

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



100



# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

100

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretores da Editora Dialética  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**  
**Valdir de Oliveira Rocha**  
**Denise Lobello de Oliveira Rocha**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*  
*Editora*, com alterações procedidas por  
*Mars e Dialética*

Capa (fundo)  
*Detalhe da obra*  
*"100% Azul ou Quase",*  
*de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Fotolito da Capa  
*Binhos*

Impressão  
*Gráfica Palas Athena*

(JANEIRO - 2004)

*Vicente Vê*

é o autor da foto reproduzida em  
destaque na capa desta edição.

A Editora mantém em estoque os  
exemplares anteriores da  
*Revista Dialética de Direito Tributário*,  
inclusive exemplar com o  
*Índice Cumulativo dos nºs 1 a 99*.

Complete sua coleção.

Na página inicial do site  
**[www.dialetica.com.br](http://www.dialetica.com.br)**  
canto superior, esquerdo, pode-se  
realizar BUSCA que possivelmente  
facilitará muito a localização de textos  
sobre assuntos de seu interesse.

Os acórdãos estampados na íntegra  
correspondem às cópias obtidas nas  
Secretarias dos Tribunais ou se originam  
de publicações oficiais de seus julgados.  
Tiragem superior a 3.000 exemplares.  
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são  
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
e-mail: [atendimento@dialetica.com.br](mailto:atendimento@dialetica.com.br)  
Fone/fax (0xx11) 5084-4544  
**[www.dialetica.com.br](http://www.dialetica.com.br)**

## SUMÁRIO

**Doutrina****Hugo de Brito Machado - O ISS das sociedades de profissionais e a LC 116/2003**

1. Introdução. 2. A tese dos Municípios em face da LC 116. 3. Subsistência da tributação fixa. 4. Interpretação segundo a Constituição. 5. Conclusão.

7

**Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza - ICMS.**

Exegese do art. 155, II, § 2º, IX, "b" da CF (fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios)

18

**Leonardo Mussi da Silva - A exclusão da subempreitada da base de cálculo do ISS**

1. Introdução. 2. A subempreitada sob o pálio do Decreto-lei nº 406/68. 3. Nosso entendimento. 4. A questão após a Lei Complementar nº 116/03. 5. Conclusões.

32

**Luís Eduardo Schoueri - ISS sobre a importação de serviços do exterior**

1. Introdução. 2. Origem e destino. 3. Alcance do dispositivo. 4. O novo ISS e os acordos de bitributação. 5. A questão da competência: limitações do legislador nacional. 6. Conclusão.

39

**Marcelo Knopfmacher - Aspectos do conceito constitucional de receita na Emenda nº 20/98**I. Introdução. II. Sistematização do tema. III. O conceito de receita. IV. Ainda o conceito de receita. V. Receita: conceito constitucionalmente pressuposto. VI. Receita *versus* movimentação financeira. VII. Conclusões.

52

**Misabel Abreu Machado Derzi - Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo**

1. O sistema tributário: complexidade, descrença e corporativismo. 2. O retorno à Idade Média e a complexidade contemporânea: mecanismos tributários de inclusão social e proliferação difusa de tributos "especiais". 3. Reações simplificadoras, praticidade e o método tipológico. O enfraquecimento dos compromissos com a segurança e a justiça. 4. O enfraquecimento do Estado e a descrença em valores e princípios até antes incontestáveis. 5. Conclusões.

65

**Pedro Miguel Ferreira Custódio - Operações com derivativos como instrumento de hedge - aspectos tributários**1. Introdução. 2. Os principais instrumentos de *hedge* disponibilizados pelo mercado financeiro brasileiro. 3. Impactos na apuração do IRPJ e CSLL da pessoa jurídica não financeira tributada pelo lucro real. 4. PIS e Cofins. 5. Conclusão.

81

**Raquel Cavalcanti Ramos Machado - Algumas considerações sobre o regime especial de fiscalização**

Introdução 1. O regime especial como sanção eficaz. 2. O pagamento do ICMS quando da imediata ocorrência da operação e suas implicações práticas. 3. A exigência de pagamento do ICMS antes da ocorrência da operação. 4. Ato que impõe o regime: fundamentação. Conclusões.

95

**Roberto Ferraz - Repetição do indébito tributário e legitimidade ativa - telecomunicações - Lei 9.472/97, art. 108**

1. A "repercussão" econômica do tributo: regra geral de natureza macroeconômica. 2. Artigos de lei e jurisprudência que dão relevância ao fenômeno econômico da repercussão. 3. Fundamento de toda a questão de legitimidade na repetição do indébito tributário. 4. O regime do § 3º do artigo 108 da Lei de Telecomunicações (9.472/97). 5. Conclusão.

