativa — e não taxativa —, encontra-se o eminente magistrado e professor mineiro SACHA CALMON NAVARRO COELHO, quando entende que, como o imposto sobre serviços se refere a serviços de qualquer natureza, excetuados os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, não há a necessidade da lei definidora dos serviços.⁸

40. Em sentido contrário, o eminente ex-ministro do Supremo Tribunal Federal e Professor ALIOMAR BALEEIRO, entende que a lista de serviços é taxativa:

*“São inconstitucionais os dispositivos municipais que tributam todo e qualquer serviço não previsto na lista do dec.-lei nº 834.”*⁹ no que é corroborado, dentre outros, pelo professor da Universidade de São Paulo BERNARDO RIBEIRO DE MORAES.¹⁰

41. E parece ser esse o entendimento espaldado por nossos tribunais, especialmente pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL:

*“Tributário. Imposto sobre Serviços. A lista que acompanha o Decreto-lei nº 406/68, com a redação do Decreto-lei nº 834/69”*¹¹, *define os serviços tributáveis, EM CARÁTER TAXATIVO, não compadecendo à simples indicação facultativa SERVIÇOS NÃO DEFINIDOS NA LISTA NÃO PODEM SER TRIBUTADOS”*.¹²

42. E, efetivamente, este é o entendimento mais correto, pois a Constituição dispõe que os municípios podem instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar (art. 156, inc. IV). É mais do que evidente que a lei complementar deve integrar a Constituição para definir, em caráter que só a lei complementar pode fazer,

8 *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*, 3ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1991, p. 263.

9 ALIOMAR BALEEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 297.

10 *Ob. cit.*, p. 107: “Somente estão sujeitos ao ISS os serviços arrolados nesta lista baixada por lei complementar, por ordem constitucional. Será serviço (bem imaterial), mas não poderá dar origem a cobrança do ISS, a atividade que não esteja incluída na lista de serviços.”

11 Hoje Lei Complementar 56/87.

12 Revista Trimestral de Jurisprudência do S.T.F., vol. 117, p. 214.

quais são os serviços de qualquer natureza: trata-se, portanto, de integração taxativa!

VI. DAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DA LISTA DE SERVIÇOS: DAS ATIVIDADES DE OPERAÇÃO, CONSERVAÇÃO E MANUTENÇÃO DE SISTEMAS VIÁRIOS NA LISTA

43. Antes de examinar as hipóteses de incidência da Lista de Serviços, é mister que seja delimitado o que vem a configurar um serviço público, para que se verifique se a operação, conservação e manutenção de sistemas viários pode ser aí enquadrada.

44. Os serviços públicos devem ser explorados diretamente ou através de concessão pelo poder público, consoante a regra do artigo 175 da Constituição Federal de 1988, que dispõe:

"Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos."

45. E serviço público vem a ser *"todo aquele prestado pela administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade, ou simples conveniências do Estado"*, à vista da preclara definição de HELY LOPES MEIRELLES.¹³

46. O serviço público prestado direta ou indiretamente pelo Poder Público, pela sua característica de fruição de uma coletividade (logo, explorado sob regime de direito público), só pode ser custeado por taxa, nunca por preços públicos ou tarifas.¹⁴ Com efeito, a taxa pode ser cobrada pela mera disponibilidade de um serviço aos administrados, mas sujeita-se à legalidade, pois a sua cobrança e incidência são definidas por lei; por outro

lado, o preço público ou tarifa não necessita de lei para instituí-lo ou majorá-lo, mas só é cobrado quando há o efetivo uso de um serviço público. A taxa é tributo, sujeitando-se a todas as limitações constitucionais, enquanto o preço público é remuneração por um serviço prestado pela administração pública ou seus delegados, sob regime de direito privado, quiçá contratual.

47. Verifica-se daí a fruição do conceito de serviço público, variável e condicionado pela época e pelo meio social.¹⁵ Contudo, remanesce a certeza de que os serviços públicos (frise-se, explorados sob regime de direito público) só podem ser custeados por taxas, nunca por preços públicos.

