

Sociedades de profissionais e tributação: análise do artigo 9º, § 3º do Decreto-lei n.º 406/68 frente a Lei Complementar n.º 116/03

Michelle Portugal¹

Resumo

Analisa a revogação do artigo 9º, parágrafo 3º, do Decreto-lei n.º 406/68, o qual instituiu a tributação fixa para as sociedades prestadoras de serviços profissionais, após o advento da Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003. O presente estudo utilizou-se do método indutivo, realizado por meio de pesquisa bibliográfica e análise da legislação atinente à matéria. Aponta a impossibilidade da manutenção do benefício da tributação fixa para os prestadores de serviços profissionais que estejam constituídos sob a forma de sociedade, por força da vedação da repristinação no Direito Positivo brasileiro, visto que o Decreto-lei n.º 834/69 e posteriormente a Lei Complementar n.º 56/87, substituíram, na redação do supracitado dispositivo, a numeração dos serviços alcançados pelo benefício da tributação fixa, a fim de torná-lo compatível com as respectivas listas de serviço inicialmente propostas pelo Decreto-lei 406/68. Contudo, estes diplomas legais foram expressamente revogados pelo artigo 10 da Lei Complementar n.º 116/03. Aponta que o fato de estar constituído sob a forma de sociedade não é critério apto a desencadear a disparidade na tributação dos prestadores de serviço profissional, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia. A pesquisa visa contribuir com a aplicação da Lei Complementar n.º 116/03, notadamente no que se refere à tributação das sociedades profissionais, propondo algumas reflexões acerca das peculiaridades que cercam a temática, incitando o debate sobre a revogação da tributação fixa, para que se busque aperfeiçoar a interpretação que se faz da matéria ora analisada.

Palavras Chave: Imposto sobre serviços; Tributação fixa; Sociedades prestadoras de serviços profissionais.

1 Introdução

No Imposto Sobre Serviço (ISS) a base de cálculo é o preço do serviço. Contudo, o Decreto-lei n.º 406/68 estabeleceu, em seu artigo 9º, § 3º, que o valor do imposto seria estabelecido em quantia fixa, desde que a prestação de serviço se realizasse sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte. E, neste caso, levar-se-iam em conta outros fatores, dentre os quais *não* se inclui o valor do serviço. Essa modalidade de tributação pelo

¹ Especialista em Direito do Estado – Área de Concentração em Direito Tributário.

ISS abrangeu os profissionais liberais, assim denominados, entre outros, os advogados, fisioterapeutas, engenheiros, médicos, contadores.

Em 31 de julho de 2003 foi publicada a Lei Complementar n.º 116/03, que dispôs sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, que trouxe, junto com as inovações, dúvidas referente a permanência da tributação fixa para os serviços realizados sob responsabilidade pessoal do profissional habilitado. Questão a ser dirimida é se esta tributação peculiar também subsiste quando os serviços profissionais são prestados por meio de sociedades e, neste caso, a despeito do observado no artigo 9º, § 3º do Decreto-lei n.º 406/68, calcula-se em relação a cada profissional habilitado que preste serviços em nome da sociedade.

A Lei Complementar n.º 116/03 revoga, expressamente, os artigos 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 406/68. Todavia, nada dispõe acerca do artigo 9º, que trata da tributação fixa para os serviços profissionais, e, mais especificamente, no parágrafo terceiro, sobre as sociedades prestadoras de serviços profissionais.

Face ao teor do artigo 10 da Lei Complementar n.º 116/03, questiona-se se estaria vigente a tributação fixa para as sociedades de profissionais, ante a omissão do legislador quanto à revogação do § 3º do artigo 9º do Decreto-lei n.º 406/68. Isto porque, embora não o tenha revogado, a Lei Complementar 116/03 revogou dois diplomas legais que modificaram a redação do artigo 9º, § 3º do Decreto-lei n.º 406/68.

1 ISS e capacidade contributiva

Necessário se faz o estudo do princípio da capacidade contributiva para melhor compreender o instituto da tributação fixa utilizada pelo Decreto-lei 406/68.

No direito tributário, o princípio da capacidade contributiva vem como resposta ao fato de a Constituição ter disposto sobre o tratamento paritário dos cidadãos em face da lei. Seria, portanto, um legado do princípio da isonomia.

Tratar desigualmente os desiguais, na medida de suas respectivas desigualdades é preceito há tempos consagrado. Rui Barbosa lecionou que:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. [...]. Tratar com

desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem (BARBOSA, 2001, p. 55).