106

## DOUTRINA

### O ISS das Sociedades de Profissionais e a LC 116/2003

*Hugo de Brito Machado*

#### 1. Introdução

De acordo com o art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço. Entretanto, nos termos § 1º, do referido art. 9º, quando se trata da prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o valor do imposto é estabelecido em quantia fixa, levando-se em conta outros fatos, entre os quais não está o preço do serviço. Submetem-se a esse regime especial de tributação pelo ISS os denominados profissionais liberais, autônomos, tais como os médicos, dentistas, advogados, contadores, engenheiros, entre outros.

E nos termos do art. 9º, § 3º, do citado Decreto-lei nº 406/68, mesmo quando tais serviços profissionais são prestados através de sociedades, estas ficam sujeitas ao imposto devido pela sociedade fixado por critério idêntico ao adotado para o profissional autônomo, calculado em relação a cada profissional habilitado que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal nos termos da lei que regula o exercício da profissão respectiva.

Desde quando entrou em vigor o Decreto-lei nº 406/68, que instituiu esse regime específico para o cálculo do ISS desses profissionais e das sociedades de profissionais, os Municípios desenvolvem argumentos no sentido de sua extinção.

Quando entrou em vigor a Constituição de 1988, tentaram a extinção desse regime especial com argumento de que o mesmo não havia sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988, mas a tese foi rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal.<sup>1</sup>

Agora, com o advento da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, já alguns Municípios ensaiam nova tentativa de cobrar o ISS das sociedades de profissionais com base nos honorários por estas recebidos, desprezando a fórmula do art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68, que afirmam haver sido revogado pela citada Lei Complementar.



**Hugo de Brito Machado**

*é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.*

<sup>1</sup> STF, Recursos Extraordinários nºs 220.323-MG, rel. Ministro Carlos Velloso; 236.604-PR, Rel. Ministro Carlos Velloso; 350.121-6/RJ, rel. Ministro Nelson Jobim.



## 2. A Tese dos Municípios em face da LC 116

### 2.1. *Revogação expressa da norma do § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei 406/68*

Entendem alguns Municípios que a Lei Complementar nº 116/2003 revogou o art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68, e por isso a base de cálculo do ISS devido pelas sociedades de profissionais é o preço dos serviços.

Sustentam que o § 3º do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68, teve sua redação alterada pelo Decreto-lei nº 834/69 e depois pela Lei Complementar nº 56/87, e como esta última foi inteiramente revogada pela Lei Complementar nº 116/2003, conclui-se que a norma do § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68, que fora nele introduzida pela Lei Complementar nº 56, está simplesmente revogada, pois em nosso sistema jurídico não existe a repristinação, não havendo assim como se possa admitir o ressurgimento do referido § 3º em sua redação originária, como estava contido no Decreto-lei nº 834/69.

Teria havido, assim, revogação expressa da norma que estabelece base de cálculo especial para o ISS devido pelas sociedades de profissionais.

Essa tese, que não nos parece correta, como adiante vamos demonstrar, data vênha, conta com o apoio doutrinário da Professora Betina Grupenmacher que, invocando lição de Maria Helena Diniz a respeito da impossibilidade de repristinação, conclui:

“Entende-se, pois, que a Lei Complementar nº 116/2003 revogou expressamente a tributação na forma fixa para as sociedades de profissionais, as quais passarão a ser tributadas pelo seu faturamento, ou seja, a cada prestação de serviço dar-se-á a incidência do respectivo imposto.”<sup>2</sup>

Além disto, os defensores da tese dos Municípios sustentam que mesmo sem a revogação expressa, deu-se a revogação tácita ou implícita daquela forma de tributação especial.

### 2.2. *Revogação tácita pelo trato de toda a matéria*

Dizem que a Lei Complementar nº 116/2003 tratou de toda a matéria relativa ao ISS, revogando assim, implicitamente, todas as normas gerais anteriores, inclusive o art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/68.

Haveria incompatibilidade entre as normas dos §§ 1º e 3º do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68, e as normas da Lei Complementar nº 116/2003.

