

A ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN NA TARIFA DO ÔNIBUS URBANO

João Alencar Oliveira Júnior, D.Sc.
Programa de Mestrado em Engenharia de Transportes – PETRAN
Departamento de Engenharia de Transportes – DET
Universidade Federal do Ceará – UFC
E-mail: alencar@det.ufc.br ou jalencarjr@yahoo.com
Fones: (85) 9991.0262/3268.3667

1.0 – Introdução

A desoneração tributária tornou-se é uma reivindicação do segmento de transporte público de passageiros. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN possui amparo legal na Constituição Federal – CF (art. 156, III), tendo sido definido como de competência exclusiva dos municípios, exigindo-se, também, que os serviços caracterizados como hipótese de incidência do ISSQN sejam “*definidos em lei complementar*” (CF, art. 146, III, a, b e art. 156, III). Embora anterior à Constituição Federal – CF, o Código Tributário Nacional – CTN (Lei Nº 5.172/1966) foi recepcionado como lei complementar. Devido ao fato da norma tributária somente poder ser regulamentada por tal espécie de lei, promulgou-se a Lei Complementar Nº 116/2003, que dispõe sobre o ISSQN e define mediante uma lista, quais serviços seriam tributáveis. No âmbito do Município de Fortaleza foi sancionado o Decreto Nº 11.591/2004, que aprovou o Regulamento do ISSQN. A legislação tributária ao tratar dos transportes municipais definiu como sujeito passivo da obrigação tributária, o prestador do serviço (LC Nº 116/2003, art. 5º), denominado-o de contribuinte, pois realiza o fato gerador da prestação do serviço público de transporte de passageiros no âmbito municipal.

A desoneração tributária dos transportes visa propor alterações nas alíquotas incidentes nos insumos e no próprio serviço prestado, embora, nem sempre se diga como viabilizá-las e quais seriam os fatos geradores, os sujeitos ativos e passivos da relação tributária que se pretendem modificar com vista à redução da tarifa final paga pelo usuário. A cobrança e repartição dos tributos é matéria constitucional e infraconstitucional complexa envolvendo agentes públicos, que por sua vez, necessitam de recursos para fazer funcionar o Estado. Portanto, quando se fala em redução de alíquotas se está falando em renúncia fiscal em favorecimento a determinados grupos de pessoas ou realizando compensação tributária na forma de subsídio cruzado entre usuários de um mesmo segmento ou não. Dessa forma, é mister dizer que não é objeto desse artigo analisar as repercussões na demanda ou na oferta, proveniente da redução da alíquota do ISSQN, que onera o preço final da tarifa de ônibus do município de Fortaleza, assim como, não se objetiva estimar o impacto da renúncia fiscal na receita fazendária do município. Pretende-se analisar os aspectos legais da incidência do ISSQN no valor final do preço da passagem de ônibus do Sistema Integrado de Transportes de Fortaleza – SIT-FOR.

2.0 – Aspectos Constitucionais Tributários

De acordo com MORAES, A. DE (2002), “*a Constituição Federal de 1988 consagrou as principais diretrizes do Direito Tributário, estabelecendo regras básicas regentes da relação do Estado (fisco) com o particular (contribuinte), e definindo as espécies de tributos, as limitações do poder de tributar, a distribuição de competências tributárias e a repartição das receitas tributárias, caracterizando-se, pois, pela rigidez e complexidade*”. No entendimento de Ives Gandra *apud in* MORAES, A. DE (2002), o tributo representaria a “*apropriação de bens do cidadão*”, o que em outras palavras conceitua ATALIBA, G. (2003) como sendo o sentido da norma tributária, o comando de entregar

“dinheiro ao Estado” ou “levar dinheiro aos cofres públicos”. Na compreensão de MORAES, A. DE (2002), *“o legislador constituinte restringiu a liberdade do Congresso Nacional em estabelecer a competência tributária de cada ente federativo (rigidez)”* e ao mesmo tempo *“descreveu com detalhes as limitações do poder de tributar e a repartição das receitas tributárias (complexidade)”*, desta maneira, resguardou o cidadão da voracidade do Estado em transferir para si a sua escassa renda.

