

O IMPOSTO DE RENDA E O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NAS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA

José Emmanuel Sampaio de Melo

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO

I - Tributos. Generalidades. O Imposto de Renda. O Imposto Sobre Serviços.

II - As Sociedades de Economia Mista. Generalidades. Responsabilidade Tributária.

III - O Imposto de Renda e os Impostos Sobre Serviços. Quando a eles se sujeitam as sociedades de economia mista.

NOTAS

APRESENTAÇÃO

A abordagem do tema O IMPOSTO DE RENDA E O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NAS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA, apresenta, "ab initio", dificuldades práticas quanto ao enfoque da matéria, as quais cumpre enunciar, até como forma de introdução ao desenvolvimento do raciocínio empregado, adiante.

Principie-se pelas normas tributárias. No Brasil, como se sabe, elas são extremamente voláteis. Uma verdadeira avalanche legiferante se abate sobre as regras da espécie, deixando, no seu rastro, um cipoal de regras contraditórias, disposições natimortas, e, sobretudo, perpetrando desrespeito a princípios comezinhos de direito tributário. Há rematados absurdos, dignos de

repúdio da consciência comum, como, por exemplo, normas revogadas um mês após editadas.

Nessa esteira, surge para o autor um dilema: ou se abre frente ampla o bastante, de molde a abordar todos os aspectos suscitados pelo tema - rompanse quixotesco, pois, ao fim do estudo, provavelmente já haveria desatualização - ou, por outro lado, mira-se o assunto sob uma moldura eminentemente doutrinária, com o risco, então, de parecer reducionista ou omissivo.

Problema semelhante, a princípio, também traz a parte atinente às sociedades de economia mista. Agora, porém, o nó górdio vincula-se a quantidades. Com efeito, o inchaço do Estado-empresário, sob forte oposição, hoje, criou sociedades da espécie em número exorbitante, fazendo-as atuar nos mais diversos ramos de prestação deserviço público, ou consecução de atividades econômicas, sendo, pois, inviável focar a todas, e pouco producente a exemplificação.

O quadro geral, então, leva à busca de um compromisso entre os aspectos levantados, o qual não imponha maiores restrições ao entendimento colimado, e nem importe em superficialidade, de outro ângulo. Procura-se o meio termo, assim, tratando o assunto em compartimentos vastos, partindo-se dos temas particulares, na ordem do Sumário, para a reunião dos conceitos explanados, em conclusões tópicas e objetivas, a final.

I - TRIBUTOS. GENERALIDADES. O IMPOSTO DE RENDA. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS.

1. A primeira noção de tributo concorre, em antiguidade, com o surgimento dos grupos sociais organizados. A prevalência de um grupo sobre outro, de estamentos dominantes na mesma coletividade, tudo levava à imposição de reparações de guerra, confisco de bens, e contribuições até "para armar cavaleiros, para casamentos e festas", consoante anota RUY BARBOSA NOGUEIRA⁽¹⁾.

2. Com a evolução dos grupos sociais, até o momento de aparecerem vestígios do primado da lei, os tributos deixaram de ser tratados como manifestações do livre arbítrio do dominador. A organização do Estado, então, começou a despontar na função delimitadora de direitos e deveres, surgindo, na definição de ATALIBA NOGUEIRA, uma "ordenação jurídica", destinada a "regular globalmente as relações sociais de determinado povo fixo em dado território sob um poder"⁽²⁾.

3. Ao estudar-se a Teoria Geral do Estado, na forma hodiernamente conhecida, acha-se como finalidade basilar desse a realização do bem comum. A complexidade do conceito, porém, induz a dele extrair-se - como de relevante interesse para o tema vertente - simplificadamente o seguinte: para a realização do desiderato "bem comum", o Estado desenvolve processos múltiplos, formando o conjunto denominado "atividade estatal".

4. Isto já posto, derivando para a "vexata quaestio", encontra-se em HUGO DE BRITO MACHADO: "Qualquer que seja a concepção de Estado que se venha a adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira. Para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos. E atua, com maior ou menor intensidade, ora explorando patrimônio seu, com o fim de lucrar, ora intervindo no setor privado da economia, na defesa da coletividade. De qualquer forma, pelo menos em princípio, o Estado não prescinde dos recursos financeiros que arrecada do setor privado, no exercício de sua soberania" (3).

5. Esse ramo da atividade estatal, o da obtenção de recursos para a sua atuação ("rectius" - tributação), de há muito não se concebe mais como à margem da lei. Como já dito, evoluiu paralelamente ao estado de direito, juridicizando-se a partir da obtenção do consentimento da cidadania, investida no papel de contribuinte.

7. O conceito de tributo, malgrado a importância da discussão doutrinária a respeito - omitida aqui, pois, a rigor, tem seu conhecimento como presumido - encontra objetividade na regra do art. 3º do Código Tributário Nacional, "verbis": Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". A norma é auto-explicável, e se encontra recepcionada na nova ordem jurídica, pois, conquanto o art. 146, II, CF/1988, destine a uma lei complementar a "definição de tributos e de suas espécies", a existência da norma antiga está garantida, pela ausência de contradição com a mais recente.

8. Daí continuar válida a regra explicativa do art. 5º do CTN, especificando como espécies do gênero tributo os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, aos quais vêm se juntar as contribuições sociais, aquelas extra e parafiscais, os impostos extraordinários e, eventualmente, outros, da competência tributária residual da União, Estados e Municípios.

9. Voltando-se para a espécie imposto, também o legislador tributário tratou de conceituá-la, sendo possível, com a transcrição literal do art. 16 do CTN, evitar maiores delongas: "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte."

