

**SUBSISTÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO PER CAPITA DOS
PROFISSIONAIS LIBERAIS E DE SUAS SOCIEDADES
APÓS A LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003.**

Igor Mauler Santiago

1. EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DA MATÉRIA.

Embora o tema dos critérios especiais de incidência do ISS sobre as receitas dos profissionais autônomos e das sociedades de profissões regulamentadas comporte maiores mergulhos no passado, o escopo limitado deste trabalho autoriza-nos a iniciar a análise pela redação original do Decreto-lei nº 406/68, que dispunha no particular:

“Art. 9º. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço:

§ 1º. Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

§ 2º. Na execução de obras hidráulicas ou de construção civil, o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes:

a) ao valor dos materiais adquiridos de terceiros, quando fornecidos pelo prestador de serviços;

b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.

§ 3º. Quando os serviços a que se referem os itens I, III, V (exceto os serviços de construção de qualquer tipo por administração ou empreitada) e VII da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.”

Os serviços constantes dos itens referidos pelo § 3º eram:

- médicos, dentistas, veterinários, enfermeiros, protéticos, ortopedistas, fisioterapeutas e congêneres; laboratórios de análises, de radiografia ou radioscopia, de eletricidade médica e congêneres (item I);

- advogados, solicitadores e provisionados (item 3);
- engenheiros, arquitetos, urbanistas, projetistas, calculistas, desenhistas técnicos, construtores, empreiteiros, decoradores, paisagistas e congêneres (item V); e
- contadores, auditores economistas, guarda-livros, técnicos em contabilidade (item VII).

A razão comumente apontada pela doutrina para tal regime especial de incidência é a prevenção de dupla tributação dos rendimentos desses prestadores: pelo ISS (caso calculado sobre o preço do serviço) e pelos tributos sobre a renda das pessoas físicas¹ ou jurídicas². É verdade que os outros prestadores de serviços, sujeitos ao ISS sobre o faturamento total, também pagam IRPJ e CSLL. Todavia, no caso das pessoas físicas em geral e das sociedades que se dedicam a atividades de cunho eminentemente intelectual (dependentes de poucos bens do ativo e insumos), não haveria possibilidade de dedução de nenhum valor (ou quase) da base de cálculo dos tributos sobre a renda, a qual acabaria por igualar-se àquela do ISS.

A observação vem a título de mero registro e pouco contribui para as conclusões do presente estudo. Basta-nos aqui saber, dando um salto no tempo, que o STF, nos RREE nº 236.604-7/PR (VELLOSO, DJ 06.08.99) e 220.323-3/MG (VELLOSO, DJ 18.05.2001), declarou recepcionados pela Constituição de 1988 os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68, na redação que então ostentavam, ainda que sem comprometer-se com a razão de ser do tratamento diferenciado. O entendimento foi recentemente sumulado sob o nº 663.

Cumpre-nos, portanto, analisar – do ponto de vista puramente formal – se tais dispositivos foram ou não revogados pela Lei Complementar nº 116/2003. Para tanto, volvamos à resenha das modificações que sofreram no entretanto.

¹ Em caso de trabalho pessoal.

² Na hipótese de reunião dos prestadores em sociedade; neste caso, a isenção na distribuição dos dividendos não evita a dupla tributação, já que a sociedade é tributada pelo IRPJ e pela CSLL.

O art. 3º, V, do Decreto-lei nº 834/98, para adaptar o § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68 à nova lista de serviços que enunciava, conferiu-lhe a seguinte redação:

“§ 3º. Quando os serviços a que se referem os itens 1, 2, 3, 5, 6, 11, 12 e 17 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.”

Os serviços referidos eram:

- médicos, dentistas e veterinários (item 1);
- enfermeiros, protéticos (prótese dentária), obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, psicólogos (item 2);
- laboratórios de análises clínicas e eletricidade médica (item 3);
- advogados ou provisionados (item 5);
- agentes de propriedade industrial (item 6);
- economistas (item 11);
- contadores, auditores, guarda-livros e técnicos em contabilidade (item 12);
- engenheiros, arquitetos, urbanistas (item 17).