No regime constitucional brasileiro está definida a competência para tributar e distribuir a respectiva competência, o que leva à conclusão de MORAES, A. DE (2002) de que a Constituição Federal – CF *“não institui tributos”*, somente estabelece o princípio da reserva legal entre os entes federados aptos a tributar na sua esfera competente. Segundo CARRAZZA, R. A. (2003) a competência tributária seria a aptidão para instituir tributos em abstrato. No ordenamento jurídico brasileiro devido ao princípio da legalidade, somente se pode criar tributo por força de lei (CF, art. 150, I), estando nesta caracterizado os *“elementos da norma jurídica tributária [...], a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota”*. Conclui o autor que tais elementos somente *“podem ser veiculados por meio de lei”*. Na estrita acepção da palavra, a competência tributária no ordenamento jurídico nacional é privativa dos entes federados através das suas pessoas políticas, por que somente estas podem legislar para criar tributos (CARRAZZA, R. A., 2003). Portanto, a Constituição Federal ao distribuir competências entre estes elegeu modalidades das espécies de tributos, que são privativas de determinados entes, enquanto outros, embora tenha a competência para instituir e a capacidade tributária para arrecadar os impostos que são distribuídos entre os mesmos.

Quanto ao *Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN*, sua reserva legal reside no art. 156, III, da Constituição Federal referente àqueles serviços não abrangidos pelo art. 155, II, que tratam do ICMS, do transporte interestadual e intermunicipal e comunicações. A CF requer que os serviços caracterizados como hipótese de incidência do ISSQN sejam *“definidos em lei complementar”*, como os demais tributos (art. 146, III, a, b e art. 156, III). Segundo COÊLHO, S. C. N. (2004), excetuando os serviços caracterizados no art. 155, II, da CF, *“todos os serviços [...] são tributáveis pelo ISS”*. Entretanto, este argumenta que segundo a doutrina, *“a tese de que os serviços excluídos da competência municipal são apenas aqueles deferidos à competência dos estados – transporte não estritamente municipal e comunicações – dão à questão uma solução simples”*. Não sendo este o mesmo entendimento da jurisprudência ao considerar que estão *“excluídos da competência municipal todos os serviços não listados”* (COÊLHO, S. C. N., 2004). Por fim, podemos concluir, que COÊLHO, S. C. N. (2004) discorda da posição jurisprudencial, uma vez que para ele, *“definir é conceituar, e não listar, discriminar, pois a técnica do conceito se opõe à técnica da lista, dispensando-a”*.

O art. 30 da CF é o principal marco regulatório que define a autonomia municipal para legislar e regulamentar suas atividades tributárias de âmbito local, uma vez que este possui caráter de interesse local (CF, art. 30, I), inclusive com a legitimidade para suplementar a legislação federal e estadual no que couber (CF, art. 30, II). Pois nada mais próprio do município, do que a estruturação do seu sistema tributário que garantirá receitas públicas para atender de forma satisfatória à população. MORAES, A. DE (2002), diz quanto ao inciso II do art. 30, da CF, que *“preceitua caber ao município suplementar a legislação federal e estadual no que couber, o que não ocorria na Constituição anterior, podendo o município suprir as omissões e lacunas da legislação federal e estadual, embora não podendo contraditá-las. Assim, a Constituição Federal prevê a chamada competência suplementar dos municípios, consistente na autorização de regulamentar as normas legislativas federais ou estaduais, para ajustar sua execução a peculiaridades locais, sempre em concordância com aquelas e desde que presente o requisito primordial de fixação de competência desse ente federativo: interesse local”*. A necessidade de organizar e prestar atividade administrativo-tributária torna legítima a iniciativa do município em criar seu ordenamento jurídico aplicado ao sistema tributário municipal.

3.0 – A Legislação Tributária Infraconstitucional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN

A idéia da tributação de serviços é antiga no ordenamento jurídico nacional, pois segundo COELHO, S. C. N. (2004), o ISSQN seria o sucessor “do Imposto de Indústrias e Profissões, que tinha por fato gerador o exercício de atividade econômica com o fito de contrapartida remuneratória e que na Constituição de 1891 era da competência do Estado-Membro”. Somente a partir da Constituição de 1934 foi que o mesmo passou a ser distribuído para os municípios na razão de 50% em relação ao local onde o fato gerador ocorria. Em 1946, a Constituição Federal alterou mais uma vez o tributo ao restringir sua incidência aos serviços, o que prevalece na atualidade. Devido ao conflito da incidência entre o ISS, o ICMS e o IPI optou-se pela técnica de lista de serviços tributáveis pelo ISS desde o Decreto Nº 406/68, prevalecendo na Constituição de 1988, que reforçou a “reserva de competência dos estados sobre serviços não listados”. Devido à exigência constitucional de lei complementar para definir quais serviços podem ser tributados pelo ISSQN foi promulgada a Lei Complementar Nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o ISSQN e define mediante uma lista, quais serviços seriam tributáveis. No âmbito do município de Fortaleza foi sancionado o Decreto Nº 11.591, de 01 de março de 2004, que aprovou o Regulamento do ISSQN na cidade.