Há quem sustente que se deu a revogação apenas do § 3º, não do § 1º, do art. 9º, e até conclua que “por imperativo do princípio da isonomia tributária, o aplicador da Lei Complementar nº 116/2003 deve permanecer tributando as sociedades de profissionais pela forma fixa anual, já que aos autônomos será dispensado tal tratamento tributário”.<sup>3</sup>

A nosso ver, porém, não se operou a revogação nem do § 1º, nem do § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406. Nem se operou a revogação expressa, nem a revogação tácita. A primeira porque a revogação da Lei Complementar nº 56 não pode ser

<sup>2</sup> Betina Treiger Grupenmacher, “Sociedades de Profissionais e Tributação Fixa frente à Lei Complementar nº 116/2003”, *O ISS e a LC 116*, coordenação de Valdir de Oliveira Rocha, Dialética, São Paulo, 2003, p. 42.

<sup>3</sup> Betina Treiger Grupenmacher, “Sociedades de Profissionais e Tributação Fixa frente à Lei Complementar nº 116/2003”, *O ISS e a LC 116*, coordenação de Valdir de Oliveira Rocha, Dialética, São Paulo, 2003, p. 51.

entendida como revogação de dispositivos do referido Decreto, e a segunda porque não existe a apontada incompatibilidade entre seus referidos dispositivos e a Lei Complementar nº 116, como a seguir vamos demonstrar.

### 3. Subsistência da Tributação Fixa

#### 3.1. Norma e dispositivo legal

Para a compreensão adequada da questão ora em exame é importante recordarmos a distinção entre *norma jurídica* e *dispositivo legal*. Embora às vezes uma dessas expressões seja utilizada quando mais adequada seria a outra, e mesmo reconhecendo a inegável relatividade dos conceitos, a distinção entre a forma e o conteúdo é sempre importante para a adequada compreensão das teses jurídicas.

A propósito da distinção entre norma e lei já escrevemos:

“Importante é a distinção que se há de fazer entre *norma* e *lei*. A norma pode ser veiculada através da lei, mas com esta não se confunde. Lei, em sentido formal, é o ato estatal, produzido pelo órgão do Estado, geralmente o parlamento, dotado de competência para o exercício da função legislativa. Pode albergar uma norma, e pode albergar uma prescrição jurídica concreta, vale dizer, destinada a uma situação concreta determinada. A lei, em sentido material, esta sim é uma norma. Mas a norma não é necessariamente uma lei. Pode estar na Constituição, e pode estar em um ato estatal inferior, como o regulamento, uma portaria, etc. Por outro lado, uma norma pode estar em mais de uma lei. Parte em uma e parte em outra. A palavra *lei* designa o veículo, que pode conduzir uma *norma* ou um *ato de efeitos concretos*. A palavra *norma* designa a prescrição jurídica de efeito repetitivo, e pode ser veiculada através da Constituição, da lei, do regulamento, da portaria, etc.

A diferença entre norma e lei fica bem clara quando se constata que a *norma* é um conceito de Teoria Geral do Direito, ou de Lógica Jurídica, enquanto *lei* é um conceito de Direito Positivo. É certo que a palavra *lei* pode ser utilizada com outros significados, mas em Direito convém reservá-la para designar o ato em que se expressa a função legislativa do Estado. Assim, lei é o ato produzido pelo órgão ao qual a Constituição atribui a função legislativa, praticado com observância do procedimento previsto para esse fim. Diz que lei é um conceito de Direito Positivo porque em cada ordenamento jurídico a palavra lei pode ter um significado diverso, no sentido de que pode ser um ato unipessoal, ou coletivo, praticado com obediência a esse ou àquele procedimento. E ainda porque em cada ordenamento jurídico é que se define o que há de ser o conteúdo das leis. É possível que a prática de determinado ato dependa de autorização da lei, em cada caso concreto. A lei, então, não conterá uma prescrição normativa, mas um verdadeiro ato administrativo. Será lei, formalmente, mas será um ato administrativo, substancialmente. Tudo isto fica a depender de cada ordenamento jurídico. Por outro lado, em determinado ordenamento jurídico o ato legislativo pode ter outro nome. Pode ter o nome de *resolução*, ou de *deliberação*, por exemplo.”<sup>4</sup>

Se tivermos presente a distinção entre norma e lei, acima apontada, diremos que a expressão *dispositivo legal* alberga a idéia de *lei*, enquanto simples veículo de norma. Usada em sentido amplo pode referir-se a outros veículos normativos, como um regulamento, uma portaria, etc. Mesmo assim, há de referir-se sempre ao veículo, vale dizer, à forma de expressão do Direito. Não diz respeito ao conteúdo, à prescrição jurídica, à norma ou ao comando. A *norma jurídica*, em sua estrutura

