

SÚMULA VINCULANTE Nº 31 E A (IN)DEVIDA COBRANÇA DE IMPOSTO
SOBRE SERVIÇOS (ISS): O CASO DO COMPARTILHAMENTO DE
INFRAESTRUTURAS

Daniel Augusto Ribeiro¹
Dr. Cleuler Barbosa das Neves²

Resumo: O Imposto Sobre Serviços (ISS) está disciplinado no artigo 156 da Constituição Federal, sendo de competência dos Municípios sua instituição, observados os serviços contidos na Lei Complementar nº 116/2003, rol taxativo segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal. O item 3.04 da Lista Anexa da LC 116/2003, inclui a incidência de ISS sobre o compartilhamento de infraestruturas, como o que ocorre entre empresas prestadoras de serviço público de energia e telecomunicações, cuja obrigação legal está prevista no artigo 73 da Lei Nº 9.472/1997 e Resolução Conjunta ANATEL/ANEEL/ANP Nº 001/1999. A Emenda Constitucional nº45/2004 incluiu o artigo 103-A na Constituição, instituindo o instituto da Súmula Vinculante, a serem aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal. A Súmula Vinculante nº 31 dispôs ser inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis, atingindo diretamente o referido Item 3.04, implicando assim em hipótese de não-incidência. Com isso, a cobrança de ISS nos casos envolvendo o compartilhamento de infraestruturas tornou-se indevida. Mas sua aplicabilidade só tem sido favorável ao contribuinte quando são manejados os institutos no âmbito do processo administrativo tributário, como a “consulta” ou a “repetição do indébito”, ou judicialmente, com a “reclamação”, “anulatória de lançamento”, “declaratória”, “repetição do indébito” ou mesmo, o “mandado de segurança”. Ocorre que a cobrança indevida do ISS em atividades de compartilhamento de infraestruturas, implica em ofensa ao princípio da modicidade tarifária, visto que tais custos integram a tarifa que é repassada aos usuários dos serviços das operadoras de telecomunicações, como contribuintes, e distribuidoras de energia elétrica como substitutas tributárias. Critica-se que com a ausência de mecanismos que atribua maior efetividade às súmulas vinculantes, penalizando o Administrador que não a observe, permite o

¹ Mestrando do Programa de Pós-Graduação stricto sensu em Direito Agrário da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Goiás, advogado, gerente do Departamento de Economia e Regulação da CELG Geração e Transmissão S.A.

² Professor Doutor do Programa de Pós-Graduação stricto sensu em Direito Agrário da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Goiás e Procurador do Estado de Goiás.

ajuizamento de ações muitas vezes de caráter protelatório, afetando conseqüentemente o objetivo de celeridade na prestação jurisdicional pretendido.

Palavras-chave: Imposto Sobre Serviços (ISS). Compartilhamento de Infraestruturas. Súmula Vinculante Nº31. Modicidade Tarifária.

BINDING PRECEDENT Nº 31 EA (IN) DUE COLLECTION OF TAX SERVICES (ISS) : THE CASE OF INFRASTRUCTURE SHARING

Summary : The Tax on Services - Imposto Sobre Serviços (ISS) - is governed by Article 156 of the Federal Constitution , and the authority of the municipalities being established, observed the services contained in Supplementary Law Nº 116/2003, as understood exhaustive list of the Supreme Court . Item 4.3 of the annexed list of LC 116/2003 include the impact of ISS on the sharing of infrastructure, such as occurs between providers of public service for energy and telecommunications companies , whose legal obligation is contained in Article 73 of Law Nº 9472 / 1997 and Joint Resolution ANATEL / ANEEL / ANP Nº 001 / 1999. Constitutional Amendment Nº 45/2004 included article 103-A of the Constitution, establishing the Office of Binding Precedent, to be approved by the Supreme Court . The Binding Precedent Nº 31 arranged unconstitutional the incidence of ISS on leasing of movable property transactions, directly reaching said Item 3.04 thus implying hypothesis of no effect. Thus, the collection of ISS in cases involving infrastructure sharing has become improper. But its applicability has only been favorable to the taxpayer when the institutes are managed under the tax administrative proceedings, such as "consultation" or "Repeat the magpie", or judicially , with the "complaint", "annulment" releases, "declaratory" , "repeating the magpie" or even the "writ of mandamus". Occurs that the undue charging of ISS in sharing of the infrastructures, implies in offense the principle of low tariffs, since such costs are part of the fare that is passed on to users of the services of telecommunication operators, as taxpayers and electric energy distributors as substituted tributary. The criticism that the absence of mechanisms to give greater effect to binding precedents, penalizing the Administrator not to notice, allows the filing of lawsuits often procrastinating character, consequently affecting order to expedite the adjudication desired .

Keywords: Tax on Services (ISS). Sharing Infrastructures. Binding Precedent Nº 31. Tariff Affordability.

1. INTRODUÇÃO

No Estado Democrático de Direito, a cobrança de tributos deve observar e estar adstrita a determinadas regras e limites. Assim como os demais impostos, o Imposto Sobre Serviços – ISS – também obedece a uma sistemática de incidência. A Estruturação básica é encontrada na Constituição Federal, e no caso do ISS, o texto constitucional estabelece que os critérios a serão fixados por Lei Complementar.

Adotando a “Regra Matriz de Incidência Tributária” proposta por Paulo de Barros Carvalho, será feita a análise da hipótese tributária do ISS e sua respectiva consequência, para então na sequência, se analisar o item 3.04 da Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/2003, que trata da incidência do tributo sobre o compartilhamento de infraestrutura.

O objetivo deste trabalho é compreender o que é o compartilhamento de infraestruturas entre prestadoras de serviços públicos, como os setores de energia elétrica e de telecomunicações, e realizar uma breve digressão quanto à natureza dos bens postos ao compartilhamento.

Traçadas essas premissas, se fará uma abordagem sobre a Súmula Vinculante nº31, emitida pelo Supremo Tribunal Federal em 2010, cujo enunciado dispõe ser “*inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis*”. Para compreender sua aplicabilidade, se buscará o conceito de “serviço” dado pelo STF, e a distinção entre obrigação de fazer e obrigação de dar.

Com isso, será verificada a possibilidade de aplicação da referida súmula vinculante, e não hipótese de cobrança pela Administração Tributária Municipal de ISS sobre o compartilhamento de infraestruturas, será avaliado quais medidas administrativas ou judiciais podem ser tomadas pelo contribuinte para preservar seus direitos.

Por fim, propõe compreender as regras que formam a política de modicidade tarifária envolvendo os serviços públicos de fornecimento de energia elétrica e de telecomunicações, para então entender como a exação indevida do ISS em atividades de compartilhamento de infraestruturas entre esses setores, objeto de estudo, pode compor custos integram a tarifa a ser repassada aos usuários dos referidos serviços, em ofensa à modicidade. Com isso, se buscará a construção de uma crítica quanto a aplicabilidade das Súmulas Vinculantes e de seus respectivos efeitos concretos.