48. A remuneração de serviço público deve ser efetivada através de taxa de acordo com o disposto no artigo 77 do Código Tributário Nacional:

"Art. 77. A taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. " (grifou-se)

49. As atividades desenvolvidas pelas associadas da ABCR são de operação, conservação e manutenção de sistemas viários, as quais, em nenhum momento, estão definidas pela administração pública como sendo um serviço explorado sob regime de direito público.

50. Em verdade, a Constituição dispõe que a exploração dos serviços de transporte rodoviário interestadual deve ser feita diretamente pela União Federal, ou através de concessões ou permissões (vide-se art. 21, inc. XII, alínea e da Constituição Federal de 1988), o que

¹³ HELY LOPES MEIRELLES, *Direito Administrativo Brasileiro*, 16^a ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1991, p. 290.

¹⁴ Confira-se ALIOMAR BALEEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*, 10^a ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 328.

¹⁵ Confira-se ARNOLDO WALD, *Os Serviços Públicos no Estado Moderno*, Separata da Revista de Informação Legislativa do Senado Federal, Brasília, a. 23, n^o 89, jan./mar., 1986.

indica que, em algum momento, a operação, a manutenção e a conservação de sistemas viários poderão vir a ser interpretadas como serviços a serem prestados sob regime de direito público.

51. Ocorre que hoje, na interpretação do poder concedente, essas atividades desempenhadas pelas associadas da ABCR são um serviço público prestado sob regime de direito privado, uma vez que a cobrança do pedágio faz-se por meio de tarifas, e não de taxas.

52. Neste sentido, esclarece BILAC PINTO que:

"Tarifa ou preço público é uma receita do Estado de natureza contratual, não obrigatória, que corresponde à remuneração de um serviço prestado pela entidade de direito público"¹⁶, atendida sempre a equivalência das prestações recíprocas."¹⁷

53. Ora, o pedágio é cobrado daqueles que utilizam o sistema viário (contrato consensual), num serviço prestado por concessionárias de serviço público, como remuneração equivalente à contraprestação dos serviços de operação, manutenção e conservação dos sistemas viários, caracterizando-se, assim, como preço público ou tarifa.

54. Não é por outra razão que o pedágio é remunerado pela cobrança de tarifa e não por taxa, conforme já escrevi nos idos de 1969,¹⁸ no que fui corroborado pelo professor ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA:

"Compreendamos devidamente esta última idéia. A prestação do serviço público, por ser determinada pela lei, é sempre obrigatória para o Estado. Ele deve prestá-lo, quando a lei a isto o compele.

Já a utilização do serviço público, pelo administrado, pode, nos termos da lei, ser compulsória ou facultativa.

A compulsoriedade da fruição do serviço público nasce da lei. Esta, no entanto, não

tem total liberdade para impor, aos administrados, o dever de utilizar todo e qualquer serviço público. Antes, tal obrigatoriedade deve respaldar-se num valor ou interesse público prestigiado pela Constituição.

.....

Em contrapartida, a lei não pode obrigar os administrados a fruírem dos serviços públicos de telefone, de gás, de conservação de estradas de rodagem etc. E que, embora estes serviços devam ser prestados pelo Estado a serem públicos), não realizam valores constitucionalmente consagrados. São serviços públicos de fruição facultativa. De fato, ninguém pode ser compelido a ter telefone em sua residência, a servir-se do gás canalizado que o Poder Público coloca à sua disposição, a viajar e assim por diante.

Muito bem. Apenas a disponibilidade dos serviços públicos de utilização compulsória autoriza o legislador da pessoa política competente a exigir à taxa de serviço frúvel. Exemplificando, a lei pode obrigar o administrado a pagar taxa, pelo serviço, posto a sua disposição, de coleta domiciliar de lixo, ainda que ele não o utilize, por se encontrar viajando. A lei, todavia, não pode compelir os administrados que forem proprietários de veículos automotores, a pagarem pedágio (taxa de serviço), exatamente porque a Constituição não permite obrigá-los à utilização de vias conservadas pelo Poder Público. Só quem efetivamente utilizar a rodovia conservada pelo Poder Público poderá ser obrigado a pagar o pedágio."¹⁹