10. A limpidez da definição legal impele, de frente, para se alcançar de imediato a seguinte conclusão: o dever jurídico de pagar imposto refoge a qualquer contrapartida do ente tributante. Nenhuma atividade específica é requerida do poder estatal. O contribuinte, por determinação de lei, torna-se automaticamente obrigado a pagar imposto, tão logo uma relação da qual participe venha a se enquadrar como fato gerador. Ou, nas palavras de RUY BARBOSA NOGUEIRA: "O imposto não corresponde a preço por vantagem

que o Estado concede ao obrigado, mas a captação de riqueza para o tesouro público".⁽⁵⁾

11. O mesmo tributarista alça os princípios de tributação a uma posição sistemática na atividade estatal, ao revelar o imposto; "que é a viga mestra da arrecadação tributária", como "um levantamento pecuniário junto aos particulares, baseado apenas em uma medida geral de capacidade econômica ou contributiva e em virtude da competência tributária". E arremata o doutrinador, com a habitual precisão: "O contribuinte do imposto é devedor independente do fato e da medida em que a administração pública lhe tenha aproveitado".⁽⁶⁾

12. Postos os sujeitos da relação tributária, ente estatal competente, e autorizado por lei, e o contribuinte, também vinculado ao império legal, exsurge a relação per si, da incidência de uma norma - v. item 10, supra - sobre um fato previsto, hábil a produzir os efeitos dela pretendidos (nesse sentido, veja-se SACHA CALMON NAVARRO COELHO e PAULO DE BARROS CARVALHO⁽⁷⁾). Quando tal acontece, aparece o dever jurídico do sujeito passivo e o poder jurídico do sujeito passivo e o poder jurídico do sujeito ativo, respectivamente contribuinte e fisco. Importa lembrar, também, a necessidade de a norma apta a revelar o direito, provocada pelo fato, ser lei, face ao retromencionado princípio da legalidade, e de ter sido editada em exercício anterior ao de sua exigência.

13. Partindo para a classificação da espécie tributária imposto; a doutrina distingue, primeiramente, os impostos diretos e os indiretos. Diretos são aqueles cujos contribuintes recolhem na exata medida e proporção de suas capacidade contributivas, respeitadas gradações medidas, geralmente, por alíquotas crescentes, prevendo o legislador, o mais possível, as situações daqueles obrigados ao pagamento. Esta categoria direta é enquadrável como um imposto "personalizado", na palavra de HENRY TILBERRY, para quem "Personalizar" o imposto significa ajustar a obrigação tributária à capacidade contributiva de acordo com as diferentes condições e circunstâncias individuais do contribuinte."⁽⁸⁾ Refere-se HENRY TILBERRY, ainda, a lição de JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, para quem "a PERSONALIZAÇÃO" é considerada "a medida mais perfeita da capacidade contributiva INDIVIDUAL"⁽⁹⁾, para, em seguida, apontar na legislação pátria o mais evidente exemplo de imposto direto - aquele sobre a renda e proventos, equivalente do "income tax" do direito tributário norte-americano.

14. Quanto aos impostos ditos indiretos, desaparece o critério subjetivo retratado acima, para focá-lo na ligação do "ônus tributário a um evento jurídico ou material", sem dispor "de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte"⁽¹⁰⁾, consoante assevera RUY BARBOSA NOGUEIRA. Ou seja: o contribuinte paga, independente da aferição de sua disponibilidade. A tributação é feita, nesses casos, "ad valorem", isto é,

em função do valor do bem jurídico ou material constitutivo do fato gerador. Estes impostos pagam igualmente, por exemplo, o motorista de táxi ao abastecer o seu meio de vida, de combustível, ou o empresário abastado, seu auto de luxo, servindo o Imposto Sobre Vendas a Varejo, incidente em ambos os casos, para demonstrar essa subdivisão.

15. Outra distinção separa os impostos em reais e pessoais. No entanto, recebeu de RUI BARBOSA NOGUEIRA a pecha de ajurídica, pois, segundo o multicitado catedrático, "o crédito de imposto se funda sempre numa obrigação pessoal" ⁽¹¹⁾, explicando a lei vincular, sempre, o contribuinte ao fato gerador, evidentemente por mais corpóreo o objeto tributado possa ser.

16. Fixos, proporcionais ou progressivos é outra forma de classificar impostos, diretamente quanto a forma de contribuição, e respectivas alíquotas. Fixos são aqueles impostos cujas bases de cálculo independem de fatores outros, permanecendo sempre as mesmas, sem significar, contudo, não possam ser alteradas pelo poder tributário competente. Proporcionais, até literalmente, são aqueles impostos cobrados em função da capacidade contributiva do agente passivo. E progressivos, também como o nome indica, são impostos cujas bases de cálculo variam em função, por exemplo, do porte de determinadas operações, ou incidem, no chamado "efeito cascata", de forma a tributar em diferentes bases uma só operação, respeitadas faixas nas quais se monta progressividade, taxando cada uma delas em alíquota diferente.

17. A nota mais marcante dos sistemas tributários, porém, aparece na distinção dos impostos por seus respectivos fatos geradores. Auferida renda, manufaturado um produto, amealhado um patrimônio ou prestado um serviço e previstas tais situações como fatos geradores, a compulsoriedade do pagamento das diversas espécies de impostos, bem distinguidos, surge, para o mundo jurídico, como dever do contribuinte (v. 12, retro). A cada uma das hipóteses de incidência corresponderá, na lei, um tributo determinado.

18. Impende abordar mais amiúde, também, o problema da limitação ao poder de tributar. Nesse campo, confundem-se tanto princípios clássicos da tributação, quanto situações específicas, acerca de imunidades recíprocas ou gerais, além de casos particulares. Nas constituições não somente preceituais, a exemplo da em vigor, a mistura é evidente.

19. Tornando ao direito pátrio, na Constituição Federal de 1988, abriu o legislador uma Seção, composta dos arts. 150/152, exatamente para cercar de garantias o contribuinte, vendando aos entes com capacidade tributária inúmeras iniciativas. Ali repetiu-se o princípio da legalidade (art. 150, I), revogou-se imunidade discriminatória, antes vigente, em função de certas ocupações (art. 150, II), consagraram-se a um só tempo, os princípios da irretroatividade da lei tributária em geral, e da anterioridade (art. 150, III), proibiu-se o confisco

disfarçado (art. 150, IV), além de outras hipóteses de cunho mais prático, algumas, aparentemente, sem foros de matéria constitucional.