2. OS IMPOSTOS E O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS

Considerando o atual nível de desenvolvimento e organização das sociedades, pouco se discute sobre a necessidade de arrecadação por meio de impostos para a estruturação e

manutenção do Estado. O que se debate, sim, é a alta onerosidade que recai sobre os contribuintes, com percentuais cada vez mais elevados de tributação, sem que haja uma contraprestação efetiva pelo Estado, capaz de reverter parcela de tais recursos em serviços essencialmente mínimos à população, como educação, saúde e segurança.

No que se refere à forma de captação de recursos para a manutenção do aparato estatal e o fomento de políticas públicas, faz-se necessária a obediência a princípios norteadores não só tributários, mas aqueles que respeitem o pacto federativo e o sistema republicano. Com isso, não trata somente proteger o contribuinte das arbitrariedades do Estado, mas assegurar que a busca da máxima efetividade para o bem comum.

Roberto Mercado Lebrão, a realizar seus comentários sobre Federalismo e Políticas Sociais (2010, p. 382), registra que a Constituição de 1988 adotou entre os entes federados um sistema híbrido e complexo de repartição vertical e horizontal de todas as espécies de competências (expressas, remanescentes e residuais, sob as modalidades exclusiva, privativa, comum, concorrente e suplementar, originárias ou ainda por delegação). E arremata o autor:

Especificamente no campo das políticas públicas sociais, a ocorrência desse descompasso entre a repartição de competências legislativas, gerais e tributárias, e competências materiais, fez surgir, entre outras consequências, uma clara separação das relações intergovernamentais no que tange ao financeiro e à prestação dos serviços públicos. Com os problemas enfrentados a partir da década de noventa, foram realizadas profundas reformas nas políticas de saúde e educação que alteraram sensivelmente as relações intergovernamentais no País, promovendo, conforme se tentou demonstrar, um indiscutível avanço sob o ponto de vista federativo. (LEBRÃO, 2010, p. 283)

Para realizar seu mister institucional, não pode o Estado a qualquer modo intervir na propriedade e no patrimônio de seu povo, de forma livre e arbitrária. Num Estado Democrático de Direito, existem regras e princípios que conferem, sobretudo, segurança jurídica para os contribuintes.

Dentre tais princípios destaca-se o da legalidade tributária, que segundo o Professor Eduardo Sabbag, no plano conceitual, se põe como um relevante balizamento ao Estado-administração no mister tributacional. Assim, o Estado de Direito tem esse princípio como inafastável garantia individual a serviço dos cidadãos, implicando uma inexorável convergência – e, também, equivalência – de ambos: se há Estado de Direito, há reflexamente, a legalidade no fenômeno da tributação. Arremata o autor que, se prevalece o arbítrio estatal, tampouco existirá o Estado de Direito. (SABBAG, 2010, p. 58)

Nesta seara, considerando a estrutura federativa e repartição de competências tributárias aos entes federal, estadual e municipal, a Constituição disciplinou as hipóteses e

formas de incidência do ISS, vinculando o exercício da competência de tributar aos limites fixados por meio de lei complementar.

Como se verá adiante, historicamente houve mudanças na concepção do que seja “serviço”, alterando assim seu campo de incidência. Será objeto também de análise as normas que disciplinam o referido tributo, seus preceitos, tendo como recorte sua incidência sobre o compartilhamento de infraestruturas.

2.1. Contornos Constitucionais do ISS

A Constituição da República dedicou um capítulo ao Sistema Tributário Nacional, colocando expresso desde os princípios gerais e limitações do poder de tributar aos impostos de cada um dos entes federais e a forma de repartição das receitas tributárias.

Condocert Rezende, ao questionar se “temos um ‘sistema’ tributário?”, brilhantemente ressalta que:

Estruturar um sistema tributário num país federado como o Brasil não é tarefa fácil. O inesquecível mestre Aliomar Balleiro, um dos artífices de nosso sistema fiscal de 1946, dizia que era fácil construir um sistema de impostos para países unitários (como é o caso da maioria dos países europeus) nos quais a competência impositiva (que é o poder de criar tributos) é geralmente atribuída, privativamente, ao governo central, que reserva certos impostos para si (normalmente os chamados “diretos”, como o nosso imposto de renda) e atribui às províncias a criação e arrecadação, ou somente arrecadação, de outros tributos (os chamados “indiretos”, como o nosso ICMS). Mas, quando se tem que dividir o bolo por três esferas com competências privativas (União, Estados e Municípios), a engenharia financeira é muito complexa. As mãos que arrecadam são três: federais, estaduais e municipais, mas o bolso de onde sai o dinheiro é um só, pois não existem contribuintes exclusivamente federais, estaduais ou municipais. Desde nossa primeira constituição republicana, a competência impositiva foi atribuída em caráter privativo (inicialmente à União e aos Estados e em 1934 aos municípios). Dizia Aliomar Balleiro que as Constituições reservam “pasto próprio” para cada fisco, numa tentativa de evitar a superposição de tributações, o que é viável do ponto de vista estritamente jurídico, mas inviável do ponto de vista econômico. (REZENDE, 2008, p. 232)

Nessa estrutura normativo-tributária, o inciso III do artigo 156 da Constituição estabeleceu que compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza (ISS), definidos em lei complementar e que não estejam entre os compreendidos no artigo 155, II, este que trata da instituição de impostos sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, de competência dos Estados e Distrito Federal.

Ainda por determinação constitucional, através do disposto no parágrafo 3º do artigo 156, coube ainda à lei complementar fixar as suas alíquotas máximas e mínimas do ISS (inciso I), excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior (inciso II) e

regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (inciso III).

Dados estes contornos constitucionais para que os Municípios instituem o Imposto Sobre Serviços – ISS, compete compreender sua forma de incidência sobre o objeto deste estudo, que é o compartilhamento de infraestruturas, partindo inicialmente do papel da Lei Complementar para instituição do tributo e sua regra matriz de incidência.

2.2. O Papel da Lei Complementar e o ISS

Preliminarmente, convém destacar uma contradição aparente indicada no próprio texto constitucional, que ao estabelecer a competência dos Municípios para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, entretanto, devendo estes estar definidos em lei complementar.

Ora, os Municípios gozam da autonomia dada pela própria Constituição, e condicionar seu exercício da sua capacidade de tributar aos limites impostos por uma lei complementar exarada pelo Congresso Nacional expõe a contradição mencionada, ponto que sem dúvida suscita inúmeros debates.

Não obstante, Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 disciplina o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal. Em seu artigo primeiro dispõe que o ISS *“tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”*.

A discussão passou então para saber que o rol constante da lista de serviços anexa à LC nº116/2003 era taxativo ou exemplificativo. O Supremo Tribunal Federal, em apreciação da matéria, firmou entendimento de que, mesmo que esta lista seja controversa, o rol é

taxativo³ e para incidência do ISS deve ser observadas propriedades ou características da espécie de serviço relacionada na lista⁴.

Como se demonstrará adiante, a Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, inclui dentre os serviços sujeitos à incidência de tributação pelo Imposto Sobre Serviços, aqueles prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.