3.1 – Sujeitos Ativo e Passivo da Relação Tributária

ATALIBA. G. (2003) considera que o “sujeito ativo é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Só a lei pode designar o sujeito ativo. Esta designação compõe a hipótese de incidência, integrando seu aspecto parcial”. Este enfatiza que “a lei pode atribuir a titularidade de um tributo à própria pessoa pública de que ela (lei) é expressão, ou a pessoa diversa”. Pondera que no caso da pessoa pública a determinação é implícita, mas em se tratando de pessoa diversa (natural ou jurídica) receber tal titularidade, esta deve ser expressa, sendo nesses casos a situação típica da parafiscalidade. Conclui afirmando que quando se tratar de “tributos não vinculados (impostos), presume-se sujeito ativo (quando não explicitamente designado pela lei) a pessoa competente para instituí-los. No caso dos vinculados, presume-se sujeito ativo a pessoa exercente da atuação posta no núcleo da lei”, isto é, da lei tributária.

Em se tratando de imposto municipal o sujeito ativo da relação tributária será sempre o município ou o Distrito Federal, no que se aplicar, que possui a competência tributária para exigir o tributo (LC Nº 116/2003, art. 1º). Segundo MORAES, B. R. DE *apud in* MARTINS, I. G. DA S. (2001) “respeitadas a Constituição e a legislação complementar, os Municípios, privativamente, legislam sobre o ISSQN, cada qual para o respectivo território, através de lei ordinária, que deverá, dentro de sua atribuição tributária, instituir o ISSQN para si, definindo seus elementos essenciais (fato gerador da respectiva obrigação tributária, base de cálculo do imposto e contribuinte) e o que mais deseja regular”. Portanto, a legislação e a doutrina são pacíficas quanto à competência tributária dos municípios em instituir o ISSQN, enquanto sujeito ativo da relação tributária.

ATALIBA. G. (2003) esclarece que a lei é quem designa ou “qualifica o sujeito passivo explícito”. Argumenta que “geralmente são pessoas privadas as colocadas na posição de sujeito passivo, sempre de pleno acordo com os desígnios constitucionais”, acrescenta que no caso de pessoas públicas, estas “não podem ser sujeito passivo, devido ao princípio constitucional da imunidade tributária (CF, art. 150, VI)”, conclui que esta regra não é válida para os tributos vinculados. Quanto ao sujeito passivo da obrigação tributária, também denominado de contribuinte, segundo a Lei Complementar, é o prestador do serviço (LC Nº 116/2003, art. 5º). Sem poder ignorar ou modificar tal definição legal, o Decreto Municipal Nº 11.591/2004, regulamenta o mesmo para o município de Fortaleza em seu art. 9º.

3.2 – A Hipótese de Incidência ou Fato Gerador da Obrigação Tributária

A lei tributária estabelece a hipótese de incidência – HI como um fato abstrato que pode ser realizado e, somente, quando ocorre o fato concreto é que o mesmo adquire a qualidade de gerar obrigações tributárias, pois o fato abstrato transmutou-se em fato concreto, ou seja, realizou-se pelo contribuinte um fato gerador da obrigação tributária, isto é, realizou-se a HI no mundo concreto dos fatos jurídicos. Segundo SOUTO MAIOR BORGES *apud* in ATALIBA. G. (2003) “*toda norma jurídica, inclusive a norma tributária, se decompõe em uma hipótese de incidência ou previsão hipotética (suporte fático, fato gerador) e uma regra ou preceito (regra de conduta). Como se acentuou, a incidência da regra jurídica é infalível, mas somente ocorre depois de realizada a sua hipótese de incidência*”. ATALIBA. G. (2003) lembra que “*os comandos que nas normas jurídicas se contêm, só incidem se e quando da ocorrência dos fatos previstos nas hipóteses a que são vinculados. E só colhem os comportamentos das pessoas contempladas pelas hipóteses (isto é, nelas enquadradas). Só quem esteja abrangido pela hipótese é colhido pelo respectivo mandamento*”.

Este mesmo entendimento se encontra na Ementa do Acórdão relatado pelo Ministro Castro Meira, do Supremo Tribunal de Justiça – STJ, ao afirmar que “*o Imposto sobre Serviços tem como fato gerador, no aspecto material, a prestação de serviços. Desse modo, enquanto esta não ocorrer, não se pode cogitar da incidência do ISS*” (STJ: RESP 51284-SP, Recurso Especial 1994/0021471-5, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 27/4/2004, DJ 23/8/2004 p. 00156). Dentro desse enfoque, a definição dada pela LC Nº 116/2003 em seu art. 1º, é que o fato gerador (hipótese de incidência) do imposto é a prestação de serviços constante da lista anexa que integra a lei. O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço (LC Nº 116/2003 art. 1º, § 3º). Ficando claro que lei não contemplou a *isenção tributária para os serviços públicos*, bem como não adotou a posição doutrinária que considera imune os serviços públicos, mesmo que prestados por terceiros na forma de permissão ou concessão como advoga BARRETO, A. F. (2003). A prestação do serviço é suficientemente necessária para desencadear a obrigação tributária do contribuinte perante o fisco municipal. O Decreto Municipal Nº 11.591/2004 confirma que a hipótese de incidência é a “*prestação de serviços constantes da lista do Anexo I deste Regulamento*” (Decreto Municipal Nº 11.591/2004, art. 1º). Onde no caso dos transportes públicos por ônibus há de se compreender que o sujeito passivo da relação tributária seriam as empresas operadoras do SIT-FOR, pois estas prestariam o serviço para uso da população, caracterizando desta forma a hipótese de incidência.