55. A própria legislação federal, com o Decreto-Lei nº 791, de 27 de Agosto de 1969, indica que as atividades de manutenção, reparação e conservação (falta um elemento, a operação, que e a atividade precípua das associadas da ABCR) de rodovias em âmbito federal são custeadas por tarifas que atendam

16 Obs.: ou sua concessionária.

17 BILAC PINTO, *Estudos de Direito Público*, Rio de Janeiro, Forense, 1953, p. 167.

18 *Pedágio: Constitucionalidade — Legislação Aplicável — Critérios para sua Fixação. Necessidade de Alternativa*; parecer publicado na Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado da Guanabara, vol. 23, p. 385.

19 *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 8ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 1996, p. 293 — grifou-se.

à amortização (*sic*) dos custos despendidos nessas atividades (arts. 3^a a 6^a do mencionado Decreto-Lei).

56. Fica evidente, com isso, que os serviços prestados pelas associadas da ABCR são serviços públicos prestados sob regime de direito privado, sujeitos à remuneração por pedágio²⁰, que tem o seu preço fixado em equivalência às contraprestações pela operação, manutenção e conservação de sistemas viários.

57. Assim, os serviços de operação, manutenção e conservação de rodovias podem, em tese, ser erigidos à categoria de hipótese de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza.

58. Não se olvide, neste ponto, que os serviços prestados pela administração ou suas delegadas não gozam de imunidade quando prestados sob regime de direito privado, com contraprestação de tarifas (art. 150, § 3^a da Constituição Federal de 1988).

59. Porém, fazendo-se uma leitura atenta da taxativa Lista de Serviços, quer a instituída pelo Decreto-Lei nº 834, de 8 de Setembro de 1969, quer a instituída pela Lei Complementar nº 56/87, não se contempla a hipótese de prestação de serviços de operação, manutenção e conservação de sistemas viários, nem mesmo se for dada uma interpretação ampliativa (mas respeitada a estrita legalidade) às hipóteses lá elencadas.

60. Tanto a Lista de Serviços revogada (Decreto-Lei nº 834/69, item 20), quando a atual (Lei Complementar nº 56/87), item 34, indicam que a reparação, a conservação e a reforma de estradas e pontes está sujeita à incidência do imposto sobre serviços. Mas essas atividades de reparação, conservação e reforma podem tipificar a operação, a manutenção e a

conservação de sistemas viários quando o serviço é pago pelo usuário?

61. Os serviços de conservação, que “são os realizados no sentido de preservar o bem no estado em que se encontra”, (...) “ligados às obras de engenharia”²¹, OU reparação, que “são os relacionados a obras preventivas ou corretivas de pequeno porte, que procuram manter o estado primitivo da construção”²² de rodovias, têm por base de cálculo o preço dos serviços de conservação ou reparação.

62. Por sua vez, as atividades das associadas da ABCR englobam a prestação de serviços de OPERAÇÃO, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE SISTEMAS VIÁRIOS. Tem-se aqui uma atividade a mais, qual seja, a operação de sistemas viários, e a contraprestação não é paga pelo dono da obra, mas sim pelos usuários.

63. Na realidade, o núcleo das atividades das concessionárias de atividades de operação, manutenção e conservação de sistemas viários é a *operação*²³ dos sistemas viários, que engloba, inclusive, a manutenção, conservação, vigilância, administração de pedágios e esclarecimentos e planilhas ao poder concedente, constituindo atividades, evidentemente, muito mais abrangentes do que a simples conservação ou reparação de rodovias.

64. A hipótese de incidência, para ser erigida como fato impositivo do imposto sobre serviços, deveria englobar a operação de sistemas viários. Como não o fez, e por respeito ao princípio da tipicidade e estrita legalidade do direito tributário, é viável entender que não pode ser tributada a prestação de serviços das associadas da ABCR.