O objeto de análise proposto estará adstrito tão somente à locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, que corresponde ao item 3.04 da referida lista.

2.3. Regra Matriz de Incidência do ISS

A norma jurídica tributária é tida como aquela que institui o tributo. Segundo o professor Paulo de Barros Carvalho, as características próprias e comuns a todos os tributos, que reunidas, formam uma matriz, em que cada tributo se enquadrará, no que o autor nominou de “Regra Matriz de Incidência Tributária”.

Percebe-se que a chamada "incidência jurídica" se reduz, pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira, de subsunção ou de inclusão de classes, em que se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada num determinado ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata; outra, a segunda, de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto, ocorrido *hic et nunc*, faz surgir uma relação jurídica também determinada, entre dois ou mais sujeitos de direito. (CARVALHO, 2005, p.11)

³ O ISS é um imposto municipal. É dizer, ao Município competirá instituí-lo (CF, art. 156, III). Todavia, está ele jungido à norma de caráter geral, vale dizer, à lei complementar que definirá os serviços tributáveis, lei complementar do Congresso Nacional (CF, art. 156, III). Isto não quer dizer que a lei complementar possa definir como tributáveis pelo ISS serviços que, ontologicamente, não são serviços. No conjunto de serviços tributáveis pelo ISS, a lei complementar definirá aqueles sobre os quais poderá incidir o mencionado imposto. (...) a lei complementar, definindo os serviços sobre os quais incidirá o ISS, realiza a sua finalidade principal, que é afastar os conflitos de competência, em matéria tributária, entre as pessoas políticas (CF, art. 146, I). E isso ocorre em obséquio ao pacto federativo, princípio fundamental do Estado e da República (CF, art. 1º) (...) não adoto a doutrina que defende que a lista de serviços é exemplificativa. (RE 361.829, voto do Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 13-12-2005, Segunda Turma, DJ de 24-2-2006.)

⁴ A Súmula Vinculante 31 não exonera a prestação de serviços concomitante à locação de bens móveis do pagamento do ISS. Se houver ao mesmo tempo locação de bem móvel e prestação de serviços, o ISS incide sobre o segundo fato, sem atingir o primeiro. (ARE 656.709-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 14-2-2012, Segunda Turma, DJE de 8-3-2012.)

Nesta perspectiva que Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 231) sintetiza que a regra matriz de incidência tributária é, por excelência, uma norma de conduta, “*vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com os seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias*”. E continua que concretizando-se os eventos descritos na hipótese, deve-se ter a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Assim, tem-se uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro.

Sobre o tema, Marcelo Caron Baptista (2005, p. 651) ensina que a norma tributária de incidência é aquela que tem por hipótese a descrição de um evento lícito previsto em lei e cujo consequente prescreve uma relação jurídica que tem por objeto uma prestação pecuniária e compulsória, consistente no comportamento do sujeito passivo de entregar ao Estado ou a quem dele tenha recebido capacidade tributaria ativa, determinada quantia de dinheiro ou de bem de expressão econômica equivalente.

O mesmo autor esclarece ainda que a regra-matriz de incidência tributaria é uma formula cientificamente eleita como fundamento do conhecimento do tributo, amparada em um processo cognitivo por abstração. Assim, trata-se do conjunto de informações que afasta as exceções e isola aquilo que há de essencial no plano da incidência, viabilizando estudar os tributos em geral, tanto na sua concepção estática, didático-estrutural, como na sua ficção dinâmica, que explica como se opera o fenômeno jurídico da incidência (BAPTISTA, 2005, p. 652)

Em síntese, Paulo de Barros Carvalho leciona que referente ao núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária, a hipótese tributária contém o critério material, o critério temporal e o critério espacial, enquanto a consequência tributária envolve o critério pessoal e o critério quantitativo.

O critério material é a tributação de determinado comportamento por estar previsto abstratamente na norma jurídica, que se resume no “verbo” e seu “complemento”. No que se refere ao ISS, trata-se a instituição do Imposto pelo Município, podendo ser tributados somente aqueles constantes na Lista de Serviço anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que como visto, o STF já entendeu ser rol taxativo.

Quanto ao critério temporal, refere-se ao instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico, que se tratando de ISS, trata-se do momento que ocorre a prestação de serviços, em obediência ao seu aspecto material.

Critério espacial é entendido como o local em que se dá a incidência da norma jurídica tributária. Considerando os diversos posicionamentos a esse respeito, e por não ser

objeto de aprofundamentos, será explanada posteriormente somente à que se refere ao Item 3 de serviços da Lei Complementar nº 116/2003.

O critério pessoal associa-se aos sujeitos que participam da relação jurídico-tributária. O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação tributária, sendo o que detém a competência tributária, que no caso do ISS, é o Município onde ocorre a prestação do serviço. A sujeição passiva se dá nos moldes determinados pelo Código Tributário Nacional, sendo de modo direto, pelo contribuinte, ou de modo indireto, através da substituição e transferência, sendo esta dividida em solidariedade, sucessão e responsabilidade.

Por fim, o critério quantitativo é formado pela base de cálculo e pela respectiva alíquota, que do mesmo modo que adotado para o critério espacial já mencionado, será retomado adiante com indicação da legislação que lhe é aplicável.

Por todo o exposto, quanto à hipótese de incidência do ISS sobre o objeto ora em análise, que a única interpretação para a expressão “serviços prestado mediante locação”, contida no Item 3 de serviços da Lei Complementar nº 116/2003 seria a hipótese em que a prestação se dá simultaneamente à locação do bem, incidindo a norma do ISS somente no que se refere à prestação de serviço.

3. A TRIBUTAÇÃO DO COMPARTILHAMENTO DE INFRAESTRUTURAS DO SETOR ELÉTRICO

Conforme leciona Robinson Sakiyama Barreirinhas (2006, p. 512), classicamente se considerava que o serviço tributado pelo ISS era a circulação econômica de bens imateriais, permitindo a incidência histórica sobre a locação de bens, por exemplo, que não são serviços conforme definição civilista de prestação de serviços.

A Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, possui dentre os serviços sujeitos à incidência de tributação pelo ISS, contém em seu Item 3.04 a previsão expressa⁵ de incidência do ISS sobre a permissão de uso, compartilhado ou não, de postes.

⁵ Lei Complementar nº 116/2003, Item 3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres. [...] 3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

O artigo 7º do mesmo diploma normativo dispõe que a base de cálculo do imposto sobre serviços é o preço do serviço e ainda complementa em seu parágrafo primeiro que quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa a acima transcrito forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

Preliminarmente, faz-se necessária a compreensão do que seja o compartilhamento de infraestruturas. Segundo o dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, compartilhar é “*ter ou tomar parte em; participar de; dividir, dividir*”

O compartilhamento entre empresas prestadoras de serviço público, energia e telecomunicações, que é objeto da presente pesquisa, trata-se de uma obrigação legal decorrente da Lei Nº 9.472/1997, que cuida da organização dos serviços de telecomunicações, da criação e funcionamento de um órgão regulador e disciplina outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº8, de 1995.