O inciso II do artigo 150 da Constituição Federal expressa este princípio. Contudo, não traz critérios de determinação das desigualdades. Dispõe o § 1º do artigo 145, da Constituição Federal, que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Corroborando o artigo 145 da Carta Magna, Carvalho (2004, p. 337) diz que:

No Brasil, o sistema do direito positivo exhibe, em todas as figuras tributárias conhecidas, a observância do princípio da *capacidade contributiva absoluta*, uma vez que os fatos escolhidos denotam signos de riqueza. Como decorrência, em todos eles há uma base de cálculo e, com isso, campo para o exercício da diretriz da igualdade.

Pelo princípio da igualdade, do qual decorre o princípio da capacidade contributiva, a lei não pode fixar pelo ISS alíquotas diferentes para serviços semelhantes. Distinções são possíveis, desde que respeitadas as diretrizes dos princípios supracitados.

O princípio da capacidade contributiva colide com os “tributos fixos”. Daí a dificuldade em adotá-los. O artigo 154 da Constituição demonstra o destaque dado à base de cálculo, como critério de distinção das espécies tributárias.

Barreto (2003, p. 13) lecionou, antes da publicação da Lei Complementar n.º 116/03, que a tributação do ISS prevista no artigo 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-lei n.º 406/68, configurava-se como *tributação proporcional, embora diminuída, ante a impossibilidade de utilização do valor recebido a título de remuneração do próprio serviço*.

Questiona-se a cobrança do Imposto Sobre Serviço em face dos prestadores de serviços profissionais sob responsabilidade pessoal, pois a tributação fixa instituída no Decreto-lei n.º 406/68 não respeita a capacidade contributiva, pois um profissional bem sucedido, com ampla carteira de clientes tem o mesmo tratamento tributário do profissional que ainda não se consolidou no mercado.

O Decreto-lei n.º 406/68, no artigo 9º, §§ 1º e 3º, estabeleceu que profissionais que prestassem determinados tipos de serviço contribuiriam de forma igual, ainda que a capacidade contributiva dos mesmos não fosse coincidente.

Evidencia-se que a tributação fixa instituída é uma afronta ao princípio da capacidade contributiva, tanto em relação aos profissionais que prestam serviços profissionais quanto se comparados aos demais prestadores de serviços constantes da lista anexa do diploma legal que regulamentou o ISS.

A Lei Complementar n.º 116/03 nada alterou quanto a tributação fixa dos profissionais que atuam de forma individual, prolongando o vício da regra anterior. Com relação aos profissionais que prestam serviço sob a forma de sociedade, em decorrência da má técnica legislativa, há divergências se estaria ou não vigente o benefício para os mesmos. O que só fez aumentar a desigualdade, pois se considerar revogado o § 3º do artigo 9º do Decreto-lei n.º 406/68, tributar-se-iam serviços iguais de maneira diferente, pois o fato de estar constituído sob a forma de sociedade não é fato a ensejar a desigualdade tributária.

Em decorrência do princípio da isonomia tributária, àqueles que se encontrem em situação equivalente deve ser dispensado o mesmo tratamento tributário. Com o advento da Lei Complementar n.º 116/03 e a decorrente discussão acerca da manutenção ou não da tributação fixa para as sociedades prestadoras de serviços profissionais, surge a necessidade de se analisar a isonomia tributária entre aqueles que prestam serviço sob responsabilidade pessoal, para quem a tributação fixa continua em vigor, e para aqueles que prestam serviço de caráter pessoal sob a forma de sociedade, para quem se discute haver a alteração da tributação fixa. Grupenmacher (2003, p. 48) traz o seguinte posicionamento:

O fato de estarem constituídos sob a forma de sociedade não é elemento bastante em si mesmo a autorizar a aplicação de tratamentos diferenciados aos profissionais que atuam de maneira autônoma ou em sociedade. Em um, como em outro caso, ditos profissionais assumem responsabilidade pessoal pelo trabalho que desempenham, o que lhes confere a prerrogativa de serem tratados de maneira isonômica frente à legislação tributária, ou seja, autonomamente ou em sociedade, os prestadores de serviços que desempenhem suas atividades sob a forma de trabalho pessoal fazem jus à tributação fixa anual

Caso se considere revogado o artigo 9º, § 3º do Decreto-lei n.º 406/68, ter-se-á dificuldade em aplicar-se o princípio da isonomia entre aqueles que prestam serviço de responsabilidade pessoal, visto que o traço característico que enseja o tratamento especial no que se refere ao ISS é tratar-se de trabalho pessoal, e não estar constituído sob a forma societária.