20. Ainda assim restou encaminhar para a legislação complementar, "ex vi" da regra do art. 146, II, a regulamentação de tais limites, via lei complementar. Estas, diplomas aptos a contornar o problema da "vacatio legis", o qual permeia a vigência e a eficácia das normas "not self-executing", transformam conteúdos programáticos em legislação ordinária, apenas "paraconstitucionais", como batiza JOSÉ AFONSO DA SILVA⁽¹²⁾, pois abaixo do texto básico, dele dependentes na moldura, e sequentes, na edição, inaptas a inovar, reduzir, estender e muito menos afrontar.

21. Várias outras acepções, relativas a tributo e impostos, estes em particular, poderiam aqui ser alinhadas. Fruto de discussões eminentemente doutrinárias, porém, alongariam em demasia esta parte generalista do trabalho, havendo de se presumir, por mais uma vez prévio contato com a matéria, despidiendola de mera repetição. É de se olhar, então, para a parte celular do assunto em tela.

22. A vigente Constituição Federal inovou no sistema tributário, com a criação de novos impostos, como o incidente sobre grandes fortunas, ainda a depender de lei complementar, deferindo competência aos Estados Membros, também, para a criação de adicional sobre imposto de sua competência (CF, art. 155, II). Deixou intacta, porém, a previsão de instituição de Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (CF, 153, III), bem assim sobre serviços de qualquer natureza (CF, art. 156, IV). Estes interessam, sobremaneira, aqui.

23. O Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, cuja instituição é da competência tributária da União Federal, encontra fundo positivo, além da Constituição, no Código Tributário Nacional, arts. 43/45, é regulamentado pelo Decreto nº 85.450, de 04.12.80, sofreu um incontável número de alterações depois de vigência dessa última norma, viveu substancial mudança com o advento da Lei nº 7.713, de 23.12.88, novamente foi modificado pela Lei nº 7.730, de 30.01.89, tendo, como última disciplina legal, em parte, as disposições da Lei nº 7.799, de 10.07.89. Não se menciona, por fim, a esteira de normas administrativas, Resoluções do Conselho Monetário Nacional, Circulares do Banco Central do Brasil, Notas Técnicas do Ministério da Fazenda, por ser virtualmente impraticável.

24. Sem qualquer concessão, portanto, há de se abordar o tema Imposto de Renda, fundamentalmente, em seu aspecto doutrinário, destacando a parte positiva somente quanto a preceitos imutáveis, dirigindo a exposição para a finalística do trabalho.

25. Voltando ao texto constitucional, sobre o IR diz-se "será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma

da lei". (art. 153, § 2º, I). Tal significa não excluir da condição de contribuinte, "a priori", nenhum detentor de capacidade contributiva, o qual adquira disponibilidade econômica ou jurídica, na forma, também, do art. 43 do CTN.

26. Os princípios nominados, por seu turno, são melhor explicitados em trecho retirado de criação coletiva dos consultores da empresa PRICE WATERHOUSE, "verbis", "pelo primeiro critério (generalidade), todos os que auferirem renda, nos termos da lei, se sujeitarão à tributação; ninguém será eximido de pagar o imposto de renda em razão de critérios pessoais. Ocorrendo a subsunção do fato a hipótese de incidência, a tributação necessariamente deverá ocorrer, não importando o caráter do sujeito, sua nacionalidade, sexo, raça ou idade (...) Trata-se de uma extensão do princípio da isonomia, pelo qual os iguais serão iguais perante a lei (art. 5º), (...) Pelo segundo princípio (universalidade), toda renda ou provento será objeto do imposto, podendo a lei apenas discriminar genericamente determinadas categorias. (...) Por fim, pelo princípio da progressividade, quanto maior for a renda auferida, mais elevado será também o 'quantum' devido a título de imposto", ⁽¹³⁾ (a respeito desse último ponto, verificar o item 16, retro).

27. Evidentemente, a tributação sobre renda, ou disponibilidade, enfrenta exceções, merecendo citação os casos alinhados na Carta Política vigente, art. 150, VI, "a" e "c" e art. 153, § 2º. Fora daí, a regra é geral.

28. A legislação anterior à nova Constituição, recepcionada pela nova ordem, e em pleno vigor, define, no precitado art. 43 do CTN, o fato gerador do imposto de renda "a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior".

29. Dessa forma, toda pessoa física ou jurídica, cuja atividade profissional, econômica ou empresarial renda, isto é, produza contraprestação pecuniária, remuneração de capital ou lucro, é contribuinte do Imposto de Renda. Alarga esse espectro, ainda, a norma do art. 45 do CTN, atribuindo idêntica condição "ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis."

30. A incidência do imposto relado, de outra feita, ocorre sobre as disponibilidades ou rendas percebidas em dado período, sendo este, atualmente, anual. A declaração e o pagamento do imposto, "lato sensu", ocorrem a cada exercício, correspondente ao ano civil, sendo exigidas, porém, antecipações mensais, a exemplo do desconto efetuado fonte pagadora de rendimentos, ou, como prescreve o art. 35, "caput", da Lei nº 7.799/39, "o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) será pago em parcelas mensais sob a forma de antecipações, duodécimos ou quotas". Há algum tempo, porém, as declarações - não confundir com o pagamento - foram exigidas, das pessoas

jurídicas, até semestralmente, valendo o exemplo para mostrar a instabilidade da legislação tributária pátria.

31. E de se falar, também, na inovação do texto constitucional mais novo, com respeito ao adicional previsto no art. 155, inciso II, cujo produto da arrecadação destina-se aos Estados e ao Distrito Federal. Ao contrário da opinião corrente, contudo, não cogita a Lei Máxima de um novo imposto, ou um "imposto de renda estadual", pois, se assim fosse, ocorreria bitributação. Na verdade, tal adicional incide sobre o imposto de renda, sem o ser. Ou, em outros termos: o imposto de renda pago é o fato tributável reputado suficiente pelo "pouvoir constituant" a originar o nascimento do dever jurídico de pagar o adicional, bem como para determinar-lhe a base de cálculo. A alíquota já prevista tem como teto o percentual de 5% (cinco por cento)⁽¹⁴⁾.