Consta explicito na lei mencionada⁶, trata-se de um “direito” ao compartilhamento que tem as operadoras de telecomunicações em utilizar os postes das concessionárias de energia elétrica, que de igual forma, também são prestadoras de serviços públicos.

Pode-se dizer que o objetivo almejado pelo legislador, bem como almejado pelas entidades estatais de controle e fiscalização, foi de que os prestadores de serviços públicos conjuguem esforços e compartilhem suas infraestruturas. Com isso, evita-se que redundância destas infraestruturas para se alcançar os mesmos grupos de usuários e/ou consumidores.

Exemplificando: determinado bairro de uma cidade é atendido com o fornecimento de energia elétrica, distribuída de forma aérea com a utilização de postes. Seria desarrazoado que fossem instalados outros postes para a instalação das redes de telecomunicações. Nesse contexto e nos termos da legislação citada, a empresa de telecomunicações tem o direito de compartilhar as infraestruturas (postes) da concessionária de energia.

Assim, embora as infraestruturas pertençam às concessionárias de energia, estas devem cedê-las para uso compartilhado com o setor de telecomunicações. Verifica-se,

⁶ Lei nº 9.472/1997, art. 73. As prestadoras de serviços de telecomunicações de interesse coletivo terão direito à utilização de postes, dutos, condutos e servidões pertencentes ou controlados por prestadora de serviços de telecomunicações ou de outros serviços de interesse público, de forma não discriminatória e a preços e condições justos e razoáveis. Parágrafo único. Caberá ao órgão regulador do cessionário dos meios a serem utilizados definir as condições para adequado atendimento do disposto no caput.

portanto, que trata-se da entrega de um bem pertencente a uma empresa para uso compartilhado com outra empresa, assemelhando ao regime da locação.

Afim de regular o referido compartilhamento entre os referidos setores, foi expedida pela ANATEL – Agência Nacional de Telecomunicações, ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica e ANP - Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis, a Resolução Conjunta Nº 001/1999. Essa norma aprovou o Regulamento Conjunto para Compartilhamento de Infraestrutura entre os Setores de Energia Elétrica, Telecomunicações e Petróleo, e seu anexo⁷ ampliou para o compartilhamento de qualquer dos agentes, na forma seguinte:

Feitas essas considerações, para análise da incidência do ISS sobre essa modalidade de compartilhamento, se faz necessário tratar do objeto dado para o uso comum ou compartilhado – poste – bem como a jurisprudência incidente com as respectivas interpretações, e os modos de ação dados ao contribuinte pelo ordenamento.

3.1. A Classificação de “Poste” como Bem Imóvel ou Móvel

Uma breve digressão sobre o tema em análise se refere à compreensão da infraestrutura como bem considerado em si mesmo. O Código Civil de 2002 tratou de realizar a classificação dos bens, distinguindo os móveis dos imóveis⁸.

Essa perspectiva é colocada a fim de se compreender que postes, que são estruturas fixadas verticalmente no solo, e que permite dar sustentação aos fios e cabos elétricos e de telecomunicações, pode ser considerado como bem imóvel por equiparação, nos termos da definição legal.

Essa mesma compreensão se estende às demais espécies de infraestruturas, por equiparação, como os dutos, condutos e servidões, por estarem vinculadas ao solo como o que ocorre com os postes.

⁷ Resolução Conjunta ANEEL/ANATEL/ANP Nº001/1999, Art. 4º: O agente que explora serviços públicos de energia elétrica, serviços de telecomunicações de interesse coletivo ou serviços de transporte dutoviário de petróleo, seus derivados e gás natural, tem direito a compartilhar infraestrutura de outro agente de qualquer destes setores, de forma não discriminatória e a preços e condições justos e razoáveis, na forma deste Regulamento.

⁸ Código Civil Brasileiro, art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente. [...] Art. 82. São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.

Se assim for considerado, a cessão para uso compartilhado, assemelhando-se ao aluguel, seria de bem imóvel, o que não está contido no rol da Lei Complementar Nº 116/03, e portanto, não pode haver incidência de tributação pelo Imposto Sobre Serviços – ISS.

Sendo considerado bem móvel, passa-se a seguir para análise da Súmula Vinculante nº31 aprovada na Sessão Plenária do Supremo Tribunal Federal de 04/02/2010, e Publicada no Diário de Justiça Eletrônico - DJe nº 28 de 17/2/2010, p. 1.

3.2. A Súmula Vinculante Nº 31

O instituto da Súmula Vinculante foi incorporado à Constituição Federal, em seu artigo 103-A⁹, incluído por meio da Emenda nº 45, de 2004, estabelecendo que somente o STF pode aprovar sumula de efeito vinculante, cujo enunciado tem por objeto a validade, interpretação e eficácia de determinadas normas. E a própria Constituição traçou as características gerais de emissão, validade, aplicabilidade, alcance e formas de revogação destas súmulas.

Dada a permissão constitucional, e considerando multiplicação de processos sobre questão idêntica envolvendo a tributação municipal sobre locações de bens móveis, o STF emitiu a Súmula Vinculante nº 31 que possui o seguinte enunciado: “*é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis*”.

Segundo leciona o professor doutor Eduardo Sabbag (2010, p. 651), a hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Prossegue o professor que se caracteriza “*pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha, feita pelo legislador, de fatos quaisquer, no mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário*”.

⁹ Constituição Federal, Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. § 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica. § 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade. § 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso.

Ora, a referida súmula, na forma exposta, retirou a validade do item 3.04 do Anexo à Lei Complementar nº 116/2003. Com isso, a conduta fática deixou de encontrar respaldo ou identificação com alguma hipótese normativa, provocando o não nascimento de relação jurídico-tributária. Tem-se portanto, uma não-incidência, dado o não enquadramento normativo da conduta de compartilhar infraestruturas.

Diante de tal cenário, e considerando que a Súmula Vinculante nº 31 foi editada ainda no ano de 2010, resta abordar as formas de ação diante de autoridades fiscais municipais que permanecem a proceder a cobrança de ISS sobre operações de compartilhamento de infraestruturas.

O professor doutor Pedro Lenza, quanto a responsabilidade do administrador público diante de uma súmula vinculante, assim anota, o que servirá de prelúdio para o próximo tópico de abordagem:

[...] acolhida pelo STF a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal. O objetivo é muito claro, qual seja, como diagnosticado, diminuir a presença da Fazenda Pública com parte em processos jurisdicionais idênticos cuja tese jurídica já tenha sido decidida pelo STF, com efeito vinculante. (LENZA, 2011, p. 733).

4. A INCONSTITUCIONAL INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE O COMPARTILHAMENTO DE INFRAESTRUTURAS

O Código Civil estabelece em seu artigo 566, inciso I, que o locador é obrigado “*a entregar ao locatário a coisa alugada, com suas pertencas, em estado de servir ao uso a que se destina, e a mantê-la nesse estado, pelo tempo do contrato, salvo cláusula expressa em contrário*”.