3.3 – A Base de Cálculo e Alíquotas

A regra geral da base de cálculo é o preço do serviço (LC Nº 116/2003, art. 7º), mas comporta adequações, como a tributação incidente sobre o direito de passagem e permissões de serviços em área territorial de mais de um município, que será proporcional à extensão da infra-estrutura (LC Nº 116/2003, art. 7º, § 1º) instalada em cada município (ferrovia, rodovia, dutos, posteamento, cabos, etc).

A LC Nº 116/2003 no art. 8º e Inciso I estabelece uma alíquota máxima de 5% (cinco por cento) para os serviços tributáveis pelo ISSQN. Devido à autonomia municipal para fixar a alíquota do ISSQN dada pelo art. 156, § 3º, I, da CF, o Decreto Municipal Nº 11.591/2004 estabelece para o ISSQN, percentuais de alíquotas diferenciados por tipo de serviço tendo seu valor mínimo de 2% e o máximo de 5%, em concordância com a lei complementar supracitada, sendo devido por pessoa jurídica, pessoa ou atividade a ela equiparada, sendo calculado, aplicando-se sobre o preço do serviço com

alíquotas variando de acordo com a sua natureza. O "*serviço de transporte coletivo regular intramunicipal de passageiros*" corresponde ao item 16.1 da lista de serviços tributáveis com alíquota de 4% (quatro por cento) devido pela empresa operadora (Decreto Municipal Nº 11.591/2004, art. 56, I a V).

Embora disposto na Lei Nº 8.666/93, art. 65, § 5º e, reproduzido tal dispositivo, na Lei Nº 8.987/95 no art. 9º, § 3º, da possibilidade de que encargos tributários alterem o cálculo da tarifa, uma vez que a modificação destes implicaria na sua revisão, há que se discutir a forma da incidência deles na tarifa, enquanto a correta caracterização de quem deva suportar o encargo, ou seja, quem seria de fato o contribuinte ou aquele responsável pelo crédito tributário perante o fisco em se tratando do transporte municipal, principalmente, quando se trata de imposto definido em lei complementar, não podendo qualquer outra legislação ordinária alterar a definição do sujeito passivo.

No sentido de positivar dispositivo constitucional no âmbito municipal foi promulgada a Lei Nº 8.410, em 24/12/1999, que dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, para vigência no município de Fortaleza e em obediência a legislação federal. Esta define em seu Capítulo IV – da política tarifária, o que deva reger nos contratos administrativos entre a Administração Pública e os concessionários ou permissionários, em relação à tarifa a ser cobrada pelo uso dos serviços públicos prestados por terceiros, estabelecendo semelhante redação à empregada na Lei Nº 8.987/95: a) Que a tarifa a ser cobrada pela prestação do serviço é aquela resultante da proposta vencedora do certame, sendo preservada por regras de revisão que deverão constar das regras previstas nesta lei, no edital e no contrato (Lei Nº 8.410/99, art. 8º); b) Estabelece que a tarifa não deverá ser subordinada à legislação específica anterior e limita a existência de serviço alternativo e gratuito, para somente em casos expressamente previstos em lei (Lei Nº 8.410/99, art. 8º, § 1º); c) Quanto aos aspectos tributários estabelece que alterações na legislação tributária (criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais) que afete a prestação dos serviços e que seja comprovado tal impacto, justifica a revisão da tarifa (para mais ou para menos), excetuando-se os impostos sobre a renda, sendo tal impacto posterior a apresentação da proposta (Lei Nº 8.410/99, art. 8º, § 3º); d) Os contratos possuam mecanismos de revisão tarifária para garantir o equilíbrio econômico-financeiro (Lei Nº 8.410/99, art. 8º, § 2º) e, no caso do poder público alterar, de forma unilateral, a execução do contrato, deve garantir o equilíbrio econômico-financeiro inicial, simultaneamente a tal alteração (Lei Nº 8.410/99, art. 8º, § 4º) e e) Considera-se que o contrato esteja em equilíbrio econômico-financeiro, se estiver sendo atendidas as condições do contrato (Lei Nº 8.410/99, art. 9º).