<sup>4</sup> Hugo de Brito Machado, *Uma Introdução ao Estudo do Direito*, Dialética, São Paulo, 2000, pp. 72/73.

completa, pode estar em um ou em mais de um *dispositivo legal* e em qualquer caso com este não se confunde. O termo norma refere-se ao conteúdo. Já o termo *dispositivo* refere-se ao veículo, vale dizer, aos artigos, parágrafos, incisos, alíneas ou itens.<sup>5</sup>

Embora utilizando outros termos, Eduardo Fortunato Bim, em estudo no qual demonstra não ter a Lei Complementar nº 116/2003, ao revogar a Lei Complementar nº 56/87, revogado também o § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68, adverte para essa distinção, invocando a doutrina de Canotilho e Vital Moreira, para concluir:

“Porque texto e norma não se confundem, o STF declara a inconstitucionalidade da norma sem redução de texto. O mesmo ocorre nas mudanças informais da Constituição (e de outros atos normativos), eis que o sentido muda, embora o texto permaneça igual.”<sup>6</sup>

Na verdade o texto é a expressão formal. Compõe o *dispositivo*. A norma é o significado jurídico deste, é a expressão do dever ser jurídico. O texto é o veículo, enquanto a norma é o dever ser veiculado.

Assim, seguros da distinção entre *norma* e *dispositivo legal*, podemos examinar a tese segundo a qual não ocorreu revogação expressa da norma albergada pelos §§ 1º e 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68.

### 3.2. Ausência de revogação expressa

O Decreto-lei nº 406/68 estabeleceu que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, e em seus §§ 1º e 3º estabeleceu exceções. A primeira para os profissionais liberais enquanto trabalhadores autônomos, e a segunda para as sociedades de profissionais por aqueles compostas.

A Lei Complementar nº 116/2003 revogou expressamente “os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV 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 julho 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”.<sup>7</sup> Não se referiu aos §§ 1º e 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68, razão pela qual acolhemos a lição de Alberto Xavier e Roberto Duque Estrada, assim expressa:

“8. Que a Lei Complementar nº 116/03 não pretendeu revogar o art. 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-lei nº 406/68 resulta claramente do fato de que na enumeração taxativa dos preceitos revogados, constantes do art. 10, foram incluídos todos os artigos do Decreto-lei nº 406/68 que versavam sobre o ISS (arts. 8º, 10, 11 e 12), salvo precisamente o art. 9º, ostensivamente omitido.

9. Acresce que a Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que dispõe sobre a elaboração, redação e a consolidação das leis, é clara em exigir em seu art. 9º, com a redação dada pela Lei Complementar nº 107, de 26 de abril de 2001, que ‘a clau-

<sup>5</sup> Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, art. 12, parágrafo único.

<sup>6</sup> Eduardo Fortunato Bim, “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*, coordenação de Valdir de Oliveira Rocha, Dialética, São Paulo, 2003, p. 88.

<sup>7</sup> Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, art. 10.



sula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas.<sup>7</sup>

10. Ora, como a cláusula de revogação deve indicar expressamente as disposições que pretende revogar, não há margem para dúvidas que, ao omitir o art. 9º do Decreto-lei nº 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.<sup>8</sup>

Há, todavia, quem sustente que o fato de haver o Decreto-lei nº 834/69, e depois a Lei Complementar nº 56/87, alterado a redação do § 3º do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68, consubstancia a revogação desse dispositivo porque “segundo a técnica jurídica, modificar a redação, mantendo o núcleo da norma, nada mais é do que derogá-la”, e sendo assim a supressão do regime de tributação especial das sociedades de profissionais deu-se agora com a revogação expressa da Lei Complementar nº 56/87, posto que a alteração de qualquer texto jurídico corresponde a sua derrogação.<sup>9</sup> Ressalte-se que segundo essa tese poderia estar revogado, com a revogação da Lei Complementar nº 56/87, apenas o § 3º, do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68. Não o seu § 1º, que não teve redação alterada quer pelo Decreto-lei nº 834/69, quer pela Lei Complementar nº 56/87. E assim subsistiria a tributação especial dos que prestam serviços na condição de trabalhador autônomo.

### 3.2.1. Inteligência do art. 2º da Lei de Introdução

Estabelece a Lei de Introdução ao Código Civil:

“Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.”