Tendo a Lei Complementar nº 56/87 novamente substituído a lista de serviços, atribuiu o seu art. 2º a seguinte redação ao § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68:

“§ 3º. Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.”

Os serviços mencionados eram:

- médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultra-sonografia, radiologia, tomografia e congêneres (item 1);
- enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária; item 4);
- médicos veterinários (item 8);
- contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres (item 25);
- agentes de propriedade industrial (item 52);
- advogados (88);
- engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos (item 89);
- dentistas (item 90);
- economistas (item 91);
- psicólogos (item 92).

É nesse contexto que sobrevém Lei Complementar nº 116/2003, que define normas gerais em matéria de ISS, omitindo-se em prever base de cálculo diferenciada para as pessoas físicas em geral e as sociedades dedicadas a certas atividades. Sobre a revogação de textos anteriores, reza o diploma:

“Art. 10. Ficam revogados os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-lei nº 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei nº 7.792, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999.”

Os dispositivos do Decreto-lei nº 406/68 que diziam respeito ao ISS eram os arts. 8º, 9º, 10, 11 e 12 (os demais referiam-se ao ICM). Percebe-se, pois, que a cláusula de revogação deixou de fazer menção a um deles – exatamente ao art. 9º (e, no que aqui nos interessa, particularmente aos seus §§ 1º e 3º). Diante disso, e à luz do art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil, três hipóteses se apresentam:

- a manutenção dos parágrafos, à falta de sua revogação expressa ou tácita;

- a sua revogação tácita pelo art. 7º, *caput*, da Lei Complementar nº 116/2003, que determina que “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço”, disposição pretensamente incompatível com as regras especiais de tributação das pessoas físicas e das sociedades de profissões regulamentadas;

- a sua revogação tácita pela Lei Complementar nº 116/2003, que trataria de modo exaustivo do ISS, especialmente porque os parágrafos do já mencionado art. 7º trazem normas especiais quanto à base de cálculo (cálculo proporcional à extensão da ferrovia, rodovia, dutos, condutos ou cabos, ou ao número de postes, para o “serviço” de locação ou permissão de uso desses equipamentos, quando se encontrem espalhados por mais de um Município³; direito de dedução do valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços de instalação ou construção por empreitada), dentre as quais não figura o tratamento benéfico aos prestadores autônomos e às sociedades de profissões regulamentadas;

Que não houve revogação expressa é evidente. Em condições ideais – para evitar dúvidas – a revogação deveria ser sempre expressa. É o que reza o art. 9º da Lei Complementar nº 95/98, que “*dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição*”:

“Art. 9º. A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas.”
(redação da Lei Complementar nº 107/2001)

Todavia, é óbvio que a possibilidade de revogação tácita permanece. Uma lei que contrarie o art. 9º da Lei Complementar nº 95/98, deixando de revogar de modo expreso dispositivos com os quais é claramente incompatível, padece de mera irregularidade formal, não sendo razoável – sobretudo à falta de expressa previsão legal – pretender que a “sanção” ao legislador em tal caso fosse a manutenção do diploma anterior, consagrando-se a antinomia.

³ Sobre o tema, cumpre referir que o STF, no julgamento do RE nº 116.121/SP (MARCO AU-
RÉLIO, DJ 25.05.2001), deixou assentado que a locação não constitui serviço, sendo inconsti-
tucional a incidência de ISS sobre as receitas dela decorrentes (item 79 da lista anexa do De-
creto-lei nº 406/68). A reiteração do comando na Lei Complementar nº 116/2003 revela desa-
preço à jurisprudência do STF, estando fadada ao insucesso.

Desse modo, é muito limitado o subsídio que a Lei Complementar nº 95/98 oferece para o deslinde da questão proposta. O máximo que com base nela se pode alegar é que a omissão do art. 9º na cláusula de revogação muito provavelmente tem algum significado, visto que o legislador teve o cuidado de declarar revogados todos os demais dispositivos do Decreto-lei nº 406/68 que concerniam ao ISS.