3.4 – A Incidência dos Tributos no Cálculo da Tarifa de Ônibus do SIT-FOR

Entretanto, antes da edição das leis de licitações no âmbito federal e municipal foi promulgada a Lei Nº 7.163/92, que regulamentava o Serviço de Transporte Coletivo do Município de Fortaleza, concomitantemente com a implantação do SIT-FOR e, em se tratando da tarifa (Capítulo VI – da Tarifa) do SIT-FOR, estabelecia a sua metodologia de cálculo que dispõe das alíquotas consideradas pela legislação municipal para incidir na tarifa, bem como a descrição dos itens de custo e a maneira de calculá-los. Portanto, com base do Decreto Municipal Nº 10.333, de 30/07/1998, que fixou as tarifas para o transporte coletivo do Município para o referido ano, também dispunha sobre a planilha de cálculo do custo da remuneração do SIT-FOR (Decreto Nº 10.333/98, art. 2º). Este estabelecia as seguintes alíquotas: ISSQN (4%); PIS (0,65%) e CONFINS (2%). Na análise da planilha referente ao ano de 2002 identificou-se uma mudança no valor da alíquota da COFINS que passou para 3%, o que totalizaria um encargo tributário da ordem de 11,15%, quando somada a taxa de gerenciamento ou administração (3,5%). A questão a ser investigada se trata de como estas alíquotas incidem na formação de preço da tarifa, na medida que incidem nos seus custos.

No custo variável (CV), o Decreto Municipal Nº 10.333/98 considera que será o somatório de todos os subitens que compõem o custo, majorados pelo percentual correspondente as alíquotas dos tributos (ISS+COFINS+PIS), dada pela Equação 3-1.

Equação 3-1:

$$CV = \frac{\sum(\text{Custo de Insumos})}{[1 - ((\text{ISS} + \text{CONFINS} + \text{PIS})/100)]}$$

O Decreto Municipal Nº 10.333/98, quanto ao custo fixo (CF), considera a mesma forma de cálculo que será o somatório dos subitens que o compõem dividido também por $(1 - ((\text{ISS} + \text{COFINS} + \text{PIS})/100))$, dada pela Equação 3-2.

Equação 3-2:

$$CF = \frac{[(CC + DA) \times \text{FCFP}(\text{cc})] + (\text{MO} \times \text{BN})}{[1 - ((\text{ISS} + \text{CONFINS} + \text{PIS})/100)] \times \text{nº dias do mês}}$$

Onde:

- CC:** Custos de capital;
- DA:** Depreciação anual por veículo;
- FCFP(cc):** Fator de correção da frota parada do custo de capital;
- MO:** Custo de pessoal de operação, manutenção e administração;
- BN:** Custo de benefícios (cesta básica, vale refeição, uniforme, etc).

O rateio do custo do serviço será feito em função da quilometragem mensal rodada e do número de passageiro por quilômetro (IPK). Como os tributos se encontram embutidos no custo, na medida em que suas alíquotas serviram para majorar os custos fixos e variáveis, haveria de se concluir que de fato o usuário ao pagar a tarifa estaria pagando conjuntamente os tributos que a majoraram, inclusive o ISSQN. Conforme estabelece o Decreto Municipal Nº 10.333/98 e expresso pela Equação 3-3.

Equação 3-3:

$$CUP = \frac{[(CV + CF) / \text{PMM}]}{\text{IPK}}$$

Onde:

- CUP:** Custo unitário por passageiro
- CV:** Custo variável;
- CF:** Custo fixo;
- PMM:** Percurso médio mensal (quilometragem rodada);
- IPK:** Índice de passageiro por quilômetro.

A questão da tributação do preço público do serviço de transportes por ônibus se coloca de forma bastante controversa, pois embora a legislação municipal a considere na composição dos custos quilométricos (variável, fixo e total). Na verdade permanece a dúvida se tal custo está sendo ou não

repassado aos usuários, quando da decretação da tarifa política (preço público cobrado dos usuários), pois sua inclusão no cálculo da tarifa técnica seria possível pela legislação municipal do SIT-FOR, embora ilegal conforme exposto. Desta forma, permanecem os seguintes questionamentos em relação ao cálculo tarifário do SIT-FOR: a) Se os custos quilométricos (fixo e variável) estão sendo calculados com as alíquotas dos impostos e contribuições, e se eles estariam refletindo-se no valor tarifa política (preço público cobrado dos usuários)?; b) Se não, estes custos estariam sendo assumidos pelas empresas operadoras, pois em se tratando de contribuições federais e impostos municipais, há de se acreditar que estejam sendo recolhidos aos sujeitos ativos da obrigação tributária; e c) Se deveriam ou não tais tributos ser repassados aos usuários, embutidos na tarifa?