Como consequência do princípio da igualdade, é vedada a distinção feita de modo arbitrário, que adote como elemento de segregação fato inapto a desencadear tratamento tributário diferenciado.

A forma societária tem a intenção da união de esforços para a realização de um fim comum, sem que esta sociedade tenha natureza empresarial. Majorar a tributação dos serviços prestados por sociedades de profissionais em relação aos mesmos serviços quando prestados por contribuinte individual agride o princípio da isonomia.

2 Relação jurídica tributária

A relação jurídica que compõe a norma jurídica tributária da norma jurídica tributária do ISS, em seu aspecto pessoal compreende como sujeito ativo o Município e sujeito passivo os prestadores de serviço; em seu aspecto quantitativo a base de cálculo (valor do serviço) e a alíquota em percentual previsto em lei.

Considerando o objeto desta pesquisa, a direção é para o sujeito passivo sociedade de profissionais, que recebe (ou recebia) tratamento jurídico tributário especial de tributação fixa, com análise da base de cálculo adotada para este tipo de tributação.

2.1 Sujeito passivo – sociedades de profissionais

As sociedades prestadoras de serviços profissionais beneficiadas com a base de cálculo estimada sobre o Imposto Sobre Serviços no Decreto-lei n.º 406/68, com a redação que lhe conferiu a Lei Complementar n.º 56/87, são aquelas que prestam os seguintes i) serviços: médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultrasonografia, radiologia, tomografia e congêneres; ii) enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária); iii) médicos veterinários; iv) contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres; v) agentes da propriedade industrial, vi) advogados; vii) engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos; viii) dentistas; ix) economistas; e x) psicólogos.

Observa-se que a Lei Complementar n.º 116/03, na lista de serviços anexa, trouxe algumas atualizações, de forma que há serviços não contemplados na lista anterior e que, pelo fato de as listas não guardarem correspondência numérica, haverá dificuldade em

considerar se estas sociedades fazem jus a tributação fixa, caso não se considere revogado o §3º, artigo 9º, do Decreto-lei 406/68.

Rocha (2003, p. 237) traz estudo sobre as sociedades profissionais, inferindo que estas não possuem a estrutura empresarial, de forma a justificar o abrandamento da carga tributária.

O critério estabelecido para a instituição da tributação fixa constituía-se na realização de serviço profissional sob a responsabilidade pessoal de contribuinte que desempenhasse determinada profissão, devidamente habilitado, que fosse membro da sociedade de profissionais.

2.2 Aspecto quantitativo

Nos tributos fixos, o valor do *quantum* tributário viria disposto nos termos da lei, afastando-se a base de cálculo e conseqüente alíquota. O valor a ser recolhido seria estipulado em valor terminante, invariável, ainda que não tenha ocorrido o fato jurídico tributário.

Em que pese poder o legislador optar por mensurar a intensidade da ação que enseja a tributação, de forma a buscar uma grandeza que dimensione o fato tributado, o Decreto-lei 406/68 instituiu entre os prestadores de serviços profissionais a tributação fixa, a qual prescinde de meios de verificar a capacidade contributiva das partes.

No tocante aos tributos fixos, Carvalho (2004, p. 324-325) leciona que:

Curvados diante da conformação rígida do nosso sistema constitucional, pensamos que descabem alusões aos denominados *tributos fixos*, sobretudo porque a Constituição brasileira elegeu a hipótese normativa e a base de cálculo como o binômio diferenciador dos tributos [...] vemos nisso uma inconstitucionalidade vitanda, embora os tribunais não se hajam manifestado na apreciação específica desse problema.

A base de cálculo é instância que se impõe à fixação do valor cobrado a título da obrigação tributária que se pretende instituir, sendo indispensável a incidência de alíquota, sob pena de ofensa ao princípio da capacidade contributiva das partes.

2.2.1 Base de cálculo

A base de cálculo integra a relação jurídica tributária tributária. A terminologia sofre variação, sendo denominada base de cálculo, base tributável ou base imponible. A base de cálculo fornece critério para a determinação do *quantum* tributário.

Carvalho (2004, p. 327) leciona que:

A base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo.

Ataliba (1992, p. 98-99), sobre a base de cálculo assevera que:

Insistimos em sublinhar o aspecto conceptual da base imponible, para afastar claramente a idéia de que se trate de algo “material”, inerente ao objeto a que o conceito legal ‘hipótese de incidência’ se refere. Pelo contrário, a base imponible é um atributo de um aspecto (o material) da h.i. e, como tal, um conceito legal também.

Esta afirmação tem como consequência o fato de que a base de cálculo pode abranger inteiramente as perspectivas dimensionáveis do fato objeto do conceito em que a hipótese tributária se constitui ou somente alguns de seus elementos.