A verificação dessa suspeita requer o estudo aprofundado do conflito das leis no tempo, bem como do conteúdo dos diplomas em causa.

2. INOCORRÊNCIA DAS CAUSAS DE REVOGAÇÃO TÁCITA.

Como já referido, tem-se revogação tácita quando a regra nova seja frontalmente incompatível com a antiga ou quando o diploma superveniente regule de modo exaustivo a matéria de que esta última se ocupava.

Incompatibilidade total – no sentido de impossibilidade de conciliação ou de coexistência – entre os §§ 1º e 3º do antigo art. 9º e o *caput* do novo art. 7º não há. Deveras, os aludidos parágrafos constituíam exceções à cabeça do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68, que dizia exatamente que “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço”. Como se verifica, a redação do *caput* não mudou. Se sob o Decreto-lei nº 406/68 as exceções eram lícitas, não há por que presumi-las impossíveis em contraste com dispositivo superveniente de idêntica redação.

Resta a examinar, então, a hipótese de revogação tácita decorrente da exaustão da matéria pela lei nova. Deveras, a aparente antinomia dá-se *in casu* entre dispositivo especial anterior e lei geral posterior (sendo, portanto, adequado o questionamento sobre a possível completude desta). Nessa situação, há não só conflito de normas, mas também de critérios para a solução dos conflitos de normas: o critério cronológico conduz à primazia da lei nova, e o de especialidade, à preponderância da antiga.

Sobre essas ditas antinomias de segundo grau, leciona NORBERTO BOBBIO⁴:

“Conflito ente o critério de especialidade e o cronológico: esse conflito tem lugar quando uma norma anterior-especial é incompatível com uma norma posterior-geral. Tem-se conflito porque, aplicando o critério de especialidade, dá-se preponderância à primeira norma; aplicando-se o critério cronológico, dá-se prevalência à segunda. Também aqui foi transmitida uma regra geral, que soa assim: Lex posterior generalis non derogat priori speciali. Com base nessa regra, o conflito entre critério de especialidade e critério cronológico deve ser resolvido em favor do primeiro: a lei geral sucessiva não tira do caminho a especial precedente. O que leva a uma posterior exceção ao princípio lex posterior derogat priori: esse princípio falha, não só quando a lex posterior é inferior, mas também quando é generalis (e a lex prior é specialis). Essa regra, por outro lado, deve ser tomada com uma certa cautela, e tem um valor menos decisivo que o da regra anterior. Dir-se-ia que a lex specialis é menos forte que a lex superior, e que, portanto, a sua vitória sobre a lex posterior é mais contrastada. Para fazer afirmações mais precisas nesse campo, seria necessário dispor de uma ampla casuística.”

JACQUES HÉRON⁵ também acentua a relatividade do critério da *lex specialis*, sujeitando-o a confirmação caso a caso:

“Em todos os casos, a segurança jurídica exige que o legislador proceda de forma expressa, enumerando muito cuidadosamente os textos antigos que ele ab-roga ao tempo em que edita a lei nova. Com efeito, à falta de ab-rogação expressa, a ab-rogação da lei antiga se realiza de forma tácita, de sorte que pode existir uma dúvida sobre o ordenamento jurídico criado pela lei nova: quais são os textos antigos que ela ab-rogou, quais são aqueles que continuam em vigor? O princípio é que, no silêncio da lei nova, só são ab-rogadas as disposições antigas que são incompatíveis com as disposições novas. A determinação dessa incompatibilidade supõe todo um trabalho de interpretação a partir das máximas Specialia generalibus derogant e Legi speciali per generalem non derogatur. Essas máximas significam que, se uma lei especial nova ab-roga uma lei especial antiga cujo domínio é idêntico, ela já não ab-roga a lei geral antiga, naquilo que não diga respeito ao seu campo de aplicação. Admite-se reciprocamente que a lei geral nova não ab-roga a lei especial antiga. A resposta a dar em cada caso supõe uma interpretação dos

⁴ Teoria do Ordenamento Jurídico. 10. ed. Brasília: Editora UnB, 1999, p. 108, grifamos.