Tentando responder as duas últimas perguntas, ainda no âmbito doutrinário, afirma MACHADO, H. DE B. (2004), que *“o fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte, relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado. A obrigação tributária [...] tem como fato gerador a situação prevista em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, isto é, uma situação que basta, e é indispensável, ao nascimento dessa obrigação”*.

BARRETO, A. F. (2003) ensina que *“só a prestação do serviço é tributável, porque o conteúdo econômico indica o prestador como verdadeiro beneficiário da retribuição que, de alguma maneira, é o modo objetivo da mensuração desse mesmo conteúdo econômico”*. Acrescenta que *“quando se pensa que tributo é relação jurídica, e que não há relação jurídica sem sujeito. Quando a Constituição menciona um tributo, implicitamente diz quais os sujeitos das relações tributárias que nascerão do acontecimento dos fatos que o legislador qualificar, na conformidade da outorga constitucional [...] os sujeitos constitucionalmente designados, cujo patrimônio será diminuído pela incidência da lei tributária”*. Nessa linha de raciocínio dos autores, há de lembrar-se que, o fato gerador do ISSQN é a prestação de serviço, tornando a empresa prestadora da atividade de transporte público por ônibus, o sujeito passivo da obrigação tributária, pois embora o serviço continue sendo público, a sua prestação foi delegada. A empresa passa a realizar a hipótese de incidência tipificada na lei complementar, tornando-se fato concreto e de expressão econômica, ou seja, um fato gerador passível da obrigação tributária por parte da empresa, não podendo a mesma repassar tal obrigação ao usuário, pois tanto a Lei Complementar Nº 116/2003, quanto o Decreto Municipal Nº 11.591/2004 definem que o sujeito passivo é aquele que presta o serviço e não quem o utiliza, pois não se deve confundir o consumidor com o contribuinte tributário. BARRETO, A. F. (2003) esclarece que *“o consumo, a fruição e a utilização do serviço não podem ser postos ou entendidos como compreendidos nessa materialidade da hipótese de incidência porque os sujeitos das ações de consumir, fruir e utilizar, são necessariamente, diferentes do prestador do serviço. Dado o próprio conceito de serviço, que se presta, não poderia ser descrita como hipótese de incidência, sem ofensa à Constituição, a fruição do serviço, a sua utilidade, a sua utilização, o seu consumo. Não poderia haver ISS sobre o fato consumir serviço, fruir serviço ou utilizar serviço porque esses verbos e respectivos complementos não defluem do arquétipo constitucional desse imposto”*.

Assim como, a legislação relacionada às licitações, permissões e concessões não possui força de lei para alterar conceitos tributários regulados por lei complementar, e não através de lei ordinária não-tributária. O assunto é por demais controverso, mas segundo SILVA, J. A. DA (2003), *“a questão da ofensa à lei complementar, evidentemente, só se coloca se esta já existir e for de natureza normativa, ou seja, fundante da validade de outros atos normativos, como a do art. 146 (Código Tributário Nacional)”*, podendo-se neste caso dizer que *“as leis ordinárias são inferiores às leis complementares, pelo que têm de respeitá-las”*.

Na tarifa do SIT-FOR, o item correspondente ao Custo Variável representa 29,98% do custo da tarifa, o Custo Fixo responde por 58,87%, o que totaliza 88,85% do custo do serviço, sendo que os demais 11,15% corresponderiam aos tributos incidentes sobre o valor da tarifa. No mês de setembro/2002, o valor final da tarifa não totalizou os tributos, que responderiam por R\$ 0,15 do custo final, o que elevaria a tarifa para R\$ 1,36. Embora, o preço público cobrado para este mês tenha sido de R\$ 1,20, o que demonstra que a ETTUSA não repassou o custo dos tributos aos usuários do transporte público de passageiros. Não se sabe se tal comportamento do órgão gestor foi um evento esporádico ou se realmente ignora a "lei" por considerá-la ilegal. O fato é que não foi questionada a inconstitucionalidade da norma municipal e, desta forma, permanece vigente. O débito tributário do ISSQN representa uma soma considerável de recursos, um montante previsto para setembro/2002 de R\$ 1.054.338,27 (PMF, 2002), que “*em tese*” poderia estar sendo cobrado indevidamente dos usuários na tarifa do SIT-FOR, se realmente estiver embutido o ISSQN no valor cobrado, conforme estabelece a legislação municipal que institui a tarifa do SIT-FOR.