65. Com efeito, o princípio da tipicidade tributária proíbe o recurso da analogia e im-

20 HELY LOPES MEIRELLES define pedágio como “o preço público cobrável de quem utiliza espontaneamente o bem ou serviço tarifado, na forma autorizada por lei e no *quantum* fixado por decreto.” (*O Pedágio: Constitucionalidade e Legalidade*, São Paulo, Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, editado pelo DERSA, 1971, p. 27).

21 BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, ob. cit., p. 252.

22 BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, ob. cit., p. 253.

23 Operação, segundo AURÉLIO BUARQUE DE HOLANDA FERREIRA, no seu “Dicionário”, “é o complexo de meios que se combinam para a obtenção de certo resultado.”

plica que a descrição dos fatos na lei ocorra integralmente, surgindo daí o fato gerador, ou, em tese, então, não há imposição. As palavras de ALBERTO XAVIER merecem ser reproduzidas:

“O fato tributário é necessariamente um fato típico: e para que revista esta natureza é indispensável que ele se ajuste, em todos os seus elementos, ao tipo abstrato descrito na lei.

A tipicidade do fato tributário pressupõe, por conseguinte, uma descrição rigorosa dos seus elementos constitutivos cuja integral verificação é indispensável para a produção de efeitos. Basta a não verificação de um deles para que não haja, pela ausência de tipicidade, lugar à tributação. O fato tributário, com ser fato típico, só existe como tal, desde que na realidade se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos que, por esta nova óptica, se convertem em elementos ou aspectos do próprio fato.²⁴

66. No mesmo sentido YONNE DOLACIO DE OLIVEIRA:

“Assim sendo, a implicação entre os pressupostos do fato gerador e a consequência legal — o tributo, não é apenas extensiva, vale dizer, não basta que o legislador defina o fato gerador do tributo como simples condição suficiente à sua ocorrência. Ele deve precisar tais pressupostos em uma implicação intensiva, de modo que eles sejam, além de SUFICIENTES, os ÚNICOS ou EXCLUSIVOS da consequência consubstanciada na exigibilidade do tributo. Este somente será exigível se os pressupostos definidos, e somente eles, se verificarem. Caso contrário não se seguirá a consequência, não haverá tributo.”²⁵

67. A mesma professora conclui, analisando especificamente a lista de incidência do ISS, “que a interpretação dos seus itens (da lista) deve ser restrita.”²⁶

68. Aliás, sobre impossibilidade de inter-

pretação extensiva ou analógica da Lista de Serviços, o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, analisando a hipótese de incidência do ISS nas atividades de *leasing*, teve a oportunidade de discutir amplamente a questão ao editar a SÚMULA Nº 138, que dispõe:

“Súmula nº 138 — O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis.”

69. Lendo-se os acórdãos que deram origem à Súmula nº 138 verifica-se claramente que o ISS sobre as atividades de arrendamento mercantil passou a incidir somente com a alteração da Lista de Serviços ensejada pela Lei Complementar nº 56/87. Efetivamente, na vigência do Decreto-Lei 834/68, o Superior Tribunal de Justiça, na maior parte de suas decisões, entendeu que a Lista de Serviços não se referia a arrendamento mercantil, razão pela qual não poderia incidir o ISS nas atividades de arrendamento mercantil, pelo fato desta atividade não de assemelhar à locação, tese defendida pelos entes tributantes.

70. Destaca-se os seguintes trechos de uma das decisões, a primeira e a mais longa, proferida pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça:

“Em nenhum item daquela relação, havia referência a arrendamento mercantil.

Consciente de que locação e arrendamento mercantil e locação exprimem institutos típicos diferentes, bem diferenciados, não podemos fugir a conclusão de que aquele contrato (sic) não constitui fato gerador do ISS.

.....
Na época em que foi proposta a ação declaratória, o arrendamento mercantil não acarretava obrigação de pagar ISS ao Município de São Paulo. O recurso deveria, assim, ser desprovido.

Tal situação persistiu até 15 de dezembro de 1987, quando veio a lume a Lei Complementar nº 56.

Este diploma superveniente modificou a lista anexa do DL nº 406/68 inserindo, em seu

24 *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978, p. 87.

25 *A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Saraiva, 1980, p. 125.