⁵ Principes du Droit Transitoire. Paris: Dalloz, 1996, p. 49, grifamos.

textos antigo e novo, que não diz respeito ao direito transitório.”

Em síntese, parece haver consenso sobre o caráter não definitivo da regra da *lex specialis* e sobre a necessidade de sua aproximação casuística. Se é assim, a pergunta subsequente é: quais são os critérios a observar nessa análise? Isto é, em que condições concretas o critério se terá por confirmado, e em que outras, ao contrário, se deverá concluir que a lei geral posterior revogou a especial anterior? A resposta não se encontra nos Autores anteriormente citados. CARLOS MAXIMILIANO⁶ é um dos poucos que se aventuram nessas profundezas:

“Se a lei nova cria, sobre o mesmo assunto da anterior, um sistema inteiro, completo, diferente, é claro que todo o outro sistema foi eliminado. Por outras palavras: dá-se ab-rogação, quando a norma posterior se cobre com o conteúdo todo da antiga.

(...)

Quando o princípio fundamental da velha e o da nova regra legal se contradizem absolutamente, considera-se ab-rogada a primeira.

Extinta uma disposição, ou um instituto jurídico, cessam todas as determinações que aparecem como simples conseqüências, explicações, limitações, ou se destinam a lhe facilitar a execução ou funcionamento, a fortalecer ou abrandar ou seus efeitos. O preceito principal arrasta em sua queda o seu dependente ou acessório.

Entretanto, do simples fato de serem abolidos o princípio diretor da norma antiga e todos os seus corolários, não se infere que ficam extintas também as exceções; porque se baseiam em razões diversas daquelas sobre que se fundava o princípio referido. É indispensável que a disposição especial seja explícita ou implicitamente abrangida pela lei posterior, porque a regra divergente já existia, isto é, já havia a incompatibilidade com a disposição geral; por esse motivo é necessário ficar bem claro que se haja pretendido eliminar também o preceito particular, com o contrariar de frente ou regular o assunto inteiro abrangido por ele.

(...)

Do exposto já se deduz que, embora verdadeiro, precisa ser inteligentemente compreendido e aplicado com alguma cautela o preceito clássico: ‘A disposição geral não revoga a especial’. Pode a regra geral ser concebida de modo que exclua qualquer exceção; ou enumerar taxativamente as únicas exceções que admite; ou, finalmente, criar um sistema completo e diferente do que decorre das normas positivas

⁶ *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 19. ed. RJ: Forense, 2001, p. 293-294, grifamos.

anteriores: nesses casos, o poder eliminatório do preceito geral recente abrange também as disposições especiais antigas. Mais ainda: quando as duas leis regulam o mesmo assunto e a nova não reproduz um dispositivo particular da anterior, considera-se como ab-rogado tacitamente.”

Fazemos objeção somente à última frase do excerto transcrito, que anula o raciocínio anteriormente desenvolvido pelo Autor. Deveras, se a falta de reprodução do dispositivo antigo na lei nova bastasse para a conclusão de que foi tacitamente revogado, toda a discussão acerca da sobrevivência das exceções preexistentes perderia sentido, resolvendo-se a polêmica pela análise exclusiva do novo diploma: o que nele não estivesse expresso deveria ter-se por inexistente, retirando-se toda utilidade aos demais critérios sugeridos linhas antes pelo próprio jurista, a saber: a concepção da nova regra de modo a excluir qualquer exceção, a enumeração em *numerus clausus* das exceções admitidas ou a criação de um sistema completo e diferente do que decorria das normas positivas anteriores.