O Movimento Nacional pelo Direito ao Transporte Público de Qualidade para Todos – MDT, criado em 25/09/2003 (MDT, 2004), apresenta como uma das propostas de desoneração tarifária a limitação de 5% como valor total da alíquota do ISSQN (2%) e da de taxa de gerenciamento (3%) incidente na tarifa, enquanto que no município de Fortaleza estas alíquotas totalizam 7,5%. É inócua tal proposta, pois o ISSQN não deveria estar incluso no cálculo da tarifa, merecendo profunda discussão o fato da taxa de gerenciamento do sistema de transportes ser integralmente paga pelos usuários, uma vez que os operadores e o setor público também se beneficiam, o ônus integral do custo gerencial do sistema pelos usuários é uma iniquidade e a proposta do MDT somente beneficiaria as empresas operadoras.

4.0 – Contribuições e Conclusões

Na análise efetuada da incidência do ISSQN no setor de transportes públicos por ônibus de Fortaleza, parece-nos claro que a inclusão do imposto no cálculo tarifário é indevida, pois não compete à legislação infraconstitucional ordinária repassar a obrigação tributária das empresas prestadoras do serviço de transportes, para aqueles que o utilizam, os usuários, pois a legislação tributária é clara quanto à hipótese de incidência do tributo e da definição do sujeito passivo, ou seja, as empresas privadas devem recolher o imposto ao Fisco Municipal, por realizar atividade econômica desencadeadora da hipótese de incidência ou da realização do fato abstrato em concreto. A sujeição passiva das empresas operadoras não pode ser alterada por força de lei ordinária (Lei Nº 8.666/93 e Lei Nº 8.987/95), contraditando a lei complementar (Lei Nº 5.172/66 e Decreto Nº 116/2003), ao estipular que o usuário seria o sujeito passivo, quando embutem na tarifa os tributos devidos pelas empresas operadoras e não pelos usuários. Interpreta-se que a repercussão deste dispositivo esteja relacionada com a composição dos preços dos insumos (combustíveis, chassi, carroceria, etc) com a carga tributária incidente sobre os mesmos e, alterações nas suas alíquotas podem encarecer ou baratear tais produtos, repercutindo no valor final da tarifa, o que requereria a sua revisão para que seja garantido o equilíbrio econômico-financeiro do contrato de prestação do serviço pela aplicação do princípio da Teoria da Imprevisão. A desoneração tributária dos transportes públicos passa pela redução das alíquotas do ICMS e do IPI, incidentes na formação do preço dos ônibus e do combustível (diesel) usados como insumo de produção dos serviços públicos de transportes de passageiros.

Quando do cálculo tarifário há de se ter cuidado a fiel observância à hipótese de incidência e ao sujeito passivo da obrigação tributária, para que não se cobre indevidamente tributo devido pelos prestadores do serviço, pois via de regra, o sujeito passivo é aquele que presta o serviço e não quem o utiliza, não se deve confundir o consumidor com o contribuinte tributário. Portanto, a proposta de WALD, A., MORAES, L. R. DE e WALD, A. DE M., (2004), quanto à adoção de medidas visando assegurar a

estabilidade da tarifa, através da melhoria da técnica de redação dos contratos de concessão e da recuperação automática do equilíbrio inicial do contrato, visando à recomposição da tarifa, haveria de ser mais bem interpretada quanto aos impactos advindos da "criação e majoração de tributos", constante do ordenamento jurídico das permissões e concessões.

Recomenda-se que seja argüida a constitucionalidade do Decreto Municipal Nº 10.333/1998 que faculta o repasse do custo do ISSQN aos usuários dos transportes públicos, caracterizando-se numa ilegalidade flagrante ao repassar o ônus tributário das empresas operadoras para os usuários em desobediência a legislação tributária. Inclusive, com base na decisão do Ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal – STF, em Acórdão, que reconheceu a legalidade de lei municipal vetando o repasse do ISS na planilha de custo da tarifa do transportes, conforme atesta a ementa: "*ISS - TRANSPORTE - PLANILHA DE CUSTOS - AUSÊNCIA DE INCLUSÃO. Longe fica de vulnerar preceito da Carta da República decisão em que se conclui pela legitimidade de lei local vedadora da inclusão do ISS na planilha dos custos operacionais e repasse para as tarifas relativas ao transporte*" (STF: AI 209109 AgR/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 15/9/1998, DJ 04/12/1998, p. 0015). O que por analogia e raciocínio lógico indica que se pode concluir ser indevida a sua inclusão na tarifa. Concordamos, também, com a doutrina de BARRETO, A. F. (2003) que afirma que o "*ISS não é imposto sobre a utilização, mas apenas sobre a prestação de serviços*".