Complementa Ataliba (1992, p. 99):

Efetivamente, fica evidente a posição central da base imponible – relativamente à hipótese de incidência – pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponible uma grandeza que não seja ínsita na materialidade de sua hipótese de incidência.

A confrontação da base de cálculo com o critério material da hipótese tributária pode configurar uma distorção da hipótese tributária, de forma a alterar a natureza do tributo. Deste modo, observa-se que a base de cálculo é decisiva, de forma que o legislador, ao estabelecer a base de cálculo, pode configurar a natureza da espécie tributária. Tal concepção indica o princípio da tipologia tributária.

2.2.1.1 Base de cálculo real

A base de cálculo real terá como substrato elemento hábil a definir o *quantum* tributário, como, por exemplo, o preço do serviço para os casos de cobrança do ISS.

Na defesa da utilização da base de cálculo real para o Imposto Sobre Serviços, pondera Justen Filho (1985, p. 168) que:

É um interesse fundamental do ordenamento jurídico que os encargos sejam distribuídos segundo a condição e a capacidade individual. Especificamente no campo tributário, o interesse jurídico fundamental é o de que se distribua a carga fiscal de modo consentâneo com a riqueza existente, de forma que, onde haja maior riqueza, maior seja o valor tributariamente apreendido pelo Estado – e vice-versa. Esse interesse orienta politicamente a atuação do legislador tributário.

A base de cálculo real vêm em consonância com a capacidade contributiva das partes, pois eleger, para cada contribuinte, a proporção do tributo a ser pago. Ademais, a base de cálculo real permite a tributação sobre o serviço efetivamente prestado, pois, se assim não se considerar, ter-se-á a incidência do ISS sobre a habilitação para a prestação de serviços profissionais, e não sobre o efetivo exercício da profissão.

2.2.1.2 Base de cálculo estimada

A base de cálculo estimada será indicada por valor que não corresponde as reais dimensões do evento tributário. Poderá ser o mesmo valor para todos os contribuintes que pretendem realizar o pagamento dos denominados tributos fixos. A base de cálculo estimada não considera qualquer elemento diferenciador entre os contribuintes.

Segundo Justen Filho (1985, p. 162), a Constituição eleger a prestação de serviço como base de cálculo do Imposto Sobre Serviços, e, com relação aos prestadores de serviços profissionais, que recolhem valor fixo anual a título de ISS, critica-se que, se a intenção fosse autorizar a tributação sobre a capacidade física e intelectual, sequer seria necessária a prestação de serviço. Bastaria a habilitação para o exercício de certas profissões ou a capacidade potencial de exercício de certa atividade. E, tal raciocínio não poderia ser aceito, pois o Imposto Sobre Serviço não incide sobre a potencialidade de uma prestação de serviço, sendo imperiosa a efetividade desta prestação.

Nesse sentido argumenta Justen Filho (1985, p. 165-166) que é, de fato, inconstitucional pretender tributar, por via do ISS, quem não desempenhou qualquer prestação de serviço. Mas tal decorreria, fundamentalmente, da inocorrência de fato imponível de ISS.

A tributação fixa instituída para os prestadores de serviços profissionais fica muito aquém da cobrança instituída para os demais prestadores de serviço, havendo uma disparidade entre os sujeitos passivos do ISS.

A base de cálculo estimada é inadequada tanto para os contribuintes, que são postos todos no mesmo plano de capacidade contributiva, quanto para a arrecadação, que não poderá utilizar-se da base de cálculo real de cada fato que enseje a incidência do tributo.

3 A cláusula de revogação na Lei Complementar n.º 116/2003

Na análise da revogação ou não da tributação fixa para as sociedades prestadoras de serviços profissionais deve-se fazer uma análise das formas de revogação no ordenamento jurídico brasileiro. A fonte para tanto será a Lei de Introdução ao Código Civil, e assim avaliar se a Lei Complementar n.º 116/03 revogou o §3º do artigo 9º do Decreto-lei n.º 406/68.

3.1 Ausência de revogação expressa

Há controvérsia na análise da situação das sociedades de profissionais beneficiadas no artigo 9º, § 3º do Decreto-lei n.º 406/68, uma vez que o Decreto-lei n.º 834/69 e a Lei Complementar n.º 56/87, que alteraram a redação original do artigo 9º, § 3º do Decreto-lei n.º 406/68 foram revogados. Resta analisar se a revogação dos diplomas legais que modificaram a redação do Decreto-lei n.º 406/68 traria como consequência a revogação do benefício da tributação fixa criado com o artigo 9º, § 3º do Decreto-lei n.º 406/68:

Já se viu que a Lei Complementar n.º 116/03 não declarou expressamente a intenção de revogar o art. 9º, § 3º do Decreto-lei nº 406/68 (tendo até omitido tais preceitos da lista de revogações do art. 10), nem com ele é incompatível, haja vista que não contém qualquer dispositivo que negue ou se oponha à existência do regime contemplado naquele comando normativo (XAVIER, 2003. p. 9).