Ficamos, pois, como esses critérios e desconsideramos, por equivocada, a frase final da transcrição – que, porém, fizemos questão de dar à estampa, por imperativo de sinceridade. Vamos a eles:

- o *caput* do novo art. 7º não foi concebido de modo a afastar exceções tais as dos §§ 1º e 3º do antigo art. 9º; ao contrário, repetiu a redação do *caput* deste último, que sempre conviveu pacificamente com os seus próprios parágrafos;

- nem afirma o novel art. 7º limitarem-se às ali previstas as exceções à regra geral de que “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço”; em rigor, os parágrafos deste artigo sequer trazem exceções a tal comando (entendendo-se por exceção o afastamento do critério preço e sua substituição por outra forma de cálculo diferente), senão que apenas esclarecimentos sobre a forma de sua aplicação em casos particulares (os serviços de locação e permissão de uso, em que o preço será repartido proporcionalmente entre os Municípios por cujos territórios se dividam os equipamentos cedidos; e as atividades de instalação ou construção por empreitada, de cujo preço se permite deduzir – exatamente para chegar-se

ao preço líquido do serviço – o valor dos materiais fornecidos pelo prestador);

- tampouco parece razoável afirmar que a Lei Complementar nº 116/2003 tenha criado um sistema completo e diferente daquele que exsurgia da normativa anterior. O tema comporta desdobramentos.

O novo sistema não é diferente do anterior. Ao contrário, repete-o em suas linhas mestras, tais como:

- taxatividade da lista de serviços⁷;
- incidência sobre o valor total da operação, ainda quando esta envolva o fornecimento de mercadorias (ressalvadas as exceções previstas na lista);
- competência impositiva do Município sede do estabelecimento prestador (com as exceções expressamente definidas)⁸;
- alíquota máxima de 5%⁹.

⁷ No particular, estamos em que é acertada a jurisprudência do STF, tão criticada pela doutrina. Deveras, a teor do art. 155, § 2º, IX, *b*, da Constituição, o ICMS incidirá sobre o valor total da operação, “quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”. Para os defensores do caráter exemplificativo da lista, tais serviços não compreendidos na competência municipal seriam os de transporte não urbano e de comunicação. Afóra a dificuldade em se conceber que mercadorias poderiam ser fornecidas com serviços de comunicação, a verdade é que tal leitura relega o dispositivo à total inutilidade: se tais serviços são de si mesmos sujeitos ao ICMS, o mesmo se dando com o fornecimento de mercadorias em geral, qual a necessidade de a Constituição afirmar que a conjugação daqueles com este se submeteria ao imposto? A conclusão seria mais do que óbvia. Para nós, a única interpretação que valoriza a regra constitucional em apreço é a que entende a expressão “serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios” como serviços não previstos na lista da lei complementar. Com isso, pretendemos ter demonstrado que o constituinte quis a lista taxativa, como bem intuiu a Suprema Corte.

⁸ Na verdade, o que a Lei Complementar nº 116/2003 fez no particular foi reafirmar – alargando um pouco as exceções – a regra do art. 12, *a*, do Decreto-lei nº 406/68, malversada pelo STJ, que – agindo como legislador positivo – lhe negou aplicação sem a declarar inconstitucional, providência que exigiria a reunião de sua Corte Especial, na forma do art. 97 da Constituição. Deixamos registrada a nossa opinião de que a competência do Município-sede em matéria de ISS é renunciada na própria Constituição, cujo art. 156, § 3º, II, dispõe caber à lei complementar “excluir de sua incidência as exportações de serviços para o exterior”. Se o serviço fosse tributável no lugar em que é prestado ou fruído (o que se dá no exterior, em caso de exportação), a isenção heterônoma seria desnecessária, já que a lei tributária municipal não poderia mesmo atingir atividades desenvolvidas fora do País. A possibilidade da isenção é uma prova a *contrario sensu* de que o ISS é devido em regra ao Município-sede do estabelecimento prestador.