32. Com efeito, o tributo nasce em virtude da lei, e em função de um fato jurídico nela descrito, hábil a produzir os fins pretendidos. No caso do adicional em alusão, a partir do momento no qual é devido o imposto de renda, "porque a hipótese de incidência é justamente o pagamento do imposto previsto no art. 153, III, da Constituição"⁽¹⁵⁾, o sujeito passivo dessa obrigação também a terá estendida ao pagamento do adicional.

33. Vale notar, sobre este particular, depender a regulamentação e cobrança desse adicional de lei estadual, sendo, no espírito desse trabalho, desnecessário buscar em cada Unidade da Federação a lei, se já editada e vigente. Prevalece a menção doutrinária, "data vênia".

34. Colocadas as linhas gerais sobre imposto de renda, passa-se a retratar, mais de perto, o alcance e extensão da teoria e normas já postas, em relação às pessoas jurídicas, escopo, afinal, do tema.

35. Pessoa jurídica, na definição de GIORGIO GIORGI, é a "unidade jurídica que resulta de uma coletividade humana ordenada de maneira estável para uma ou mais finalidades de privada ou de pública utilidade"⁽¹⁶⁾. As características básicas dessas pessoas, sujeitos de direito na acepção da lei, são, no plano jurídico, a dissociação das pessoas as quais a compõem, a separação de obrigações entre seus integrantes e o ente criado, paridade de obrigações com as pessoas físicas, nos termos da lei, e a representação legal posta em estatuto, contrato, ou "ex vi legis".

36. Funcionando de fato ou de direito, tais pessoas, salva as hipóteses de imunidade ou isenção, são contribuintes tributários. O reputado ALIOMAR BALEEIRO já sintetizava essa obrigação subjetiva, "litteris": "firmas civis ou comerciais, sejam individuais ou coletivas, domiciliadas no Brasil, e dedicadas habitual e profissionalmente a fins especulativos de lucro, são consideradas 'pessoas jurídicas' e sujeitas a imposto não discriminado, quaisquer que sejam as fontes ou a natureza de seus proventos, desde que superiores ao teto legal".⁽¹⁷⁾

37. Para o imposto de renda, a afirmação acima encontra positivamente no Regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, art. 95, I, e é explicitada, quanto à qualidade de pessoa jurídica, para o fim de obrigação tributária, no art. 96, onde se encontra literalmente: "Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior: I - as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital; II - as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior; III - os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País".

38. Toda e qualquer entidade incluída na norma citada, inclusive empresas públicas, sociedades de economia mista e respectivas subsidiárias (art. mencionado por último, parágrafo único), terá tratamento equiparado, devendo - se esta conclusão parcial antecipa resultados de adiante - recolher imposto de renda.

39. A interpretação do art. 45 do CTN, interagida com a das disposições acima, leva à indagação de como se apura, para efeito de tributação, a disponibilidade gerada pela aplicação de capital. A exigência de lei anterior, prevendo tais hipóteses, torna fácil a resposta: o art. 153 do Regulamento do Imposto de Renda estatui como base de cálculo o lucro proveniente da atividade da pessoa jurídica, real, presumido ou arbitrado, apurado no período de incidência do imposto (a respeito, v. item 30, retro).

40. A forma de apuração dessa base de cálculo "é feita por meio do resultado verificado em cada exercício social da pessoa jurídica; de uma forma bem genérica, é o montante das receitas, diminuído das despesas reconhecidas pela legislação própria".⁽¹⁸⁾

Tal resultado - ou lucro tributável - "é calculado no balanço fiscal, que é a apuração feita na declaração de rendimentos da pessoa jurídica", aferido - com mencionado anteriormente - no ano civil precedente ao exercício financeiro quando o imposto deve ser pago⁽¹⁹⁾.

41. Reconheceram-se até aqui, então, quem deve pagar o imposto de renda, quando deverá fazê-lo, e a forma para tanto. É o primeiro passo na especificação dos impostos focalizados, e do exposto deve ser guardado, de modo a subsidiar conclusões futuras, o seguinte:

As pessoas jurídicas, de qualquer natureza, e quando não expressamente imunes ou isentas, devem pagar imposto de renda, quando obtenham lucro real, apurado na forma da lei, verificados, assim, o respectivo fato gerador e a capacidade contributiva

42. O segundo imposto a ser objeto desta exposição, de acordo com a proposição lançada, é o Imposto Sobre Serviços. A estrutura de abordagem, adianta-se, continuará de forma idêntica.

43. A Constituição Federal de 1988, reproduzindo o texto da Carta por ela revogada, outorgou aos municípios competência tributária para a instituição de imposto sobre serviços de qualquer natureza (art. 156, VI), excetuando aqueles relativos a transporte intermunicipal e interestadual, e comunicações, remetidos para a competência dos estados (art. 155, I, "b").

44. Segundo HUGO DE BRITO MACHADO, o imposto sobre serviços tem como fato gerador "a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, dos serviços descritos em lista específica, referida pelo artigo 8º do Decreto-lei nº 406/68, com redação alterada pelo Decreto-Lei nº 834/69." (20). Hoje, a relação referenciada está atualizada em Anexo à Lei Complementar nº 56, de 15.12.87, o qual contém nada menos de cem hipóteses diferentes.

45. MARÇAL JUSTEN FILHO, contudo, afasta-se da interpretação puramente gramatical da lei, para não considerar o serviço "per si" como o núcleo da materialidade da hipótese de incidência tributária. Segundo o autor, tal (o núcleo) seria "sempre, e necessariamente, a abstração de uma ação ou de um estado de fato, que retrata, em última análise, uma conduta (entendida em sentido amplo) de uma pessoa (....) Ora, serviço, por si só, não designa nem indica uma conduta humana - mas o resultado de uma atividade (....) Não se tributa o serviço em si mesmo, mas a atividade humana da qual ele decorre. O tributo incide, materialmente, sobre a atividade que consubstancia o serviço (....) Ou seja, a incidência se dá sobre a prestação de serviço." (21).