Essa referência a *modificação* como forma de *revogação* deu lugar à tese segundo a qual a modificação do § 3º, do Decreto-lei nº 406/68, pelo Decreto-lei nº 834/69 e pela Lei Complementar nº 56/87, teria implicado a revogação daquele dispositivo, razão pela qual, revogada agora a Lei Complementar nº 56, estaria expressamente revogada a norma segundo a qual o valor do ISS devido pelas sociedades de profissionais é determinado de forma específica, não sendo aplicável nessa determinação a norma albergada pelo *caput* do art. 7º, da Lei Complementar nº 116/2003.

O equívoco dessa tese é evidente. Se a modificação implicasse *sempre* a revogação, já a Lei Complementar nº 56/87 não poderia ter *modificado* o § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68, pela simples razão de que esse dispositivo já àquele tempo não mais existiria, pois teria sido revogado pelo Decreto-lei nº 834/69.

Conforme há pouco afirmamos, não se deve confundir a norma ou prescrição jurídica com o dispositivo legal, ou artigo, ou parágrafo, de uma lei. É possível a supressão de uma norma sem que o dispositivo que a alberga seja suprimido, e também é possível a supressão de um dispositivo sem a supressão da norma, que pode ser albergada por outro dispositivo. O veículo ou expressão formal não se confunde com o conteúdo.

A palavra *modifique*, no art. 2º, *caput*, da Lei de Introdução, equivale à palavra *revogue*, apenas porque a modificação pode ser de tal ordem que se venha a ter uma

\* Alberto Xavier e Roberto Duque Estrada, “O ISS das Sociedades de Serviços Profissionais e a Lei Complementar nº 116/03”, *O ISS e a LC 116*, Dialética, São Paulo, 2003, p. 11.

9 Betina Treiger Gruenmacher, “Sociedades de Profissionais e Tributação Fixa frente à Lei Complementar nº 116/2003”, *O ISS e a LC 116*, coordenação de Valdir de Oliveira Rocha, Dialética, São Paulo, 2003, p. 42.

lei nova, em lugar da anterior. Já a palavra *revogue*, nesse mesmo dispositivo, pode ser entendida no sentido de supressão pura e simples. Assim, para que não haja dúvida quanto ao alcance da norma em questão, referiu-se a mesma às duas possibilidades de revogação da lei, vale dizer, a sua alteração substancial e à sua supressão pura e simples.

### 3.2.2. Alteração das leis e técnica legislativa

A lei em geral pode introduzir alterações em lei anterior de várias formas. Pode veicular normas em dispositivos novos, de forma completa e abrangente, como fez recentemente a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que instituiu o novo Código Civil. Pode fazer revogação de parte da lei anterior, com ou sem a edição de novos dispositivos, e pode fazer a substituição, no próprio texto da lei anterior, de um ou mais dispositivos, ou acréscimo de dispositivo novo.<sup>10</sup>

A forma pela qual a lei altera lei anterior é uma questão de técnica legislativa, e a diferença entre as técnicas que podem ser utilizadas é da maior importância para o Direito, especialmente para o denominado Direito Intertemporal.

No caso de que se cuida, o Decreto-lei nº 834/69 e a Lei Complementar nº 56/87 utilizaram-se da técnica da substituição, no próprio texto, de dispositivo alterado, isto é, o § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68. Já a Lei Complementar nº 116/2003 utilizou-se da técnica da revogação parcial. E assim procedendo fizeram subsistentes todos os dispositivos das leis anteriores que não tenham sido expressamente revogados, nem sejam incompatíveis com os dispositivos novos.

Como o art. 10 da Lei Complementar nº 116/2003, que alberga a denominada cláusula de revogação, não faz referência ao § 1º, nem ao § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68, é indubitosa a não-revogação expressa desses dispositivos legais.

### 3.2.3. Subsistência do § 1º, do art. 9º, do DL 406/68, como expressão formal

Nenhuma dúvida foi até agora lançada quanto a não-ocorrência de revogação expressa do § 1º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68. Resta-nos apenas, quanto a esse dispositivo, demonstrar que também não se deu a sua revogação tácita, o que faremos mais adiante.

Não temos dúvida, também, de que não ocorreu revogação expressa do § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68. Mesmo assim registramos afirmação em sentido contrário, vale dizer, afirmação segundo a qual esse dispositivo legal teria sido revogado pelo Decreto-lei nº 834/69 e pela Lei Complementar nº 56/87, e que assim a revogação desta última teria feito desaparecer a norma que estabelece o regime especial de determinação do ISS devido pelas sociedades profissionais.