⁹ A alíquota máxima de 5% fora introduzida pela Lei Complementar nº 100, para todos os serviços passíveis de ISS, e não apenas para aquele ali disciplinado (exploração de rodovia). A redação do art. 4º é clara: “A alíquota máxima de incidência do imposto de que trata esta Lei Complementar é fixada em cinco por cento”. A referência é ao imposto, e não ao serviço de que trata a lei.

Se não é diferente, como acima demonstrado, tampouco é completo o sistema instituído pela Lei Complementar nº 116/2003. A uma porque não define a alíquota mínima do imposto, como lhe faculta o art. 156, § 3º, I, da Constituição, ficando mantida a disposição transitória da Constituição que a fixa em 2% (ADCT, art. 88, I, introduzido pela EC nº 37/2002). A duas porque, não fosse bastante tudo o que já se expôs, a verdade é que o legislador optou deliberadamente por manter em vigor o art. 9º do Decreto-lei nº 406/68, exatamente o objeto deste estudo. É o que se demonstrará no item 4 infra.

Antes disso, contudo, convém dedicar algum esforço analítico ao art. 10 da Lei Complementar nº 116/2003.

3. ANÁLISE DA CLÁUSULA DE REVOGAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003.

Na longa evolução das normas gerais em tema de ISS – muito mais complexa do que indica a resenha feita no item 1 supra, focada somente nos §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68 – tem sido prática corrente a modificação e a revogação de diplomas ou dispositivos por leis supervenientes. Aliás, a técnica de redação das leis tributárias no Brasil é merecedora de severas críticas, centrada que é na remissão a textos legislativos, que por sua vez remetem a outros, e assim por diante, a transformar o trabalho de reconstrução do comando legislativo num verdadeiro quebra-cabeça.

A observação vem a calhar, por ser carente de toda técnica o art. 10 da Lei Complementar nº 116/2003, que ora revoga dispositivos já revogados (o inciso V do art. 3º do Decreto-lei nº 834/91, que alterava a redação do art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68, depois modificado outra vez pela Lei Complementar nº 56/87; o inciso VII do art. 3º do Decreto-lei nº 834/69, que dava nova redação à lista de serviços, depois novamente substituída pela Lei Complementar nº 56/87; a Lei nº 7.102/84, que acrescentava item à lista de serviços baixada pelo Decreto-lei nº 834/69,

depois revogada pela Lei Complementar nº 56/87), ora revoga conjuntamente a regra modificadora e a modificada, como se a primeira pudesse gerar efeitos à falta da segunda (caso do art. 8º, § 2º, do Decreto-lei nº 406/68 e do art. 3º, III, do Decreto-lei nº 834/69, que alterava a redação do primeiro; ou do art. 11 do Decreto-lei nº 406/68 e da Lei Complementar nº 22/74), ora revoga apenas a lei modificadora, sem atacar a modificada, fazendo justamente o oposto do que devia (caso da Lei Complementar nº 100/99, que acrescentou os §§ 4º a 6º ao art. 9º do Decreto-lei nº 406/68, concernentes ao serviço de exploração de rodovias).

Nada menos que o caos. O assunto interessa ao presente estudo na medida em que a Lei Complementar nº 56/87, revogada pelo art. 10 em comento, dentre outras providências, deu a última redação ao § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68.

Cabe, então, questionar se a revogação da lei modificadora atinge o dispositivo modificado. Entendemos que não: que a lei modificadora tem finalidade única e atuação instantânea, exaurindo-se, independentemente de revogação, tão-logo cumpre o seu intento (alterar a redação de outra lei). A situação é prevista de forma genérica por CARLOS MAXIMILIANO, para quem *“quando o fim da lei é único e foi atingido, ela desaparece”*¹⁰. Vincular a permanência da nova redação à sobrevivência da lei modificadora, além de dificultar enormemente o trabalho do intérprete e do próprio legislador, atenta contra a autonomia dos textos legais (várias leis podem conjugar-se no plano do significado para compor uma só norma; no plano da existência formal, contudo, cada uma guarda a sua independência).