26 *Ob. cit.* p. 136.

item 79, a locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil.”²⁷

71. Na mesma decisão acima, S. Exa. o Sr. Min. MILTON PEREIRA assentou, após analisar minudentemente a diferença entre locação e *leasing*²⁸ que:

“A situação, contudo, modificou-se após a edição da Lei Complementar nº 56/1987 (art. 155, § 2º XII, a Constituição Federal), inserindo no item 79 do Decreto-Lei 406/68, como fato gerador do ISS, além da locação, o arrendamento mercantil, evidenciando que, anteriormente, não poderia constituir obrigação tributária.” (Revista do Superior Tribunal de Justiça, vol. 80, pp. 171 a 172).

72. O *leasing*, como já teve a oportunidade de salientar “é um contrato pelo qual uma empresa, desejando utilizar determinado equipamento ou um certo imóvel, consegue que uma instituição financeira adquira o referido bem, alugando-o ao interessado por prazo certo, admitindo-se que, terminado o prazo locativo, o locatário possa optar entre a devolução do bem, a renovação da locação ou a compra pelo preço residual fixado no momento inicial do contrato.”²⁹ Clarifica-se, destarte, a natureza financeira do *leasing*, inadmitindo a sua identificação com a figura pura da locação ou da venda a prestação³⁰, razão pela qual o Superior Tribunal de Justiça não deu a interpretação extensiva (ou analógica, ambas inconstitucionalmente ampliativas) almejada pelos entes tributantes para fazer incidir o ISS sobre operações não contempladas na Lista, dando-lhe, em realidade, interpretação próxima da literalidade da lei.

73. Ainda que se admitisse, *ad argumentan-*

dum, que a prestação de serviços de operação, conservação e manutenção de sistemas viários pudesse se subsumir na mera conservação ou reparação de estradas, a base de cálculo teria de ser fracionada para incorporar apenas os valores auferidos com as atividades de conservação ou, eventualmente, de reparação.

74. Contudo, assim não ocorre: a base de cálculo do imposto sobre serviços é o preço dos serviços (art. 9º do Dec.-Lei 406/68), e não admite fracionamento, exceto por outra lei que assim disponha.³¹

75. Se não bastasse isso, frise-se que as atividades físicas de manutenção e reparação das rodovias podem ser realizadas como “atividades complementares” pelas associadas da ABCR, através da contratação de terceiros. Nesses casos de reparação e conservação de rodovias os terceiros prestadores de serviços já recolhem o imposto sobre serviços devido, razão pela qual a tributação novamente dos referidos serviços poderia ser encarada como uma ilegal dupla tributação, sobre um mesmo e único fato gerador e base de cálculo, em evidente afronta à capacidade contributiva.

76. Como se sabe, “interessa ao legislador tributário apenas as receitas denominadas orgânicas ou principais, resultantes do próprio serviço prestado e constituído pela sua retribuição. Demais receitas, ditas inorgânicas ou secundárias³², cuja origem não seja a atividade tributada, que não representam fruto do serviço prestado, não interessam ao ISS. Não representam preço do serviço. Não constituem base imponible do ISS.”³³ Ora, no preço público do pedágio está a contraprestação da atividade principal de operação de sistemas

27 Trecho do voto de S. Exa. o Sr. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, relator nos autos dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 341-0-SP, publicado na Revista do Superior Tribunal de Justiça nº 80, pp. 149 a 150.

28 Sobre o tema confira-se ARNOLDO WALD, *Obrigações e Contratos*, 11ª ed., rev., ampl. e atual. com a colaboração de Semy Glanz, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1994, pp. 37 e ss.

29 *A Introdução do Leasing no Brasil*, Revista dos Tribunais, vol. 415, p. 10.

30 ARNOLDO WALD, *Arrendamento Mercantil: Validade da cláusula que estabelece valor residual simbólico*, Revista de Direito Público, vol. 99, p. 266.