O equívoco dessa tese já foi por nós demonstrado em itens precedentes. Mesmo assim, voltamos ao tema, dando continuidade a nossa argumentação, especialmente em face da necessidade de afastarmos de uma vez por toda a lamentável confusão entre *dispositivo* legal, que é o veículo ou expressão formal da norma, ou de parte desta, e *norma*, que é prescrição jurídica, expressão de conteúdo do *dever ser* jurídico.

<sup>10</sup> Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, art. 12.

Quando a Lei Complementar nº 56/87 alterou redação ao § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68, além de manter a norma nele contida com pequena mudança em sua redação, na verdade manteve esse dispositivo como expressão formal do Direito. Poderia tê-lo revogado pura e simplesmente, editando um novo dispositivo, com a mesma norma com a redação devidamente adaptada à nova lista de serviços. Mas não o fez. Assim, é indiscutível a subsistência desse dispositivo como expressão formal, como veículo de norma.

Quando uma lei altera lei anterior mediante a técnica de substituição, no próprio texto da lei anterior, do dispositivo alterado, dando ao antigo dispositivo nova redação, como ocorreu no caso de que se cuida, sua eficácia se exaure imediatamente. Sua missão fora dar ao dispositivo da lei anterior nova redação. E somente isto. O dispositivo que subsiste, o veículo da norma, continua sendo o dispositivo da lei anterior.

Assim, a revogação da Lei Complementar nº 56/87, depois que esta produziu o efeito de alterar o § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68, preservando-o como expressão formal do Direito, como veículo de norma, não revoga aquele dispositivo.

Em outras palavras, é a lição de Alberto Xavier e Roberto Duque Estrada, que afirmam:

“18. Uma lei nova que, mantendo embora a lei anterior, se limita a dar-lhe nova redação, não constitui, do ponto de vista formal, um preceito autônomo, mas sim um preceito que se incorpora à lei originária da qual passa a fazer parte integrante. Assim, não sendo autônoma, a sua revogação, na parte em que se limita a modificar lei anterior, não implica revogação indireta desta, a qual só pode operar por via de um comando que tenha tal revogação como objeto direto e imediato.

19. Por outras palavras: sem prejuízo da revogação da Lei Complementar nº 56/87 ter por efeito a revogação de suas disposições autônomas e inovadoras, notadamente a nova lista de serviços, tal revogação não implica a revogação indireta da disposição da lei anterior, por ela meramente modificada (o § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68), cuja revogação exige disposição expressa, que, porém, não se verificou.”<sup>11</sup>

É fora de qualquer dúvida razoável, portanto, que não se operou a revogação expressa do § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68. E também não se deu essa revogação de forma tácita ou implícita, pelas razões que a seguir serão expostas.

### 3.3. Ausência de revogação tácita

#### 3.3.1. Hipóteses de revogação tácita

Nos termos da Lei de Introdução ao Código Civil, que consagra regras universais de Direito Intertemporal, a lei posterior revoga a anterior em três hipóteses,<sup>12</sup> a saber:

- a) quando expressamente o declare;
- b) quando seja com ela incompatível; e, ainda,
- c) quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

<sup>11</sup> Alberto Xavier e Roberto Duque Estrada, “O ISS das Sociedades de Serviços Profissionais e a Lei Complementar nº 116/03”, *O ISS e a LC 116*, Dialética, São Paulo, 2003, p. 13.

<sup>12</sup> Lei de Introdução ao Código Civil, art. 2º, § 1º.



A inocorrência da primeira dessas três hipóteses, vale dizer, a inocorrência de revogação expressa, já está aqui sobejamente demonstrada. Resta-nos demonstrar que também não ocorre nenhuma das duas outras hipóteses, que compõem a denominada revogação tácita.

### 3.3.2. Não-existência de incompatibilidade

É evidente a inexistência de incompatibilidade entre os dispositivos da Lei Complementar nº 116/2003 e os §§ 1º e 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68. Não existe incompatibilidade capaz de produzir a revogação da lei anterior, entre uma norma dirigida aos casos em geral, ditos ordinários, e uma norma que estabelece exceção. A incompatibilidade que implica revogação da lei anterior há de ser absoluta. Sobre o assunto doutrina, com inquestionável autoridade, Eduardo Espinola e Eduardo Espinola Filho:

“O Código italiano, depois de se referir à revogação por declaração expressa, alude aos dois casos de revogação tácita.