Reiterada a conclusão pela subsistência do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68, impende agora perquirir sobre a atual leitura do seu § 3º. É que os itens da lista de serviços a que alude (1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92), ou não mais existem (a nova lista só vai até o item 40) ou não mais correspondem às atividades que designavam no rol anterior.

¹⁰ *Op. cit.*, p. 297.

O impasse não conduz à inaplicabilidade do dispositivo. Se está em vigor, deve gerar os seus efeitos:

“Commodissimum est, ed accipi, quo res qua agitur, magis valeat quam pereat: ‘Prefira-se a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade’ (Juliano, apud Digesto, liv. 34, tít. 5, frag. 12).”¹¹

Igualmente de rejeitar a solução simplista, aleatória e parcialmente inexecutável de considerar beneficiadas as atividades mencionadas nos itens da atual lista que correspondem aos números constantes do dispositivo em apreço. O absurdo da proposição fala por si mesmo.

A saída está em compreender que a menção aos números dos itens, em lugar de à denominação de cada atividade, deveu-se a meros imperativos de brevidade e praticidade. É evidente que ao grafar cada número, tinha o legislador em mente os serviços que, no instante da edição da norma, lhes correspondiam. Para o intérprete, é como se, em lugar dos algarismos, estivesse nominalmente referida cada uma das atividades por eles então identificadas. Como lembra KARL LARENZ¹²:

“A remissão é um meio técnico-jurídico para evitar repetições incômodas”.

A revogação da lista em nada prejudica a interpretação e aplicação posteriores do dispositivo.

4. RESENHA DOS TRABALHOS LEGISLATIVOS ANTERIORES E POSTERIORES À EDIÇÃO LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003.

¹¹ Apud CARLOS MAXIMILIANO, *op. cit.*, p. 203.

¹² *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 366.

A respeito dos trabalhos legislativos preparatórios, registra RICARDO LOBO TORRES¹³:

“Não só não houve a revogação expressa do art. 9º do DL 406/68 como até ocorreu a supressão da sua revogação do texto do art. 10 da LC 116/03 durante a tramitação do projeto no Congresso Nacional.

O substitutivo da Câmara ao Projeto de Lei do Senado nº 161, de 1989 (nº 1/91 – Complementar, naquela Casa), de autoria do então Senador Fernando Henrique, previa:

‘Art. 10. Ficam revogados os arts. 8º, 9º, 10, 11 e 12 do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, os incisos III, IV, V e VII, do art. 3º, do Decreto-lei nº 834, de 8 de setembro de 1969, a Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974, a Lei nº 7.192, de 5 de junho de 1984, a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1967, e a Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999.’

No retorno do substitutivo ao Senado Federal, o Senador Fernando Bezerra apresentou, em 9 de julho de 2003, o Requerimento nº 555, de 2003, com a seguinte justificação:

‘O Substitutivo da Câmara ao Projeto de Lei do Senado nº 161, de 1989 – Complementar, ao estabelecer normas gerais relativas ao imposto dos Municípios sobre serviços de qualquer natureza, buscou, em seu art. 7º, definir amplamente a base de cálculo do imposto.

Porém, a despeito do esmero do autor, que se utilizou de três parágrafos, além do caput, o texto do substitutivo deixou de abranger hipóteses, hoje largamente utilizadas, como a relativa aos serviços prestados sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, e outras particularidades, como a redução ou acréscimo de base de cálculo no caso de prestação de serviços de manutenção de rodovia mediante a cobrança de pedágio.

Por essas razões faz-se necessária a supressão do trecho do substitutivo que revoga o art. 9º do Decreto-lei 406, de 31 de dezembro de 1968.’

Naquele mesmo dia 9.07.03 foi aprovada, por unanimidade (60 votos, sem abstinências nem votos divergentes), a supressão da expressão ‘9º’ do art. 10.

Vê-se, pois, que o desaparecimento do art. 9º do DL 406/68 do contexto do art. 10 da LC 116/03 foi ato consciente, discutido e unanimemente aprovado. Não se poderia alegar, absolutamente, distração, esquecimento ou equívoco do Congresso Nacional.”