Bibliografia

- ARAÚJO NETO, M. M. DE, 2003, "Sujeito Ativo na Relação Jurídica Tributária", *Revista Cearense Independente do Ministério Público*, Ano V, Nº. 17/Abril/Nº 18/Julho/2003, pp.183-193 pág.
- ATALIBA, G., 2003, *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª ed., São Paulo, Malheiros Editores.
- BARRETO, A. F., 2003, *ISS na Constituição e na Lei*, 1ª ed., São Paulo, Editora Dialética.
- BRASIL, 1966, Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional – CTN, dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, DF, 26 out. 1966.
- BRASIL, 1988, Constituição República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988: atualizada até a Emenda Constitucional Nº 44, Brasília, DF.
- BRASIL, 1993, Lei Nº 8.666, de 21 de junho de 1993, regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências, **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, DF, 22 jun.1993.
- BRASIL, 1995, Lei Nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, dispõe sobre o regime de concessão e permissão de serviços públicos previsto no Art.175, da Constituição Federal, e dá outras providências, **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, DF, 14 fev.1995.
- BRASIL, 1995a, Lei Nº 9.074, de 7 de julho de 1995, estabelece normas para outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos e dá outras providências, **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, DF, 8 jul.1995.
- BRASIL, 2003, Lei Complementar Nº 116, de 31 de julho de 2003, dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências, **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, DF, 01 ago. 2003.
- CARRAZZA, R. A., 2003, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19ª ed., São Paulo, Malheiros Editores.
- COELHO, S. C. N., 2004, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7ª ed., São Paulo, Editora Forense.
- MACHADO, H. DE B., 2004, *Curso de Direito Tributário*, 24ª ed., São Paulo, Malheiros Editores.
- MARTINS, I. G. DA S., 2001, *Curso de Direito Tributário*, Coordenador, 8ª ed., São Paulo, Editora Saraiva.
- MDT, Movimento Nacional pelo Direito ao Transporte Público de Qualidade para Todos, 2004, *Informativo MDT*, Nº 4, São Paulo.
- MORAES, A. DE, 2002, *Constituição do Brasil Interpretada*, 1ª ed., São Paulo, Ed. Atlas.
- PMF, Prefeitura Municipal de Fortaleza, 1992a, Lei Nº 7.163, de 30 de junho de 1992, aprova o Regulamento do Serviço de Transporte Coletivo do Município de Fortaleza, **Diário Oficial [do Município de Fortaleza]**, Fortaleza, 30 jun. 1992.

- PMF, Prefeitura Municipal de Fortaleza, 1998, Decreto Nº 10.333, de 10 de julho de 1998, que fixa novas tarifas para o transporte coletivo do Município e dispõe sobre a Planilha de Cálculo de Custo de Remuneração do Sistema Integrado de Transporte do Município de Fortaleza, **Diário Oficial [do Município de Fortaleza]**, Fortaleza, 10 jul. 1998.
- PMF, Prefeitura Municipal de Fortaleza, 1999b, Lei Nº 8.410, de 24 de dezembro de 1999, dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos, previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências, **Diário Oficial [do Município de Fortaleza]**, Fortaleza, 24 dez. 1999.
- PMF, Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2002, *Planilha para Cálculo de Custos e Tarifa: setembro/2002*, material impresso, Empresa Técnica de Transporte Urbano S.A. – ETTUSA, Fortaleza.
- PMF, Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2004, Decreto Nº 11.591, de 01 de março de 2004, regulamenta o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza –ISSQN , **Diário Oficial [do Município de Fortaleza]**, Fortaleza, 01 mar. 2004.
- SILVA, J. A. DA, 2003, *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, São Paulo, Malheiros Editores.
- STF, Supremo Tribunal Federal, 1998, *Acórdão do AI 209109 AgR/RJ*, Relator Ministro Marco Aurélio, 15 set. 1998, DJ 04/12/1998, p. 0015, Brasília, DF.
- STJ, Superior Tribunal de Justiça, 2004, *Acórdão do RESP 51284-SP*, Relator Ministro Castro Meira, 27 abr. 2004, DJ 23/8/2004, p. 00156, Brasília, DF.
- WALD, A., MORAES, L. R. DE e WALD, A. DE M., 2004, *O Direito de Parceria e a Lei de Concessões: análise das leis Nº 8.987/95 e 9.074/95 e legislação subsequente*, 2ª Edição, São Paulo, Saraiva.

João Alencar Oliveira Júnior, D.Sc., Professor do Departamento de Engenharia de Transportes – DET e do Programa de Mestrado em Engenharia de Transportes – PETRAN, da Universidade Federal do Ceará – UFC, e Bacharelado em Direito pela Universidade de Fortaleza – UNIFOR, E-mail: alencar@det.ufc.br ou jalencarjr@yahoo.com # Homepages: www.det.ufc.br e www.geocities.com/joao_alencar