Fica claro que o objeto principal de uma locação é a transferência da posse um bem à outra pessoa, mediante uma retribuição, configurando uma obrigação de dar. Vista pela ótica do Direito Civil, não permite confundir as obrigações de dar com as de fazer, resultando numa forma de interpretação dada pelo STF, conforme se vê adiante.

4.1. O conceito de “serviço” adotado pelo STF

A lei tributária não pode, para definir ou limitar competências tributárias, nos exatos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional, “*alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado*”, utilizados, expressa ou

implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios”.

Com fundamento em tal dispositivo, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário - RE 116.121 (DJ 25.5.2001)¹⁰ - redator para o acórdão Ministro Marco Aurélio (Tribunal Pleno) e o RE 446.003 AgR (DJ 4.8.2006)¹¹ - relator Ministro Celso de Mello (Segunda Turma), fixaram o entendimento da Corte quanto à definição da expressão “serviço”, estabelecendo que deve haver uma necessária distinção entre locação de bens móveis, que é uma obrigação de dar, da prestação de serviços, que enquadra-se numa obrigação de fazer.

Para edição da Súmula Vinculante Nº 31, tais julgados foram considerados como precedentes representativos. Pela análise de seus fundamentos, consagrou-se o argumento de observância inafastável, no direito tributário, das definições do direito civil. No caso, serviço refere-se tão somente esforço humano ou obrigações de fazer.

Evidencia-se, portanto, a fundamental distinção entre obrigação de fazer e obrigação de dar. Nas palavras Marçal Justen Filho (1980, p.77), as obrigações de dar não podem dar ensejo à exigência de ISS, restando as obrigações de prestação positiva, e dentro delas, as obrigações de fazer, pois elas podem produzir uma prestação de esforço pessoal, caracterizadora de serviço tributável por via do ISS. E arremata que *“as obrigações de dar não conduzem a um serviço prestado. A prestação do esforço caracterizadora do serviço é qualificável juridicamente como execução de uma obrigação de fazer”*.

¹⁰ Tributo - Figurino Constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto Sobre Serviços - Contrato de Locação. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.

¹¹ Imposto Sobre Serviços (ISS) - Locação de Veículo Automotor – Inadmissibilidade, Em tal hipótese, da incidência desse tributo municipal - distinção necessária entre locação de bens móveis (obrigação de dar ou de entregar) e prestação de serviços (obrigação de fazer) - impossibilidade de a legislação tributária municipal alterar a definição e o alcance de conceitos de direito privado (CTN, art. 110) - Inconstitucionalidade do item 79 da antiga lista de serviços anexa ao Decreto-lei Nº 406/68 - Precedentes do Supremo Tribunal Federal - Recurso Improvido.- Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. Precedentes (STF). Doutrina.

Embora esse seja o entendimento que prevalece no Excelso Pretório, não está isento de divergências. Aldemario Araujo Castro, em excelente análise crítica acerca da ideia de serviço consagrado na Súmula Vinculante nº 31, assim, se posiciona em sentido contrário:

Ao editar a Súmula Vinculante n. 31 o Supremo Tribunal Federal insistiu em profundo e lamentável equívoco. [...] Com efeito, adotou uma noção historicamente superada e estática de serviço, identificado tão somente como “obrigação de fazer” ou “atividade humana em benefício alheio”. Ademais, buscou, também de forma reprovável, transportar para a Constituição e para o direito tributário um dos sentidos (mais restritivo) da noção de serviço, considerando de forma indevida uma suposta obrigatoriedade do universo tributário acolher as construções do direito privado sem modificações. O vocábulo serviço inscrito na Constituição não pode ser tomado como um conceito, uma categoria fechada e imóvel, notadamente no tempo, de notas e características inafastáveis. A noção constitucional de serviço deve ser vista como um tipo, justamente uma categoria aberta para apreender em sua descrição os movimentos e transformações da realidade econômico-social. [...] Por conseguinte, a locação de bens móveis enquadra-se no tipo constitucional-tributário demarcado pelo termo ou vocábulo serviço e, na medida da previsão em lei complementar específica, pode ser gravada pelo imposto sobre serviços.

Não obstante, nos termos vigentes da Súmula Vinculante nº 31, é inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis. Assim, a competência constitucional dada ao Município para tributar serviços de qualquer natureza, incidência do ISS só poderá alcançar o que juridicamente se possa qualificar como “serviço”.

Diante da persistência de cobrança pela Administração Tributária Municipal do Imposto Sobre Serviço que envolva o Compartilhamento de Infraestruturas, deve o contribuinte tomar as medidas administrativas ou judiciais para preservar seus direitos, cujas hipóteses de abordagens podem ser administrativas ou judiciais.

4.2. Procedimento Administrativo

Segundo ensina o doutrinador tributarista Hugo de Brito Machado (2007, p. 466), “*a atividade administrativa desenvolvida pela autoridade da Administração tributária, é sempre vinculada. O próprio conceito legal de tributo exige que seja assim. Inadmissível qualquer atividade discricionária no âmbito da Administração Tributária*”.

Será adotado o critério objetivo de classificação do autor para se classificar o processo administrativo fiscal, como formas do contribuinte, pela via administrativa, arguir à Administração municipal, sendo elas:

a) *Consulta*

Segundo MACHADO (2007, p. 472), o processo de consulta em por fim ensejar ao contribuinte oportunidade para eliminar dúvidas que tenha na interpretação da lei tributária.

Prossegue o autor:

Uma vez formulada a consulta, fica vedada a ação fiscal contra o consulente, até que seja este intimado da resposta e se esgote o prazo nela assinalado para o cumprimento da obrigação cuja existência seja porventura nela afirmada. Segundo a lei federal, todavia, a consulta pode ser declarada ineficaz, o que significa dizer que foi rejeitada liminarmente, por ser incabível. A resposta a uma consulta não é simples manifestação de um ponto de vista pela autoridade fiscal. Se contrária ao contribuinte, tem o efeito de obrigá-lo a assumir o entendimento nela contido, sob pena de sofrer a penalidade cabível, ensejando, por isto, a impetração de mandado de segurança contra a autoridade ou órgão por ela responsável. Se favorável ao contribuinte, vincula a Administração Tributária.

Em síntese, a consulta é formulada por escrito à Administração, e visa esclarecer dúvidas quanto a determinado dispositivo da legislação tributária relacionado com sua atividade. No caso, o fato determinado e o compartilhamento de infraestruturas do setor elétrico como setor de telecomunicações, requerendo à municipalidade que se manifeste quanto à incidência ou não do Imposto Sobre Serviços – ISS.

Na petição devem ser indicados os dispositivos da legislação e enunciado da súmula vinculante nº 31 anteriormente mencionados, que ensejaram a apresentação da consulta e cuja interpretação se requer. Sendo viável, apresentar documentos complementares, como contratos firmados que demonstrem a vinculação com o fato, e que em teses poderiam estar associados à eventual ocorrência do fato gerador.