3.2 Análise da revogação tácita

Para Diniz (1997, p. 67), a revogação será tácita quando:

houver incompatibilidade entre a lei nova e a antiga, pelo fato de que a nova passa a regular parcial ou inteiramente a matéria tratada pela lei anterior, mesmo que nela não conste a expressão 'revogam-se as disposições em contrário', por ser supérflua.

A revogação tácita, ou *revogação indireta* ocorre quando a lei posterior traz disposições incompatíveis com a lei anterior (revogação parcial, derrogação), ou quando a lei nova regula inteiramente a matéria que era regulada pela lei precedente (revogação total, abrogação).

Importa examinar se a Lei Complementar n.º 116/03 teria regulado inteiramente a matéria, de modo a não ter deixado espaço para a aplicação da norma especial constante do artigo 9º, § 3º do Decreto-lei n.º 406/68. Ao que se observa, não ocorreu a inteira regulação, pois nada se dispõe acerca da tributação fixa prevista para os prestadores de serviços profissionais; contudo, não revoga, expressamente, o dispositivo legal que regulava tal benesse.

3.3 A revogação dos dispositivos que alteraram o Decreto-lei n.º 406/68

Constata-se que o Decreto-lei n.º 834/69 e a Lei Complementar n.º 56/87 que alteraram a redação original do artigo 9º, § 3º do Decreto-lei n.º 406/68 foram revogados pelo artigo 10 da Lei Complementar n.º 116/03, de modo a verificar se tal fato resultaria na revogação do benefício da tributação fixa criado com o artigo 9º, § 3º do Decreto-lei n.º 406/68.

Para Scaff (2003, p. 99), a revogação da Lei Complementar n.º 56/87, no que tange a tributação das sociedades uniprofissionais, apenas revogou a alteração que havia sido efetuada, mantendo a redação originária estabelecida pelo Decreto n.º 834/69. Ocorre que também a revogação do Decreto n.º 834/69, por sua vez, seria uma revogação de uma alteração à redação formalmente considerada.

Ao explanar que a revogação expressa das alterações da norma não se confunde com a revogação da norma, assim dispõe Scaff (2003, p. 104):

jamais se poderá dizer que a Lei Complementar 116/03 revogou o art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68. O que se poderá dizer é apenas que a Lei Complementar 116/03 revogou as normas que procederam às alterações no texto do art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68, atingindo-o indiretamente, apenas no rol dos profissionais que poderiam usufruir do tratamento diferenciado nele previsto.

Se assim se considerar, a revogação da Lei Complementar n.º 56/87 não implica a revogação indireta do § 3º do artigo 9º do Decreto-lei n.º 406/68, por ele meramente modificado, cuja revogação exigiria disposição expressa, que, contudo, não se verificou.

4 Argumentos para subsistência da tributação fixa

Relata Harada (2003):

no substitutivo aprovado pela Câmara Federal, o art. 9º do Dec.-lei 406/68 era expressamente revogado, conforme art. 10 daquele substitutivo. Aquele órgão de representação popular abolia, pois, o regime jurídico de tributação dos profissionais liberais. Todavia, o Senado Federal, entendendo que o art. 9º e parágrafos daquele diploma legal não eram incompatíveis com o art. 7º e parágrafos da nova disciplina do ISS, manteve aquele art. 9º, revogando os demais artigos do Dec.-lei 406/68, pertinentes ao imposto municipal.

Sustenta o autor que, segundo a melhor técnica legislativa, o correto seria reproduzir os parágrafos 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-lei n.º 406/68 no corpo do artigo 7º da nova Lei, mediante acréscimos dos parágrafos 4º e 5º, revogando a totalidade dos dispositivos do diploma legal de 1968, referentes ao ISS.

Quanto às formas de revogação, deve haver a observância do que dispõe a Lei Complementar n.º 95/98, sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, com redação dada pela Lei Complementar n.º 107/2001, incisivamente com o contido no artigo 9º, para o qual, “quando necessária a cláusula de revogação, esta deverá indicar expressamente as leis ou disposições legais revogadas”.