46. Aclarada a imprecisão por poucos notada, a qual pode ser resumida em tributa-se o fato, não o ato, acha-se a geração da obrigação de pagar o ISS no art. 8º, do Decreto-lei nº 406/68, cuja letra foi virtualmente repetida na citação feita por HUGO DE BRITO MACHADO (v. item 44), Incisiva também é a lei quando trata da base de cálculo do imposto (art. 9º), ao indicar o preço do serviço prestado.

47. Esse último ponto, todavia, não parece absoluto. Com efeito, os legisladores municipais, diante da virtual impossibilidade de verificação de todas as hipóteses de incidência do imposto sobre serviços, quanto ao valor, permitem seja o mesmo cobrado de forma fixada previamente, em "quantum" genérico, relativo ao exercício fiscal, desimportando a real receita auferida pelo contribuinte. Em um sentido, há de se pontuar, transfere o legislador, nesses casos, a referência material do imposto, para um caráter eminentemente personalista (sem perder de vista a pessoalidade de toda obrigação tributária, é claro). Se tal postura não encontra sustentação adequada, na lei, não se pode

negar o seu alcance nitidamente inibidor da sonegação - paga-se menos, mas ao menos se paga.

47. Completando a tríade básica do imposto - fato gerador e base de cálculo já postos - tem-se como contribuinte o prestador de serviços, podendo ser "uma empresa ou um profissional autônomo, seja este liberal ou não", na síntese de JOAQUIM CASTRO AGUIAR (22). Pré-existente, por força de lei (Decreto-lei nº 406/68, art. 10, parágrafo único), é a exclusão daqueles a quem a lei diz prestarem serviços na qualidade de empregados, os trabalhadores avulsos, os diretores e membros de conselhos consultivo ou fiscal de sociedades. No caso de vínculo empregatício, não é despidendo ressaltar, mesmo os trabalhadores cuja especialização ou atividade esteja listada como hipótese de incidência de ISS estarão ao largo da exigência de pagamento do imposto. Se as pessoas jurídicas ou físicas assalariadoras, por seu turno, tiverem sua finalidade enquadrada, elas serão devedoras, não os especialistas a quem eventualmente empregue.

48. Estreita as hipóteses de incidência do imposto sobre serviços, ainda, a necessidade de a prestação de serviços ter conteúdo econômico, isto é, ao seu exercício corresponder expectativa de contraprestação ou "animus" de lucrar. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES fere a matéria com precisão: "Para o ISS interessa a prestação de serviços como circulação econômica, decorrente da venda ou oferecimento a venda. Quem presta serviços sem vendê-lo não realiza serviço econômico, mas simples serviço material (...). O fato gerador da obrigação tributária relativa ao ISS representa uma negociação de caráter oneroso, isto é, retribuída mediante preço. O lucro, embora em potência, deve estar contido na atividade prestada (explorada). Caso contrário, não haverá incidência do ISS. Assim, podemos dizer que a concretização da hipótese de incidência do ISS somente se realiza quando os serviços sejam prestados com fito de lucro ou remuneração".⁽²³⁾

49. Impende abordar, igualmente, o problema relacionado com a natureza da numeração legal dos hipótese de incidência do ISS, ora com a redação da Lei Complementar nº 56/87. Uma exata centena de serviços cuja prestação obriga ao recolhimento de ISS está na lista, indo exercício de profissão liberal por excelência, como a advocacia, até atividades de taxidermia, recauchutagem de pneus ou serviços funerários. Não pode o legislador prever, contudo, o aparecimento de inúmeras outras atividades, cuja natureza de serviço enseje a cobrança de imposto. Paira, então, a dúvida: a lista de serviços passíveis de, via lei municipal, taxação, é exaustiva ou exemplificativa?

50. O problema já provocou acalorados debates. JOAQUIM CASTRO AGUIAR, colhe como defensores da taxatividade DAGOBERTO CANTIZANO, APRÍGIO DE CARVALHO E SILVA e RUY BARBOSA NOGUEIRA. Por eles, a ausência eventual na lista simplesmente isenta qualquer serviço de tributação. O próprio ALICMAR BALEEIRO, revendo sua po-

sição, veio se juntar ao apanágio da exaustividade. JOAQUIM CASTRO AGUIAR, no entanto, posiciona-se de forma diversa, ao ver deste autor de forma apropriada, ao dizer: "Não nos parece seja exaustiva a enumeração, mas exemplificativa, por força da própria Carta Magna. Se o serviço não estiver compreendido na competência tributária da União ou do Estado, como definido em lei complementar, é tributável pelo Município".⁽²⁴⁾ É este o ponto mais próximo da verdade jurídica. A Constituição deixa ao Município a competência de instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, e faz logo a exceção (art. 156, IV)). Não invadindo a competência dos outros entes tributantes, então, pode a lei municipal valer-se da competência tributária residual, tomando-se a lista de serviços tributáveis por ISS como exemplificativa. A limitação ao poder de tributar a tanto não alcança.

51. Por fim, merece referência o Imposto sobre transporte interestadual e intermunicipal, e sobre comunicações, instituído para a área de competência estadual, cuja instituição já foi tratada de relance (v. item 43, retro). O tema do trabalho demanda tal menção, pois não restringe a exposição, ao menos explicitamente, ao imposto sobre serviços de qualquer natureza. E, afinal, há sociedades de economia mista cuja atividade leva ao seu fato tributável.

52. As principais características do imposto em destaque, nominado Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, são a não-cumulatividade, "compensando-se o que for devido em cada operação relativa à (...) prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal", a seletividade, "em função da essencialidade das mercadorias e serviços", e o estabelecimento de alíquotas competir ao Senado Federal, sendo ouvidos sobre específicos, quando a lei autoriza, os Estados e o Distrito Federal, no fórum do Conselho de Política Fazendária - CONFAZ. (destaques da Constituição, art. 155).