Ressalte-se que a consulta pode ser formulada tanto pela empresa que cede as infraestruturas, no caso a concessionária de energia elétrica, quanto pela empresa de telecomunicações que efetua o compartilhamento daquelas infraestruturas.

b) Repetição do Indébito

Embora se reconheça que pela via administrativa é rara essa ocorrência, é possível ao contribuinte que efetuou o pagamento indevido de um tributo exercer o direito de requer à autoridade administrativa competente que determine sua restituição.

O procedimento obedece às linhas gerais demonstrada para a consulta, podendo o pedido ser ainda cumulado com aquela, no caso de decisão favorável ao contribuinte.

Faz importante mencionar que o Processo administrativo de reconhecimento de direitos destina-se, conforme ensina o Prof. Hugo de Brito Machado (2007, p.474), à formalização de isenções e imunidades que estejam a depender de manifestação da autoridade

da Administração Tributária. No caso em análise, se esta diante de uma hipótese de não incidência tributária.

4.3. Procedimento Judicial

Não sendo favorável no âmbito administrativo a discussão quanto a não incidência do ISS sobre o compartilhamento de infraestruturas, pode o contribuinte que é submetido à exação requerer ao Poder Judiciário apreciação e decisão da matéria por diversas modalidades.

a) *O instituto da Reclamação*

Pedro Lenza (2011, p. 227) sustenta que a Reclamação trata-se de um verdadeiro exercício constitucional de direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direito ou contra a ilegalidade ou abuso de poder. O autor destaca ainda a análise da natureza jurídica do instituto feita por Ada Pellegrini Grinover:

“... não se trata de ação, uma vez que não se vai rediscutir a causa contra um terceiro; não se trata de recurso, pois a relação processual já esta encerrada, nem se pretende reformar a decisão, mas antes garanti-la; não se trata de incidente processual, porquanto o processo já se encerrou. Cuida-se simplesmente de postular perante o próprio órgão que preferiu um decisão o seu exato e integral cumprimento”. (2011, p. 227).

O artigo 102, inciso I, alínea “I” da Constituição Federal dispõe que compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe processar e julgar, originariamente “a reclamação para a preservação de sua competência e garantia da autoridade de suas decisões”. Coube à Lei nº 11.417/2006¹² disciplinar o referido dispositivo constitucional.

A utilização da Reclamação se mostra viável, em primeira análise, pois uma vez demonstrado que os fundamentos do caso concreto coincidentes com os fundamentos e enunciado de Súmula Vinculante nº 31, a matéria é submetida à instância final de deliberação.

b) *Outros meios de impugnação judicial*

¹² Art. 7º Da decisão judicial ou do ato administrativo que contrariar enunciado de súmula vinculante, negar-lhe vigência ou aplicá-lo indevidamente caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal, sem prejuízo dos recursos ou outros meios admissíveis de impugnação. §1º Contra omissão ou ato da administração pública, o uso da reclamação só será admitido após esgotamento das vias administrativas. §2º Ao julgar procedente a reclamação, o Supremo Tribunal Federal anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial impugnada, determinando que outra seja proferida com ou sem aplicação da súmula, conforme o caso.

Embora tenha se evidenciado o aspecto favorável do uso da Reclamação, não preenchidos as hipóteses de cabimento ou ainda se optando por vias acessórias, são ainda possível outras medidas judiciais relacionadas abaixo.

O Código Tributário Nacional dispõe a definição legal de lançamento no seu artigo 142¹³. Assim, a constituição da obrigação tributária realizada por meio do lançamento, pressuposto necessário para se propor a Ação Anulatória de Lançamento Tributário.

Borges (1999, p. 421-422), em análise do lançamento tributário, acrescenta que com o fato gerador nasce a obrigação geral e abstrata, e com o lançamento ocorre o nascimento da obrigação de caráter individual e concreto. Assim, para o autor, o lançamento exerceria, nesses termos considerados, função declaratória para certos efeitos jurídicos (reconhecimento da existência, a cargo de determinado sujeito, da obrigação tributária; fixação quantitativa da referida prestação) e constitutiva para outros efeitos (exigibilidade da prestação; fluxo do prazo de prescrição; constituição do devedor em mora).

Nesta modalidade de ação, busca-se a produção de uma norma concreta e individual que desconstitua a eficácia do lançamento efetuado pelo Fazenda Pública. Assim, o contribuinte exerce da forma mais ampla possível o seu direito de defender-se contra exigência indevida de tributo, podendo ser utilizar-se de todas as questões de fato e de direito, buscando a anulação do procedimento administrativo do lançamento.

Ao julgar o pleito do contribuinte, a decisão do Poder Judiciário possui eficácia desconstitutiva da obrigação tributária, o que conduz à extinção da obrigação tributária. Há também o caráter declaratório da decisão, visto que que ao julgar a questão, além de desconstituir a normal individual e concreta já produzida, veda à Administração efetuar, em condições fáticas e jurídicas idênticas, o lançamento novos tributos.

Por meio da Ação Declaratória¹⁴, diferentemente da anterior, pede-se a declaração da existência, inexistência ou do modo de ser de uma relação jurídica, ou seja, visa a edição de norma individual e concreta que elimine a incerteza quanto à existência de determinada conduta capaz de gerar um vínculo jurídico.

¹³ CTN, artigo 142: Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

¹⁴ Código de Processo Civil, artigo 4º: O interesse do autor pode limitar-se à declaração: I - da existência ou da inexistência de relação jurídica; II - da autenticidade ou falsidade de documento. Parágrafo único. É admissível a ação declaratória, ainda que tenha ocorrido a violação do direito.

Assim, por meio da ação declaratória tributária se define a existência ou inexistência de uma relação obrigacional tributária e, por força do trânsito em julgado da decisão, permite ao contribuinte se opor à tentativa do fisco em proceder a um determinado lançamento tributário. Assim, a coisa julgada nessa ação alcança o futuro, nas relações jurídicas continuativas, cujos efeitos perduram enquanto mantida a mesma situação fático-jurídica.

Cabe ressaltar que havendo o aperfeiçoado do lançamento, buscar a sua desconstituição não pode ser alcançada por essa ação, que visa apenas a declaração da relação, ou seja, a validade e eficácia do ato administrativo do lançamento não seriam atingidas pela sentença meramente declaratória.

Assim, no que tange à cobrança do Imposto Sobre Serviços – ISS – referente ao compartilhamento de infraestruturas, podem as empresas, tanto as que utilizam as infraestruturas como supostas contribuintes, como as que cedem tais estruturas na qualidade de substitutas tributárias, manejar tanto ações anulatórias visando a desconstituição dos lançamentos efetuados, quanto declaratórias para alcançar hipóteses futuras.

Através da Ação de Repetição do Indébito, assim como ocorre na forma administrativa, visa buscar a restituição pela Fazenda Pública do tributo pago indevidamente, porém nessa hipótese por meio de condenação judicial. A legislação estabelece as hipóteses de seu cabimento¹⁵. Para tanto, o sujeito passivo deve ter recolhido o tributo de forma indevida para que nasça o direito de repetir os referidos valores.