Os comentadores acentuam que, inquestionavelmente, se trata de uma incompatibilidade formal, absoluta, de uma impossibilidade de aplicar, contemporaneamente, a uma determinada relação jurídica, a lei antiga e a nova. Pondera Fiore que, quando a lei nova é, diretamente, contrária ao próprio espírito da antiga, deve entender-se que a ab-rogação se estende a todas as disposições dessa, sem qualquer distinção. No caso contrário, cumpre examinar, cuidadosamente, quais as disposições da lei antiga, que se mostram absolutamente incompatíveis com a nova; o que, apenas, se deve admitir quando a força obrigatória só é possível, reduzindo a nada as disposições da lei antiga: *posteriores leges ad priores pertinent nisi contrariae sint*. Quando seja duvidosa a incompatibilidade, será o caso de interpretar as duas leis, de modo que se faça desaparecer a antinomia, não sendo admissível uma ab-rogação por presunção.”<sup>13</sup>

A Lei Complementar nº 116/2003 estabelece, em seu art. 7º, que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço. É uma norma geral, que convive perfeitamente com a norma albergada pelos §§ 1º e 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68.

A demonstrar essa compatibilidade, aliás, basta que se note que a norma hoje albergada pelo art. 7º, *caput*, da Lei Complementar nº 116/68, é exatamente a mesma norma que antes estava albergada pelo art. 9º, *caput*, do Decreto-lei nº 406/68.

### 3.3.3. Não-regulação de toda a matéria

Na interpretação da parte final do § 1º, do art. 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil, leva problema a questão de saber o que se deve entender por *regular inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior*. Questão que no presente caso se faz mais difícil porque não havia uma lei anterior e sim várias leis anteriores, cuidando da matéria de que trata a Lei Complementar nº 116/2003.

É inegável, porém, que todas aquelas leis anteriores tratavam das matérias às quais se reporta o art. 146 da Constituição Federal. Assim sendo, a Lei Complementar nº 116/2003 está muito longe de ser reguladora de toda a matéria, posto que cuida apenas de normas gerais a respeito do ISS, enquanto sua matriz ou norma supe-

<sup>13</sup> Eduardo Espinola e Eduardo Espinola Filho, *A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro*, 1º vol., 3ª edição, Renovar, Rio de Janeiro, 1999, pp. 63/64.

rior que lhe empresta fundamento aponta para um universo muito maior a ser tratado pela lei complementar.

Realmente, o art. 146 da Constituição Federal contém a matriz do que se pode denominar um Código Tributário Nacional. Essa, pois, é a matéria cuja regulação completa, por uma lei complementar, implica revogação tácita das leis complementares anteriores pertinentes a tais assuntos.

Entretanto, ainda que se admita que as “leis anteriores” tratavam de normas gerais em matéria de legislação tributária, e, numa redução ainda maior do campo por elas abrangido, se admita que tratavam apenas das matérias indicadas no inciso III, alínea “a”, do art. 146 da CF - que seria a sua matriz e como tal indicadora da matéria cuja regulação por inteiro implica revogação das “leis anteriores” sobre o assunto -, ainda assim é indubitoso que a Lei Complementar nº 116/2003 não abrange toda essa matéria, não sendo razoável, portanto, falar-se de revogação tácita nos termos estabelecidos pelo art. 2º, § 1º, parte final, da Lei de Introdução ao Código Civil.

Seja como for, há no caso de que se cuida um elemento que não pode ser desprezado pelo intérprete. É o denominado silêncio eloquente, a que nos vamos referir em seguida.

### 3.3.4. *Silêncio eloquente*

O art. 10 da Lei Complementar nº 116, revogou expressamente vários dispositivos específicos do Decreto-lei nº 406/68 e do Decreto-lei nº 834/69. Não custava ao legislador incluir referência aos §§ 1º e 3º, art. 9º do primeiro deles, se os pretendesse revogar. Não o fez, porém, deixando-nos diante do que se tem chamado de silêncio eloquente, pelo que merece especial registro o argumento utilizado por Fortunato Bim, nestes termos:

“O silêncio eloquente do legislador pode ser definido como aquele relevante para o Direito, aquele silêncio proposital. Por ele, um silêncio legislativo sobre a matéria de que trata a lei pode ser considerado como uma lacuna normativa a ser preenchida pelo intérprete, mas como uma manifestação de vontade do legislador apta a produzir efeitos jurídicos bem definidos. Ele faz parte do contexto da norma, influenciando sua compreensão.