Diante da exigência de revogação expressa acima transcrita, a manutenção do artigo 9º do Decreto-lei n.º 406/68 pode-se entender que a matéria tratada no referido artigo e parágrafos foi tida como compatível com a nova ordem e, portanto, foi afastada sua revogação.

Para Xavier (2003, p. 09):

como a cláusula de revogação deve indicar expressamente as disposições que pretende revogar, não há margens para dúvidas que ao omitir o art. 9º do Decreto-lei 406/68 do rol das disposições revogadas, a Lei Complementar nº 116/03 não poderia ter sido mais clara quanto à sua intenção de manter vigentes as regras nele contidas, notadamente os seus §§ 1º e 3º.

Considerando que a incompatibilidade entre a norma posterior e a anterior é uma das hipóteses de revogação tácita, frisa-se que a incompatibilidade deve ser clara, evidente, pois a revogação não se presume, conforme Diniz (2002. p. 68) “havendo dúvida, dever-se-á entender que as leis ‘conflitantes’ são compatíveis, uma vez que a revogação tácita não pode ser presumida”.

Outro linde da hermenêutica é que lei nova que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes não revoga nem modifica a lei anterior, conforme disposto no Decreto-lei n.º 4.657, de 04/12/1942, artigo 2º, § 2º.

No caso em estudo, a Lei Complementar n.º 116/03 teria veiculado disposições gerais quanto à tributação pelo ISS das sociedades prestadoras de serviços profissionais, e referida lei não poderia revogar as regras constantes no Decreto-lei n.º 406/68, por tratar-se de normas especiais no que concerne aos serviços de sociedades de profissionais.

Muitos autores² sustentam a idéia de que permanece em vigor o §3º do artigo 9º do Decreto-lei n.º 406/68, como normas especiais destinadas a regular a tributação das sociedades prestadoras de serviços profissionais.

4 Argumentos para revogação do § 3º do artigo 9º do Decreto-lei n.º 406/68

Gruppenmacher (2003, 39) argumenta que:

Entende-se que, diante da nova previsão legislativa e da proibição de repristinação no direito brasileiro, a tributação na forma fixa para as sociedades de profissionais está revogada.

Complementa o autor, dizendo que chegou à conclusão acima transcrita após detida incursão nas manifestações doutrinárias que definem os institutos da revogação, da derrogação e da repristinação, com enfoque na Lei de Introdução ao Código Civil.

² Alberto Xavier, Eduardo Fortunato Bim, Fernando Facury Scaff, Hugo de Brito Machado, Roberto Duque Estrada, entre outros.

Nesse entendimento, ter-se-ia que a Lei Complementar n.º 56/87, ao conferir nova redação ao artigo 9º, § 3º, do Decreto-lei n.º 406/68, derogou-o, de modo a manter a tributação fixa para as sociedades prestadoras de serviços profissionais. Após, a Lei Complementar n.º 116/03 revogou, integralmente, a Lei Complementar n.º 56/87, de modo que, nesse diapasão, fez com que desaparecesse do ordenamento jurídico tributário a benesse instituída para as sociedades de profissionais criada pelo Decreto-lei n.º 406/68, mantida pelo Decreto-lei n.º 834/69 e pela Lei Complementar 56/87. Contudo, com a revogação expressa da Lei Complementar n.º 56/87 pela Lei Complementar n.º 116/03, não voltou a vigor o artigo 9º, § 3º, do Decreto-lei n.º 406/68, ante a proibição da repristinação, conforme o disposto no § 3º do artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil.

Para Diniz (2002. p. 66), revogar é tornar sem efeito uma norma, retirando sua obrigatoriedade. Revogação é um termo genérico, que indica a idéia de cessação da existência da norma obrigatória.

Sobre a proibição da repristinação, Ferraz Júnior (2003, p. 204) traz o seguinte exemplo prático:

Uma norma *x* revoga uma norma *b*; posteriormente uma norma *z* revoga a norma *x*; isso não faz com que a norma *b* volte a valer. A proibição da repristinação significa, pois, que uma norma revogadora não pode revalidar as normas antes revogadas pela norma que ela revoga.

Se assim se argumentar, ter-se-ia: a norma “*x*” corresponde à Lei Complementar 56/87; a norma “*b*” corresponde ao Decreto-lei n.º 406/68; a norma “*z*” corresponde à Lei Complementar n.º 116/03.