53. O legislador constitucional remeteu para a lei complementar, outrossim, após definir a hipótese de incidência genérica (art. 155, I, "b"), a especificação do contribuinte do imposto, a substituição deste, a disciplina do regime de compensação, e outras disposições eminentemente reguladoras. No exercício dessa faculdade, em função da competência tributária, vale notar, a título de exemplo, ter o Estado do Ceará disciplinado a matéria, através da Lei nº 11.530, de 27.01.89, a qual define contribuinte como qualquer "pessoa física ou jurídica que realiza operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descritos como gerador do imposto" (art. 12, "caput"), e especifica como tal "os órgãos da administração pública, as entidades da Administração Indireta e as fundações instituídas e mantidas pelo poder público" (art. 12, VII), além das concessionárias ou permissionárias de serviço público de transporte, comunicação ou energia elétrica (art. 12, VIII).

54. Do exposto, sobre os impostos tratados em relação a serviços, ISS e ICMS, pode-se tirar nova conclusão parcial:

"As pessoas jurídicas de qualquer natureza, quando não expressamente imunes ou isentas, são obrigadas tributárias ao prestarem serviços definidos em lei como hipóteses de incidência, quer quanto àqueles de qualquer natureza, quer quanto aos específicos de transporte e comunicações."

55. Encrada a parte primeira deste trabalho, na qual discorreu-se de forma encadeada sobre tributos, em geral, e os impostos de interesse próprio, no particular, passa-se ao estudo das sociedades de economia mista, de molde a propiciar, adiante, a interação conclusiva dos conceitos.

II - AS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA, GENERALIDADES, RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

56. Híbrido nascido da atuação do estado em área paralela e as vezes concorrente com as iniciativas empresariais nitidamente privadas, as sociedades de economia mista, com a sua mistura de capitais públicos e particulares, atendem, em sua constituição e atuação, o princípio de imperatividade de segurança nacional ou a relevância de serviço público, a teor do disposto no art. 173, "caput", da Carta Política vigente.

57. Em uma definição completa, longe das discussões encerradas na matéria, mas própria para dela se partir a vãos mais altos, HELY LOPES MEIRELES se estende: "sociedades de economia mista são pessoas jurídicas de direito privado, com participação do Poder Público e de particulares no seu capital e na sua administração, para a realização de atividade econômica ou serviço de interesse coletivo outorgado ou delegado pelo Estado".⁽²⁵⁾

58. A criação das sociedades "sub examen" decorre, inafastavelmente, de lei, sendo este preceito de cunho constitucional (art. 37, XIX). Deverá o corpo da lei específica, ainda, indicar com precisão a finalidade de a sociedade existir, e sua forma de atuação, de modo a permitir imediata visualização de sua constitucionalidade. LÚCIA VALLE DE FIGUEIREDO, discorrendo sobre essa demanda, tem-na por justificada, pois, a respeito das economia mista, diz: "Um de seus traços característicos é que devem, necessariamente, perseguir o próprio escopo, isto é: criadas pelo Estado para um determinado fim, encontram-se cortadas pela finalidade definida pela lei criadora". (26). Mais explicitamente, e em legislação acatada na nova ordem, igual disposição se encontra na Lei das Sociedades Anônimas, Lei nº 6.404, de 15.12.76, art. 237, "caput".

59. A constituição das sociedades de economia mista, como precedentemente afirmado, promove a comunhão entre capitais públicos e de particulares, para consecução de objetivo definido, a princípio, unicamente pelo sócio estado. Tal junção, porém, não dá a qualidade de economia mista a uma empresa senão com a prevalência do estado, no capital votante. Não é qualquer participação societária instrumento hábil a transformar uma sociedade em típica mista; há de se resguardar, consoante anota HELY LOPES MEIRELES, o poder de o estado atuar no negócio, efetivamente⁽²⁷⁾.

60. A forma societária a ser adotada por qualquer empresa do gênero será, sempre, a de sociedade anônima, por ações, regulada em passo idêntico às demais sociedades mercantis assemelhadas, como aliás, indica a menção há pouco feita à Lei nº 6.404/76, cujo art. 236, "in litteris", diz: "As sociedades de economia mista estão sujeitas a esta lei, sem prejuízo das disposições especiais de lei federal", As disposições subsequentes tratam, igualmente, de aspectos peculiares das economia mista, ante o direito societário."

61. A confluência de capitais não tira das sociedades em discussão, de outra feita, o caráter de entes da administração estatal. Não é, como se viu, uma estatal pura, sendo-lhe adequada a classificação de ente paraestatal, fruto da descentralização administrativa, praticada pelo estado na forma das atividades das economia mista. Por isso, não se lhes nega posição intrasistemática no quadro da administração pública. No âmbito federal - e repetidamente no estadual e no municipal, vale destacar - as sociedades de economia mista são postas como integrantes da Administração Indireta, por força do estatuído no Decreto-lei nº 200, de 25.02.67, art. 4º, II, "c".

62. O texto do art, 173, "caput", da Constituição, reduziu, de certa maneira, a possibilidade de criação de sociedades de economia mista, ao dizê-lo possível somente quando "necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo", remetendo a conceituação de ambas as hipóteses para a lei infraconstitucional. Tal não inviabiliza, no entanto, a abordagem de tema relato à exploração das economia mista já em funcionamento, em função de sua natureza. Doravante, é certo, o problema há de ser reestudado, desimportando, no entanto, para o presente.

63. Segundo CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, com as sociedades de economia mista "o Estado realiza cometimentos de dupla natureza: a) explora atividades econômicas que, em princípio, competem às empresas privadas (...) e só suplementarmente lhe cabem (...); b) prestar serviços públicos, encargos tipicamente seus"⁽²⁸⁾. Identificam-se aí, então, duas vetentes das sociedades de economia mista, não tão uniformes assim, quanto a regime de atuação e propósitos.