31 Veja-se o art. 97, inc. IV do Código Tributário Nacional.

32 Ousa-se acrescentar “complementares”.

33 BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *ob. cit.*, pp. 519 e 520.

viários, sendo que as atividades de conservação e manutenção são alguns dos seus integrantes, via de regra, prestadas como atividades complementares. Pode-se dizer, sem receio de errar, que as atividades de conservação e manutenção, de acordo com a descrição da consulente, são secundárias, e por isso não foram, até o momento, erigidas a fato impositivo do imposto sobre serviços.

77. Destarte, parece-nos que hoje o imposto sobre serviços não é devido sobre as atividades de operação, manutenção e conservação de sistemas viários, mas somente sobre as atividades de mera conservação ou reparação de rodovias e pontes, oportunidades nas quais os terceiros contratados para prestarem serviços às associadas da ABCR já recolhem o imposto sobre serviços devido.

VII. LOCAL DE PAGAMENTO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

78. Dispõe o artigo 12 do Decreto-Lei 406/68:

“Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço:

a) o do estabelecimento do prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;

b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação.”

Não obstante a clareza da lei, muitos doutrinadores têm entendido que a municipalidade competente para exigir o imposto sobre serviços é aquele do local onde a atividade da prestação do serviço é concluída, outros entendendo onde ela é iniciada, outros onde a atividade material tem reflexos principais etc. Vê-se que as dúvidas são muitas, quando não deveria haver espaço para tanto, na interpretação da lei.

80. Deixando de lado o dissenso, e *venia concessa* àqueles que entendem diferente-

mente, o melhor entendimento é no sentido de considerar que a municipalidade competente para arrecadar o imposto sobre serviços, quando ele tem reflexos em mais de um município, é o município do local da sede ou do domicílio do prestador de serviços.

81. As palavras do ex-Ministro Presidente do Supremo Tribunal Federal, professor GONÇALVES DE OLIVEIRA, são insuperáveis:

*“O legislador nacional preferiu, em verdade, prestigiar as grandes organizações, baixar o seu custo operacional, estimulando a aquisição de aparelhagem técnica moderna, aparelhos eletrônicos de grande valor, para o fim de centralizar os atos e serviços das grandes sociedades. Considera, assim, local da atividade, da prestação dos serviços, para fins de tributação, a sede da empresa ou dos seus vários estabelecimentos.”*³⁴

Este é o meu entendimento, já manifestado há tempos, ao qual não vejo razões para mudar:

*“A tese predominante e relativamente pacífica é no sentido de ser devido o ISS no local da sede da empresa, desde que se trate de sede efetiva e não fictícia, não ocorrendo fraude fiscal.”*³⁵

83. A lição acima tem sido, com poucas exceções, ratificada por nossos tribunais, como acórdão recentemente proferido pela Segunda Turma do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, sendo relator o Ministro HÉLIO MOSIMANN:

“EMENTA: — TRIBUTÁRIO. ISS. LOCAL DO RECOLHIMENTO. SERVIÇOS DE PAISAGISMO. OBRA JÁ CONCLUÍDA.

*— A regra geral sobre a competência para instituir o Tributo (ISS) é a do local onde se situa o estabelecimento prestador, excepcionando-se os casos de construção civil, em que a competência tributária se desloca para o local da prestação.”*³⁶

84. Assim, a escolha pelo legislador do as-

³⁴ *Imposto Sobre Serviços: local do pagamento quando o serviço é prestado em mais de um município.* Revista de Direito Público, vol. 17, p. 239.

³⁵ ARNOLDO WALD, *Aspectos tributários do leasing*, Revista Forense, vol. 250, p. 41.

³⁶ *Lex-Jurisprudência dos Tribunais de Alçada Civil de São Paulo*, vol. 154, p. 339.

pecto espacial da hipótese de incidência do imposto sobre serviços é a do local do domicílio do prestador de serviços! Esta é a síntese de ALIOMAR BALEEIRO: “*Cobra o imposto (omissis) o Município da sede do estabelecimento, se este presta os serviços;*”³⁷

VIII. PROVISIONAMENTO PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS

85. Como demonstrado acima, o imposto sobre serviços, não obstante ainda não incida sobre serviços prestados na operação, conservação e manutenção dos sistemas viários, poderá vir a incidir. E, mais ainda, os municípios tributantes poderiam entender que já seria devido o ISS, e que as associadas da ABCR não o estão recolhendo (essa premissa será admitida somente para fins de argumentação, pois como demonstrado o ISS não incide sobre a prestação de serviços de operação de sistemas viários).