Prova adicional da sobrevivência dos §§ 1º e 3º do art. 9º é o fato de haver no Congresso Nacional dois projetos de lei complementar tendentes à sua revogação. Trata-se do PLC nº 70/2002 – Complementar

¹³ Parecer inédito.

(projeto de lei complementar originário da Câmara) e do PLS nº 400/2003 – Complementar (projeto de lei complementar originário do Senado), ambos tramitando atualmente no Senado Federal. Nenhum dos dois cuidava originalmente da matéria. O primeiro tratava de incluir item na lista de serviços do Decreto-lei nº 406/68, e o segundo, já posterior à Lei Complementar nº 116/2003, de alterar a lista de serviços, de definir regras sobre a base de cálculo em casos específicos e de fixar a alíquota mínima geral de 2% e alíquota máxima de 10% para a exploração dos jogos de azar. Ambos sofreram emendas tendentes a acrescentar ao art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003 parágrafos com redação similar aos §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68. Nos dois casos, manifestaram-se os autores das emendas no sentido de tratar-se de dispositivos meramente interpretativos, tendentes a evitar futuros questionamentos sobre a matéria. Em 18.11.2003, as emendas foram rejeitadas na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado, que votou pela prejudicialidade do PLS nº 400/2003 e aprovou o substitutivo proposto pelo Relator do PLC nº 70/2002, no qual consta a previsão de revogação expressa do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68.

A revogação, não sendo e nem se declarando norma expressamente interpretativa (CTN, art. 106, I), não gera efeitos para o passado.

5. CONCLUSÃO.

Não foram revogados pela Lei Complementar nº 116/2003, permanecendo obrigatórios para os Municípios, na qualidade de normas gerais de Direito Tributário (CF, art. 146, III, a), os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68, que concedem tratamento especial aos prestadores de serviços pessoas físicas e às sociedades de profissões regulamentadas. Tais dispositivos, como reconhecido pelo STF nos RREE nº 236.604-7/PR (VELLOSO, DJ 06.08.99) e 220.323-3/MG (VELLOSO, DJ 18.05.2001), não veiculam isenção heterônoma ou benefício tributário, constituindo normas gerais de Direito Tributário na forma do art. 146, III, a, da Constituição Federal.

É, portanto, injurídica a pretensão de tributar os mencionados contribuintes com base em seu faturamento.

Os serviços beneficiados pelo regime, mesmo quando prestados por sociedades, são aqueles que correspondiam aos itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista baixada pela Lei Complementar nº 56/87 (médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultra-sonografia, radiologia, tomografia e congêneres; enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos – prótese dentária; médicos veterinários; contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres; agentes de propriedade industrial; advogados; engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos; dentistas; economistas; psicólogos), independentemente de sua posição topográfica na lista de serviços trazida pela Lei Complementar nº 116/2003. Para constar, registre-se que os todas as atividades beneficiadas permanecem na nova lista, estando contidas nos itens 4.01, 4.02, 4.06, 4.08, 4.11, 4.12, 4.13, 4.14, 4.16, 5, 7.01, 10.03, 17.14, 17.16, 17.19 e 17.20. Tais itens, por vezes, trazem outras atividades ao lado daquelas originalmente beneficiadas. A nosso aviso, o regime benéfico não se lhes estende.

A eventual revogação, por lei complementar, dos dispositivos em tela não dispensará os Municípios de procederem ao ajuste de suas próprias leis instituidoras, ficando vedada a convalidação retroativa de diplomas que porventura já determinassem a tributação daqueles contribuintes com base no faturamento (CF, arts. 5º, XXXVI, e 150, III, a).

Essas novas leis municipais só passarão a vigor no primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que forem publicadas (CF, art. 150, III, b). Com efeito, a base de cálculo diferenciada não constitui isenção ou benefício tributário, não se lhe aplicando a criticável jurisprudência do STF que exclui a revogação desses institutos do princípio da anterioridade (v.g., a sua Súmula nº 615).