Rebatendo a afirmação de que o artigo 9º do Decreto-lei n.º 406/68 foi apenas modificado, e não revogado pela Lei Complementar n.º 56/87, argumenta-se que tal raciocínio é aparentemente procedente, tendo em vista que as leis supramencionadas de fato “modificaram a redação” do artigo 9º do Decreto-lei n.º 406/68. De acordo com a técnica jurídica, modificar a redação, mantendo o núcleo da norma, nada mais é do que derogá-la. Nesta análise, a alteração de qualquer dispositivo dentro de um texto legal corresponde à sua derrogação. E, havendo a revogação, não há que se admitir a repristinação.

Para corroborar esse entendimento, traz-se o *caput* do artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil: “não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a *modifique* ou *revogue*” (grifo não consta do original).

Ao utilizar a forma substantivada dos verbos *modificar* ou *revogar*, infere-se que tanto a modificação quanto a revogação fazem cessar os efeitos do texto original.

Haveria incompatibilidade entre o artigo 9º, § 3º do Decreto-lei n.º 406/68 e a Lei Complementar n.º 116/03 no tocante à lista de serviços. Isto porque da interpretação conjunta dos mencionados diplomas legais impossibilitaria a aplicação concomitante dos mesmos, visto que os serviços descritos no artigo 9º § 3º do Decreto-lei n.º 406/68 não guardam correspondência numérica com aqueles descritos na Lei Complementar n.º 116/03.

Nessa linha de pensamento, ao se conceber o restabelecimento dos efeitos do artigo 9º, § 3º do Decreto-lei n.º 406/68, beneficiar-se-iam prestadores de serviços diversos daqueles profissionais habilitados que prestam serviços junto a uma sociedade.

Observe-se a numeração descrita no artigo 9º, § 3º do Decreto-lei n.º 406/68, na parte que aponta como beneficiários da tributação fixa os serviços descritos nos itens I, III, IV e VII.

Verifica-se que na lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/03, os retrocitados itens correspondem a serviços de informática, serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres, serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres e serviços de engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

Ainda que sejam parcialmente coincidentes, não há equivalência total entre as listas, de modo a ensejar a incompatibilidades entre os diplomas legais do artigo 9º, § 3º do Decreto-lei n.º 406/68 e da Lei Complementar n.º 116/03.

Sendo incompatíveis entre si, há de ser aplicado o disposto no artigo 2º, § 1º da Lei de Introdução ao Código Civil, afastando-se a norma anterior e aplicando-se a posterior.

O conflito entre a lista de serviços do artigo 9º, § 3º do Decreto-lei n.º 406/68 e a lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/03 decorre da não equivalência entre as mesmas. Deste modo, a interpretação conjunta das duas leis desencadearia uma oposição recíproca, visto que, ao se aplicar a tributação fixa aos serviços descritos nos respectivos itens da Lei Complementar n.º 116/03, beneficiar-se-iam serviços diferentes das sociedades

de profissionais. Neste ponto, admitir-se-ia a hipótese de derrogação tácita do artigo 9º, § 3º do Decreto-lei n.º 406/68.

A revigoração dos efeitos do artigo 9º, § 3º do Decreto-lei n.º 406/68 alteraria o rol de beneficiários pela tributação fixa anual, de forma a contemplar prestadores de serviços distintos daqueles para os quais foi criada a tributação fixa.

Conclusão

O sistema do direito positivo brasileiro exige a observância do princípio da capacidade contributiva. Disto decorre a importância da utilização do aspecto material da hipótese tributária e cálculo e alíquota para o exercício da diretriz da igualdade, de conformidade com parágrafo primeiro do artigo 145, da Constituição Federal, pelo qual os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

A Lei Complementar n.º 116/03 é norma nacional em matéria de legislação tributária, com esteio na Constituição Federal, precisamente nos artigos 146, III e 156, III. A Lei Complementar n.º 116/03 não é um veículo instituidor de tributos, mas uma regra sobre tributação, na qual se estabelece *como, quando e até que ponto* os Municípios podem tributar.

A norma que instituiu a tributação fixa para aqueles que prestam serviço sob a forma de trabalho pessoal tem caráter especial. Há uma regra geral, aplicável a maior parte dos contribuintes, constante no caput do artigo 9º do Decreto-lei n.º 406/68, repetida no artigo 7º da Lei Complementar n.º 116/03, para a qual a base de cálculo do ISS é o preço do serviço.

A regra especial abrange os serviços prestados individualmente. A discussão, após o advento da Lei Complementar 116/03, é se os serviços que importem em responsabilidade pessoal cuja prestação se dê por meio de sociedades, continuam a seguir a regra especial (base de cálculo estimada) ou se passam a seguir a regra geral (base de cálculo real).