86. Para prevenir as contingências que podem decorrer de qualquer das hipóteses acima é aconselhável que as associadas da ABCR façam um provisionamento para pagamento de imposto sobre serviços.

87. Na lição dos professores A. LOPES DE SÁ e A. M. LOPES DE SÁ:³⁸

“A provisão é uma quota que se reserva do lucro líquido para fazer face a uma despesa que se espera venha a ocorrer em consequência dos resultados do exercício que se apura e cujo limite já se conhece aproximada ou exatamente.

As provisões não se confundem com as reservas porque são temporárias; elas visam cobrir custos decorrentes de algum fato, pos-

suem destino certo e tendem ao desaparecimento tão logo seja efetivado o fato.”

88. No caso de vir a ser exigido o imposto sobre serviços nas atividades de operação, manutenção e conservação de sistemas viários, ele, em tese, não poderia ser exigido retroativamente. Contudo, como o valor da parcela correspondente ao ISS está incluída no valor das tarifas pagas a título de pedágio, o provisionamento é aconselhável como medida acautelatória.³⁹

89. As associadas da ABCR podem estimar o quanto que seria devido a título de imposto sobre serviços, e portanto devem fazer a sua provisão, com o escopo de atender ao fim especial (mas eventual) de pagamento de imposto sobre serviços.

90. Seria uma provisão para atender a fato futuro, decorrente de fatores potenciais e variáveis, provisão passiva, na classificação de ERYMÁ CARNEIRO.⁴⁰

IX. DA INICIATIVA DA ADMINISTRAÇÃO PARA EXIGÊNCIA DOS TRIBUTOS

91. A atividade administrativa de verificação da ocorrência do fato gerador, de sua quantificação e exigência de tributos é vinculada, o que quer dizer que ela deve, obrigatoriamente, ser exercida pela administração (art. 142 do Código Tributário Nacional).

92. Posto que foi aconselhado o provisionamento das contingências eventualmente oriundas de débitos de imposto sobre serviços das associadas da ABCR que prestam serviços de operação, manutenção e conservação

³⁷ *Ob. cit.*, p. 305.

³⁸ A.M. LOPES DE SÁ e A. LOPES DE SÁ, *Contabilidade das Sociedades Limitadas*, 5ª ed., São Paulo, Atlas, 1980, p. 59.

³⁹ Neste sentido, ERYMÁ CARNEIRO, *O Balanço e as Demonstrações Financeiras na Nova Lei das S.A.*, Rio de Janeiro, editores Erymá Carneiro Auditores S/C, 1978, p. 265, em especial p. 268: “Do ponto de vista econômico, as provisões são valores que se destacam dos negócios sociais para fazer frente às eventualidades, tendo assim função econômica das mais preponderantes, por isso que constituem uma demonstração de prudência da administração, ...”

⁴⁰ *Ob. cit.*, pp. 266 e 267.

de sistemas viários, tem-se que a melhor alternativa a ser adotada pelas associadas é aguardar o lançamento administrativo.

93. Na eventualidade de mais de um município exigir o imposto sobre serviços como se a ele devido, as associadas da ABCR teriam a oportunidade de se socorrerem da consignação judicial em pagamento do *quantum* devido, com fulcro no artigo 164, inciso III do Código Tributário Nacional, que dispõe:

“Art. 164. A importância do crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos.

.....
III — de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.”