Os fundamentos de validade materiais ocorrem quando na ocorrência de vícios de inconstitucionalidade ou ilegalidade, tem-se o pagamento espontâneo de tributo indevido ou a maior que o devido. Essas hipóteses devem ser devidamente provadas na ação de repetição de indébito para que se obtenha a restituição dos valores indevidamente pagos, como é o caso do recolhimento do ISS ora em análise.

Por último, o remédio constitucional do Mandado de Segurança¹⁶, pode ser manejado por contribuinte que tenha direito líquido e certo, e esteja sendo lesado ou ameaçado por ato

¹⁵ Código Tributário Nacional, artigo 165: O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

¹⁶ Lei Nº 12.016/2009, artigo 1º: Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa

de autoridade. Hugo de Brito (2007, p. 490) complementa ainda que o direito líquido e certo e aquele cuja demonstração independe de prova. “*Sabe-se que todo direito (subjetivo) resulta da incidência de uma norma. Resulta, pois do binômio norma-fato. Para que o direito seja líquido e certo basta que o fato do qual resulta seja incontroverso. A controvérsia quanto á norma não lhe retira a liquidez e certeza*”. Erik Frederico Gramstrup complementa que

A probabilidade da coação ilegal, no campo dos tributos, é desde logo evidente, em seguida ao descumprimento, pelo contribuinte, de obrigação principal ou dever instrumental de que se exime, v.g., por inconstitucionalidade. Ainda que pessoalmente convencida da justeza dessa alegação, não poderá a autoridade deixar de autuar (lançamento *ex officio*), inscrever, cobrar e valer-se dos meios de constrangimento indireto (cadastró, recusa de certidões, paralisação do despacho aduaneiro, perdimento de bens, etc.) e de formular representação ao órgão titular da ação penal. Quando se antecipa o impetrante, não só se pode dizer que tem legítimo interesse jurídico em evitar todos estes vexames, como também o de poupar considerável trabalho ao Fisco. (2002, p. 326)

O mandado de segurança em matéria tributária deve ser usado apenas em casos muitos especiais, visto ser eis que o limitado rito escolhido, especialmente no que tange ao conjunto probatório. Inicialmente porque a Lei Nº 12.016/2009 estabelece no artigo 23 que o direito de requerer mandado de segurança extingui-se-á decorridos 120 (cento e vinte) dias, contados da ciência, pelo interessado, do ato impugnado.

Não obstante a hipótese de cabimento do Mandado de Segurança para os casos de exação do ISS incidente no compartilhamento de infraestrutura, deve o impetrante identificar o ato coator, prazo de interposição e certificar-se do conjunto probatório afim de evitar o manejo inadequado do instituto ou que se produza sentença cujos efeitos, após o transito em julgado, lhe prejudique para o ajuizamento de eventual ação ordinária.

5. CRÍTICA QUANTO A AUSÊNCIA DE EFICÁCIA AUTÔNOMA DAS SÚMULAS VINCULANTES

A Constituição Federal determina que ao incumbe ao Poder Público, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, a prestação de serviços públicos a obrigação de manter serviço adequado¹⁷. Por seu turno, a Lei nº. 8.987 disciplinou que a prestação de serviço adequado pressupões a modicidade das tarifas¹⁸.

física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.

¹⁷ CF, artigo 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. Parágrafo único. A lei disporá sobre: I -

O vocábulo modicidade, segundo o Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, refere-se ao que tem qualidade de módico, isto é, que seja pouco, escasso, cujo valor é baixo, comedido, que está na medida, regulado, moderado.

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (2008. p. 723), pelo princípio da modicidade tarifária, os valores das tarifas devem ser acessíveis aos usuários, de modo a não onerá-los excessivamente, pois o serviço público, por definição, corresponde à satisfação de uma necessidade ou conveniência básica dos membros da sociedade. Nesses termos, garante-se a efetividade adequada da prestação do serviço com a menor onerosidade ao cidadão.

No caso em estudo, as infraestruturas objeto de compartilhamento pertencem, via de regra, às empresas distribuidoras de energia elétrica, sendo a distribuição de energia um serviço público essencial. Por outro lado, as operadoras de telefonia utilizam essas infraestruturas para lançamento de seus cabos para a prestação de outro serviço público, o de telecomunicações (serviços de dados e voz).

Ocorre que os tributos incidentes sobre os serviços públicos compõe os itens que formam a tarifa, ou estão integrados na composição global de custos que, por consequência, são repassadas aos usuários. Ou seja, a cobrança do Imposto Sobre Serviços ora analisado, ao incidir sobre o compartilhamento de infraestruturas, implica diretamente em ofensa ao princípio da modicidade das tarifas.

A Administração Pública Municipal, ao resistir ao cumprimento de decisões judiciais, mesmo aquelas de caráter vinculante, utiliza-se de formas diversas e abusivas visando a protelação processual, afim de dificultar o exercício do direito pelo contribuinte, mesmo que este possua os variados procedimentos possíveis a serem manejados, como anteriormente demonstrados.

Ocorre que em âmbito judicial, alguns elementos se conjugam e que podem tumultuar a efetiva prestação jurisdicional. O primeiro refere-se à indevida aplicação da súmula vinculante pelo agente da Administração Pública ou seu insistente descumprimento, em razão de práticas burocráticas formalismos procedimentais, ou mesmo por mero desconhecimento.

o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão; II - os direitos dos usuários; III - política tarifária; IV - a obrigação de manter serviço adequado.

¹⁸ Lei n°. 8.987/1995, artigo 6°. Toda concessão ou permissão pressupõe a prestação de serviço adequado ao pleno atendimento dos usuários, conforme estabelecido nesta Lei, nas normas pertinentes e no respectivo contrato. § 1º Serviço adequado é o que satisfaz as condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas.

O segundo seria o manejo pelo administrado de medidas administrativas que, ao buscar instrumentalizar o exercício de seu direito, deixa de tomar os cuidados necessários e pode requerer a proteção de direitos nem sempre alcançáveis pela súmula vinculante.

Nesse prisma, utilizando o contribuinte o instituto da Reclamação, o Supremo Tribunal Federal passaria então a ser uma instância ordinária para receber tais ações, que visam anular o ato administrativo abusivo ou cassar a decisão judicial reclamada. Ocorre que pode a quantidade de ações distorcer o sentido de celeridade processual almejada pelo instituto da súmula vinculante.

Considerando que o processo administrativo tributário uma vez instaurado caracteriza o conflito de interesses entre a Administração e o contribuinte, deve ser tramitado sob a exigência do cumprimento de procedimentos que assegurem o contraditório e ampla defesa.

Estando a Administração Municipal diante de um ato que está em flagrante contradição com uma súmula vinculante, deve avaliar o mérito levando em consideração os argumentos apontados pelo administrado. Verificando que o entendimento contido na súmula há subsunção com o fato jurídico tributário questionado, a aplica, e não havendo tal coincidência, afasta sua aplicação.

Ocorre que a legislação, e mesmo a própria Constituição Federal, deve estabelecer procedimentos objetivos de penalidade quando o procedimento ora relatado não é observado, fazendo com que a Administração dê causa ao acionamento desnecessário das instâncias judiciais.