64. A partir dessa premissa, EROS ROBERTO GRAU identifica problema verdadeiro, "ao buscar critérios que nos permitam identificar as espécies de empresas estatais (n. a. - estatais no sentido lato) que desenvolvem serviço público e as espécies de empresas estatais que desenvolvem atividade econômica"⁽²⁹⁾, esta considerada como típica do setor privado da economia. A dificuldade admitida o mesmo autor reputa "tarefa extremamente árdua", pois "a doutrina, no estado em que se encontra, não apresenta critérios definitivos"⁽³⁰⁾.

65. De qualquer forma, pode-se sustentar, sem azo a erro, estarem as sociedades de economia mista de caráter "econômico" dentre aquelas concor-

rentes ou complementares à atividade privada (bancos, companhias de transporte), e as de fundo "público", onde prevaleça serviço cometido ao ente estatal (companhias de água e esgotos, de telefonia). Aquelas, tendendo para a iniciativa privada, no exato espírito da concorrência, e para o lado público, estas.

66. Não há negar, entretanto, distinções fundamentais "que impedem a perfeita simetria de regime jurídico entre elas e a generalidade dos sujeitos de direito privado", consoante assegura CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO (31). Regras como as do art. 37, da Constituição, em relação a cargos e servidores públicos - nada obstante a letra do art. 173, § 1º, também da Lei Magna - e as do art. 242, da Lei das Sociedades Anônimas, impeditiva da falência das economia mista, (traço, aliás, de suma importância, de relevo merecido) a tudo conduzem, menos a se acreditar em paridade sociedades de economia mista sociedades anônimas privadas, estrito senso. Há inegável tendência à publicização, ante diversos aspectos.

67. Compete ferir, por último, o problema da responsabilidade tributária das sociedades de economia mista, utilizando-se, para tanto, de noções apreendidas na parte antecedente, deste trabalho, onde e quando couber.

68. Já se disse, à sociedade, da posição intrínseca das economia mista - malgrado as restrições por último colocadas, mais no plano do pensamento - como passível de obrigações tributárias, mercê, de expressa previsão legal. Toda a legislação anterior, referente a Imposto Sobre a Renda, Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, e mesmo posterir, no tocante ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, encontra-se, a bem dizer, recepcionada "in totum" pela ordem recentemente estabelecida, no particular ora versado.

69. Com efeito, consagra a Constituição, no multicitado art. 173, § 1º: "A empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, INCLUSIVE QUANTO ÀS OBRIGAÇÕES trabalhistas e TRIBUTÁRIAS" (grifou-se). No mesmo diapasão, o parágrafo seguinte estabelece; "As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado".

70. Tomando-se como lição irreprochável os dizeres de PAULO DE BARROS CARVALHO, de o sujeito passivo da relação obrigacional ser "a pessoa, física ou jurídica, privada ou pública, de quem será exigido o cumprimento de prestação pecuniária, caracterizada como de natureza fiscal" (32), pode-se tirar a seguinte ilação, a respeito do tema desta parte segunda:

"As sociedades de economia mista, equiparadas às demais pessoas jurídicas de direito privado, também para fins tributários, são responsáveis subjetivamente para o pagamento de impostos, tão logo verifique-se a in-

cidência em suas atividades principais das hipóteses previstas em lei, ou utilize-se a pessoa jurídica de serviços pelos quais seja devido o imposto.

71. Tudo articulado, segue-se para o desfecho do trabalho, com a apresentação das conclusões, de forma objetiva.

III - O IMPOSTO DE RENDA E OS IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS, QUANDO A ELES SE SUJEITAM AS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA.

72. O pressuposto básico para a compreensão das conclusões a serem colocadas é, sem dúvida, a junção dos conceitos sobre impostos e sobre sociedades de economia mista. A interação das matérias básicas, analisadas sob a ótica de doutrina abalizada, enseja ao autor enunciar as suas conclusões, topicamente:

As sociedades de economia mista e o Imposto de Renda:

a) as sociedades de economia mista devem pagar imposto de renda quando apurarem, no final do exercício, lucro real, na forma fixada no Regulamento do Imposto de Renda, e de acordo com os procedimentos estabelecidos na legislação (CF/1988, art. 153, III, RIR, arts. 95, I, 96, I, parágrafo único, 153 a 155, 273, e outros);

b) as sociedades de economia mista, como empregadoras, se obrigam a reter e repassar o imposto descontado na fonte pagadora, dos rendimentos de seus assalariados (CTN, art. 45, parágrafo único, RIR arts. 575, V, "a", 576, § 1º a 3º, 577), sob pena de responsabilização, inclusive, dos acionistas controladores;

c) as sociedades de economia mista devem pagar o adicional sobre o imposto de renda (CF/1988, art. 155, I), quando exigido pela legislação estadual pertinente.

As sociedades de economia mista e os Impostos Sobre Serviços de Qualquer Natureza e Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços:

a) as sociedades de economia mista, quando, na eventual exploração de suas atividades, prestarem serviços de qualquer natureza, enquadrados na lista como hipóteses de incidência, mesmo independente da finalidade de sua atuação, devem recolher o Imposto correspondente, na forma da lei (Decreto-lei nº 406/68, Lei Complementar nº 56/87), com a possibilidade de, por força de norma municipal, serem responsáveis pela retenção do imposto, no pagamento de serviços de terceiros;

b) as sociedade de economia mista, no exercício de suas atividades, ou em função de serviços utilizados, sujeitar-se-ão ao pagamento do ICMS, relativos a transportes intermunicipais e interestaduais, ou comunicações (CF/1988, artr. 155, I, "b"), na forma da legislação estadual própria.

73. De forma sintética, então, pode-se dizer; AS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA, "EX VI LEGIS", SÃO SUJEITOS PASSIVOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO, SEM TRATAMENTO FISCAL DIFERENCIADO, SENÃO DE FORMA PARCIAL, NO CASO DE EXERCEREM ATIVIDADE MONOPOLIZADA.