94. Com efeito, a consignação é modalidade judicial de quitação do crédito tributário, e a sentença que lhe julga procedente vale como título de quitação ao consignante.⁴¹

95. Não é outra a lição de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES:

“Ocorrendo conflito territorial de competência tributária, na hipótese do ISS ser exigido por mais de um município, relativamente ao mesmo fato gerador, poderá o contribuinte socorrer-se do disposto no item III do art. 164 do Código Tributário Nacional, fazendo a consignação judicial da importância do crédito questionado. Nesta hipótese, o contribuinte consignante tem direito subjetivo quanto a (sic) procedência da consignação, inclusive à decisão em favor de uma das pessoas de direito público contra quem se consignou.”⁴²

X. CONCLUSÕES

96. Em conclusão, e depois do exame detalhado dos fatos expostos pela consulente, das teses jurídicas e dos pareceres que trataram da matéria, concluímos que:

41 ALIOMAR BALEEIRO, *ob. cit.*, p. 555.

42 *Ob. cit.*, p. 497.

97. PRIMEIRO QUESITO:

“A atividade de operação, manutenção e conservação de sistemas viários está, em tese, na hipótese de incidência do ISS?”

RESPOSTA PRIMEIRO QUESITO:

98. A atividade de operação, manutenção e conservação de sistemas viários pode ser eleita, em tese, como hipótese de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza.

99. SEGUNDO QUESITO:

“Com a resposta afirmativa à primeira questão ou, para efeitos de argumentação, admitido-se que as atividades acima descritas estejam no âmbito de incidência do ISS, as atividades estariam contempladas na Lista de Serviços, permitindo assim a incidência do imposto?”

RESPOSTA SEGUNDO QUESITO:

100. A atividade de prestação de serviços de operação, manutenção e conservação de sistemas viários não está expressamente contemplada na Lista de Serviços do imposto sobre serviços de qualquer natureza, à vista da tipicidade tributária, de modo que, em tese, não permite a sua exigibilidade pelos entes tributantes.

101. TERCEIRO QUESITO:

“Para fins de análise, admitindo-se que as atividades de operação, manutenção e conservação de sistemas viários estejam incluídas na Lista de Serviços do ISS, a qual municipalidade, nos termos da legislação vigente, seria devido o imposto, nas hipóteses nas

quais os sistemas viários avancem por mais de um município?"

RESPOSTA TERCEIRO QUESITO:

102. Para fins de argumentação, entendido que as atividades de operação, manutenção e conservação de sistemas viários estão incluída na Lista de Serviços, o município que teria competência para a sua exigência, em nosso entender, seria aquele do local do domicílio da concessionária prestadora dos referidos serviços. Podem, todavia, eventualmente, outros Municípios alegar que, tratando-se de construção civil, o imposto beneficia a unidade política na qual o serviço é prestado. Caberá então consignação em pagamento a fim de evitar o risco de pagamento a quem não é o credor legítimo.

103. QUARTO QUESITO:

"Estando incluída na tarifa de pedágio a parcela correspondente ao ISS, é aconselhável que as associadas da ABCR constituam provisão contábil específica para fins de futuro recolhimento do imposto e contingenciamento?"

RESPOSTA QUARTO QUESITO:

104. Estando a parcela do imposto sobre serviços de qualquer natureza incluída no valor exigido a título de pedágio pelas prestadoras de serviços de operação, manutenção e conservação de sistema viários, sendo admi-

tida para argumentação a sua incidência, é aconselhável que as associadas da ABCR façam um provisionamento específico para fins de contingência e quitação de eventuais exigências do tributo.

105. QUINTO QUESITO:

"Qual a melhor alternativa às associadas da ABCR quanto ao ISS: devem aguardar iniciativas de exigência do imposto por parte dos entes tributantes competentes, ou devem iniciar algum processo ou procedimento judicial ou administrativo para a prevenção de eventuais multas pelo não recolhimento do ISS?"

RESPOSTA QUINTO QUESITO:

106. As associadas da ABCR devem aguardar eventual exigência da administração pública dos valores de imposto sobre serviços de qualquer natureza que estas entendam eventualmente devidos na prestação de serviços de operação, manutenção e conservação de sistemas viários. Se houver dúvida quanto ao local do pagamento ou pleitos concorrentes de vários municípios, caberá a utilização da consignação judicial em pagamento dos valores provisionados.

É o meu parecer.

São Paulo, 30 de agosto de 1996.

ARNOLDO WALD, Advogado inscrito na OAB.RJ 6.582 e OAB.SP 46.560.A — Professor Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.