Portanto, para que assegurar uma maior efetividade e alcance das súmulas vinculantes, se faz necessário dotá-las de autonomia quanto à sua aplicabilidade, de forma a assegurar, por um lado, o princípio da inafastabilidade jurisdicional, admitindo que se discuta questões de caráter eminentemente jurídico, distinguindo daquelas meramente protelatórios que possam estar sendo pretendidas pela Administração.

6. CONCLUSÃO

Durante as abordagens envolvendo o Imposto sobre serviços – ISS – e sua incidência sobre o compartilhamento de infraestruturas, verificou-se, inicialmente, que a exigência de tributação é necessária para a manutenção do Estado e para permitir que o mesmo realize políticas públicas sociais, embora sejam questionáveis os níveis de exação a que são submetidos os contribuintes em relação à contraprestação ofertada pelo aparato estatal. Demonstrou-se também que, no Estado Democrático de Direito, regras e princípios, como o da legalidade tributária, são necessários para conferir segurança jurídica aos contribuintes.

Quanto ao ISS, a Constituição Federal, no artigo 156 da Constituição deu competência aos Municípios para sua instituição. Ao conferir as diretrizes gerais do tributo, o inciso III do mesmo artigo estabeleceu que Lei Complementar faça a definição dos serviços, o que suscita debates quanto à mitigação da autonomia dos municípios. A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 foi emitida atendendo ao referido comando constitucional, cuja lista de serviços anexa, segundo decidido pelo Supremo Tribunal Federal, trata-se de rol taxativo para incidência do ISS.

Por meio da “Regra Matriz de Incidência Tributária” proposta por Paulo de Barros Carvalho, demonstrou-se cada elemento da hipótese tributária do ISS (critérios material, temporal e espacial) e a consequência tributária (critérios pessoal e quantitativo). A partir de então, a análise se dedicou ao item 3.04 da Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/2003, no que se refere à incidência do tributo sobre o compartilhamento de infraestruturas.

Certificou-se que o compartilhamento de infraestruturas entre empresas prestadoras de serviço público, como as energia e telecomunicações, trata-se de uma obrigação legal decorrente da Lei Nº 9.472/1997, regulamentada pela Resolução Conjunta Nº 001/1999 emitida pela ANATEL – Agência Nacional de Telecomunicações, ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica e ANP - Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis.

Na sequência se abordou o caráter das Súmulas Vinculantes, disciplinadas pelo artigo 103-A da Constituição, em que atribuiu ao Supremo Tribunal Federal aprová-las, possuindo efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. A Súmula Vinculante nº 31, publicada em 17/2/2010, dispôs em seu enunciado ser “*inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis*”.

Tratou-se da consagração de mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal, equiparando o conceito tributário de “serviço” à definição do direito civil, tendo por fundamento basilar a distinção entre obrigações de dar e de fazer. Com isso, retirou a validade do item 3.04 do Anexo à Lei Complementar nº 116/2003, restando caracterizada uma hipótese de não incidência tributária.

Diante de todo o exposto, buscou-se compreender as medidas administrativas e judiciais colocadas ao contribuinte afim de preservar seus direitos e fazer valer o enunciado da referida Súmula. No âmbito administrativo, podem ser manejadas as “consulta” e a “repetição do indébito”, enquanto no plano judicial, podem ser utilizadas ações como a

“reclamação”, “anulatória de lançamento”, “declaratória”, “repetição do indébito” ou mesmo, o “mandado de segurança”. A distinção preponderante entre ações judiciais a serem manejadas são quanto aos efeitos, alcançando fatos pretéritos ou futuros, bem com a suspensão de efeitos presentes, devendo o juiz reconhecer se atividade desenvolvida enquadra-se no conteúdo da Súmula.

Verificou-se que a cobrança do Imposto Sobre Serviços em atividades de compartilhamento de infraestruturas, implica em ofensa ao princípio da modicidade tarifária. Isso porque os custos incidentes sobre os serviços públicos integram a tarifa que é repassada aos usuários, visto que compõe os custos das empresas distribuidoras de energia elétrica e operadoras de telecomunicações.

Por fim, considerando que um ato praticado em desrespeito de uma súmula vinculante pode ser atacado por com a reclamação, o que pode tornar o Supremo Tribunal Federal uma mera instância ordinária de inúmeras ações de caráter muitas vezes protelatórias, criticou-se a ausência de mecanismos que lhe atribuindo-se autonomia, de forma a assegurar tanto uma maior efetividade quanto a obediência ao princípio da inafastabilidade jurisdicional.

Em síntese, verifica-se que diante da Súmula Vinculante nº 31, é indevida a cobrança de ISS nos casos envolvendo o compartilhamento de infraestruturas, visto tratar-se de obrigação de dar “pura”. Entretanto, o enunciado da mesma só tem aplicabilidade plena e eficaz favorável ao contribuinte quando são manejados os institutos administrativos ou judiciais específicos.

7. BIBLIOGRAFIA

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma - doutrina e jurisprudência (da EC nº18/65 à LC nº116/03)**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2005.

BRASIL. **Código Civil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 26 jun. 2014.

_____. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 26 jun. 2014.

_____. **Constituição Federal**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 26 jun. 2014.

_____. **Lei Complementar nº 116 - Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras**

providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 26 jun. 2014.

____. **Lei nº 11.417 - Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.** Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111417.htm>. Acesso em: 26 jun. 2014.

____. **Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997 - Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995.** Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19472.htm>. Acesso em: 26 jun. 2014.

____. **RESOLUÇÃO CONJUNTA Nº 001, DE 24 DE NOVEMBRO DE 1999. Aprova o Regulamento Conjunto para Compartilhamento de Infra-estrutura entre os Setores de Energia Elétrica, Telecomunicações e Petróleo.** Disponível em: <www.aneel.gov.br/cedoc/res1999001cj.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2014.

____. **Súmula Vinculante 31 do Supremo Tribunal Federal.** Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>. Acesso em: 26 jun. 2014.

____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 116.121.** Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 26 jun. 2014.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário.** 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

____, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

FILHO, Marçal Justen. **O imposto sobre serviços na Constituição.** São Paulo. RT, 1980.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa,** 3.ª ed., Curitiba: Positivo, 2004.

GRAMSTRUP, Erik Frederico. **Do mandado de segurança tributário.** São Paulo : RT, 2002.

HOUAISS, Antônio. VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário da Língua Portuguesa.** Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

LEBRÃO, Roberto Mercado. **Federalismo e Políticas Sociais na Constituição de 1988.** In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Farraco. **Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas.** Florianópolis: Concieot Editorial, 2010.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 15. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª edição revista, atualiza e ampliada. São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

REZENDE, Condorcet. **Temos um “Sistema” Tributário?** In: MARTINS, Ives Grandra da Silva; CASTRO, Paulo Rabello de; MARTINS, Rogério Vidal Grandra da Silva. (Orgs.) **Tributos no Brasil: Auge, declínio e reforma**. Fecomercio, 2008.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 2ª edição atualizada. São Paulo: Saraiva, 2010.