74. Estas as conclusões cabíveis, abertas, no entanto, a formulações melhores e mais adequadas.

NOTAS

01. Ruy Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, p.5
02. apud Michel Temer, Elementos de Direito Constitucional, p. 18
03. Hugfo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, p. 112.
04. idem, p.7
05. Ruy Barbosa Nogueira, op. cit., p. 162, grifos por negrito.
06. idem, ibidem
07. Sacha Calmon Navarro Coelho, Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária", Paulo de Barros Carvalho, "Teoria da Norma Tributária".
08. Henry Tilbery, O Novo Imposto de Renda do Brasil, p. 15, caixa alta do original.
09. idem, ibidem
10. Ruy Barbosa Nogueira, op. cit., p. 163
11. idem, p. 162, trecho grifado originalmente em negrito
12. José Afonso da Silva, Aplicabilidade das Normas Constitucionais, p. 227
13. Price Waterhouse, A Constituição do Brasil - 1988 Comparada Com a Constituição de 1967 e Comentada, p. 654.
14. idem, p. 662
15. idem, ibidem
16. apud Antonio Chaves, Pessoa Jurídica-I, in Enciclopédia Saraiva do Direito, vol. 58, págs. 290/291
17. Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, p. 192
- 18) Luiz Augusto Irineu Florido, Affonso Cláudio Aquino de Barros e Marco Antonio Bazhuni, Curso de Direito Tributário, p. 118
19. idem, p. 119
20. Hugo de Brito Machado, op. cit., p. 237
21. Marçal Justen Filho, O Imposto Sobre Serviços na Constituição pags. 77/78
22. Joaquim Castro Aguiar, Sistema Tributário Municipal, p. 66.
23. Bernardo Ribeiro de Moares, Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços, pags. 121/122
24. Joaquim Castro Aguiar, op. cit., p. 63, negrito no original
- 25) Hely Lopes Meirelles, Direito Administrativo Brasileiro, p. 303
26. Lúcia Valle Figueiredo, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista, p. 40
27. Hely Lopes Meirelles, op, cit, p. 305

28. Celso Antonio Bandeira de Mello, *Natureza Essencial das Sociedades Mistas e Empresas Públicas*, RDA 159/3
29. Eros Roberto Grau, *Empresas Estatais ou Estado Empresário*, in *Curso de Direito Administrativo*, coordenação de Celso Antonio Bandeira de Mello, p. 105.
30. idem, *ibidem*
31. Celso Antonio Bandeira de Mello, *op. et p. cit.*
32. Paulo de Barros Carvalho, *op. cit.*, p. 100.

BIBLIOGRAFIA

- AGUIAR, Joaquim Castro - *Sistema tributário municipal*, Rio de Janeiro, José Konfino, 1971.
- BALEEIRO, Aliomar - *Direito tributário brasileiro*, 10ed., rev. atual, por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro, Forense, 1987.
- Limitações constitucionais ao poder de tributar, Rio de Janeiro, Forense, 9151.
- BORGES, Arnaldo - *O sujeito passivo da obrigação tributária* - São Paulo, Revista dos Tribunais, 1981.
- BORGES, José Souto Maior - *Lei complementar tributária* - São Paulo, Revista dos Tribunais, 1975.
- CARVALHO, Paulo de Barros - *Curso de direito tributário* - 2ed. rev., São Paulo, Saraiva, 1986.
- Teoria da norma tributária. 2ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1981.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro - *Norma jurídica e obrigação tributária*. R. dir. trib. 13/14:114-136, jul/dez. 1980.
- Teoria geral do tributo e da exoneração tributária - São Paulo, Revista dos Tribunais, 1982
- CRUZ, Diniz Ferreira da - *Lei complementar em matéria tributária* - São Paulo, José Bushatsky, 1978
- FANUCCHI, Fábio - *Curso de direito tributário brasileiro* - 3ed., São Paulo, Resenha Tributária, 1975
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle - *Empresas públicas e sociedades de economia mista*. São Paulo, Revisata dos Tribunais, 1978
- FLORIDO, L.A.I, BARRO A.C.A. & BAZHUNI, M.A. - *Curso de direito tributário*, Rio de Janeiro, Liber Juris, 1989
- FRANÇA, R. Limongi - coral - *Enciclopédia Saraiva do direito*, São Paulo, Saraiva, 1977, v. 58
- GRAU, Eros Roberto - *Empresas estatais cu estado empresário* In: MELLO, Celso Antonio Bandeira de - coord. *Curso de direito administrativo*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1986.
- GRECCO, Marco Aurélio - *Dinâmica da tributação e procedimento*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1979.
- HIGUCHI, Hiromi & HIGUCHI, Fábio Hiroshi - *Imposto de renda das pessoas jurídicas*, 14ed., São Paulo, Atlas, 1989
- JUSTEN FILHO, Marçal - *O imposto sobre serviços na constituição*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1985
- LACOMBE, Américo Masset - *Obrigação tributária*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1977.

- MACHADO, Hugo de Brito - Curso de direito tributário, Rio de Janeiro, Forense, 1987
- MARTINS, Ives Gandra da Silva - O sistema tributário na constituição de 1988, São Paulo, Saraiva, 1989
- MEIRELLES, Hely Lopes - Direito administrativo brasileiro, 13ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1987
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de - Natureza essencial das sociedades mistas e empresas públicas, Consequências de seus regimes, RDA 159:1-9, jan/mar, 1985
- MORAES, Bernardo Ribeiro de - Doutrina e prática do imposto sobre serviços, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1975
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa - Curso de direito tributário, 9ed. atual, São Paulo, Saraiva, 1989
- PRICE WATERHOUSE - A constituição do Brasil de 1988 comparada com a constituição de 1967 e comentada. São Paulo, 1989
- SILVA, José Afonso - Aplicabilidade das normas constitucionais. 2ed., rev. e atual., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1982
- TEMER, Michel - Elementos de direito constitucional. 5ed. rev. amp. e rev. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1989
- TILBERY, Henry - O novo imposto de renda do Brasil, São Paulo, IOB, 1989