A Lei Complementar n.º 116/03 deixou de regular matéria cuja reformulação era mais do que desejável, como é o caso da tributação fixa para determinados tipos de serviços. Nesse sentido, reproduzir a regra anterior de que “a base de cálculo é o preço do serviço”, sem, contudo, revogar expressamente o artigo 9º do Decreto-lei n.º 406/68, que tratava da tributação fixa, traz conflitos que poderiam ser evitados.

A Lei Complementar n.º 116/03, no que tange à tributação das sociedades prestadoras de serviços profissionais, não respeitou a técnica legislativa. Não revogou expressamente o artigo 9º do Decreto-lei n.º 406/68, que regulava a matéria anteriormente, no entanto, revogou os diplomas legais que alteraram sua redação, quais sejam, o Decreto-lei n.º 834/69 e posteriormente pela Lei Complementar n.º 56/87.

Haveria incompatibilidade entre o artigo 9º, § 3º do Decreto-lei n.º 406/68 e a Lei Complementar n.º 116/03 no tocante à lista de serviços, de forma que não há possibilidade de aplicação concomitante dos mesmos, visto que os serviços descritos no artigo 9º § 3º do Decreto-lei n.º 406/68 não guardam correspondência numérica com aqueles descritos na Lei Complementar n.º 116/03.

Ao se conceber o restabelecimento dos efeitos do artigo 9º, § 3º do Decreto-lei n.º 406/68, beneficiar-se-ia prestadores de serviços diversos daqueles profissionais habilitados que prestam serviços junto a uma sociedade, pois não há perfeita correspondência entre as listas de serviços do Decreto-lei 406/68 e a Lei Complementar n.º 116/03.

Denota-se que não houve a revogação expressa do § 3º, Artigo 9º, do Decreto-lei n.º 406/68, o que, contudo, não quer dizer que o mesmo continuaria a ser aplicado, pois, do que foi exposto, a revogação expressa, embora mais adequada, não é o único método de subtrair a vigência da lei.

Referências

ABREU, Sérgio. *O princípio da igualdade: a (in)sensível desigualdade ou a isonomia matizada*. Os Princípios da Constituição de 1988. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2001.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1992.

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. 18. ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 2001.

BARRETO, Aires F. *Invalidez de normas que prevêm a exigência de ISS antes de ocorrida a prestação de serviços*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 70, 2003.

_____. *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003.

BIM, Eduardo Fortunato. *A subsistência do ISS fixo para as sociedades uniprofissionais em face da Lei Complementar 116/03: a plena vigência do § 3º do artigo 9º do DL 406/68 – O ISS e a LC 116* (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 2003.

BOTALLO, Eduardo D. Capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 47, jan./mar. 1989.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

DINIZ, Maria Helena. *Lei de introdução ao código civil brasileiro interpretada*. 9 ed. adaptada à Lei 10406/2002. São Paulo: Saraiva, 2002.

ESPINOLA, Eduardo. *A lei de introdução ao código civil brasileiro comentada na ordem de seus artigos*. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 1.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GASPAR, Walter. *ISS – teoria e prática*. Rio de Janeiro: Lumen Juris Ltda, 1994.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. ISS – momento em que se torna devido. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 61, 2003.

_____. *Sociedades de Profissionais e Tributação Fixa frente à Lei Complementar nº 116/03 – O ISS e a LC 116* (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 2003.

HARADA, Kiyoshi. *Imposto sobre serviços, nova lei de regências*. Disponível em: <<http://www.tributario.net>>. Acesso em: 20 dez. 2003.

JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre serviços na constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

LOUBET, Leonardo Furtado. *A incidência do ISS na advocacia: reflexões acerca dos critérios material, espacial e temporal em face da LC 116, de 31.07.2003*. Revista Tributária e de Finanças Públicas n.º 53. Coord. Dejalma de Campos. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2003.

ROCHA, João Luiz Coelho da. O imposto sobre serviços, as sociedades uniprofissionais e os laboratórios de análises clínicas. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 76, 2003.

SCAFF, Fernando Facury. *A tributação das sociedades uniprofissionais mudou com a nova Lei Complementar do ISS? – O ISS e a LC 116* (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 2003.

RAMOS, José Nabantino; VERGUEIRO, Vera Damiani. *Imposto sobre serviços: direito constitucional e federal; legislação, doutrina, jurisprudência*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003.

SPRANGIM, Verônica. Imposto sobre serviço – as sociedades profissionais e a LC 116/2003. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 53, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

XAVIER, Alberto; ESTRADA, Roberto Duque. *O ISS das sociedades de serviços profissionais e a Lei Complementar nº 116/03 – O ISS e a LC 116* (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 2003.