Pois bem, ainda que restassem dúvidas sobre a subsistência do § 3º do art. 9º do DL 406/68 com o advento da LC 116/03, no sentido de ter ocorrido uma revogação global, não podemos negar que o contexto normativo desta última nos leva a concluir pela sua subsistência. É que esta revogou todos os artigos do DL 406/68 que tratam do ISS, exceto o art. 9º.

Seria razoável dar-se por revogada a norma da tributação das sociedades profissionais se foi exatamente o único artigo que o legislador não revogou? Parece que não. Ao omitir a revogação do art. 9º, o legislador foi eloquente, embora silente, ao manter a norma que se radica no art. 9º, e que, saliente-se, não é incompatível com a regulamentação da LC 116/03.”<sup>14</sup>

<sup>14</sup> Eduardo Fortunato Bim, “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*, coordenação de Valdir de Oliveira Rocha, Dialética, São Paulo, 2003, p. 97.

## 4. Interpretação segundo a Constituição

### 4.1. Interpretação das normas aplicáveis ao caso

É inegável que toda norma jurídica comporta mais de uma interpretação. É inegável, portanto, que às normas mais diretamente aplicáveis ao caso, vale dizer, às normas veiculadas pelo art. 2º e seus parágrafos, da Lei de Introdução ao Código Civil, podem ser atribuídos significados diversos daqueles que a elas nós atribuímos. Mesmo assim, não se pode esquecer que a interpretação das leis, como das normas jurídicas em geral, deve ser feita sempre em conformidade com a Constituição.

E não temos dúvida de que a interpretação que fazemos das normas aplicáveis ao caso de que se cuida, que nos leva à conclusão de que não ocorreu a revogação do § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406, é a que melhor realiza os princípios consagrados pela Constituição Federal, entre os quais se destaca o princípio da isonomia.

### 4.2. Isonomia em matéria tributária

É sabido que o princípio da isonomia preconiza tratamento desigual para os que estão em situações desiguais. O dispositivo constitucional que proíbe tratamento diferente para contribuintes que se encontrem em situações equivalentes<sup>15</sup> proíbe, também, pela mesma razão, tratamento igual para os que estão em situações diferentes.

Por isto mesmo o Supremo Tribunal Federal já firmou sua jurisprudência no sentido de que o tratamento especial dispensado às sociedades profissionais, que prestam serviços mediante trabalho pessoal dos que a integram, é um tratamento isonômico.<sup>16</sup>

Não seria justo, nem isonômico, tributar com o mesmo critério quem presta serviços de caráter pessoal, e uma sociedade que o faz como empresa, utilizando-se, em sua prestação de serviços, do trabalho de terceiros, com intuito de lucro, desenvolvendo típica atividade empresarial. A nota característica que justifica o tratamento especial em matéria de ISS é o tratar-se de trabalho pessoal, identificada com propriedade por Alberto Xavier e Roberto Duque Estrada, que a ela se referem como

“a única condição exigida para a aplicação do regime de tributação do trabalho individual às sociedades profissionais em causa: a de que a legislação aplicável à atividade profissional exercida pelo indivíduo exija que este assuma responsabilidade pessoal, mesmo nas hipóteses em que atue em nome da sociedade”.<sup>17</sup>

A rigor, em tais sociedades, contribuintes são os profissionais prestadores do serviço e não estas. A esse respeito disserta, com razão, José Roberto Pisani:

“7.1. Nas sociedades profissionais (sociedades de pessoas) quem presta os serviços são os profissionais, sócios ou não, que assumem responsabilidade pessoal (médicos, advogados, engenheiros, etc.). No caso dos advogados, essa circunstância é muito clara ao dispor a lei que a responsabilidade dos sócios é ilimitada, razão porque respondem eles com a força do seu patrimônio pessoal - e não apenas com o capital social - pelos prejuízos causados a terceiros (Estatuto da Advocacia em vigor, Lei nº 8.906, de 4 de

<sup>15</sup> Constituição Federal, art. 150, inciso II.

<sup>16</sup> Veja-se julgados citados na nota de rodapé nº 1.

<sup>17</sup> Alberto Xavier e Roberto Duque Estrada, “O ISS das Sociedades de Serviços Profissionais e a Lei Complementar nº 116/03”, *O ISS e a LC 116*, Dialética, São Paulo, 2003, p. 12.



julho de 1994, art. 17; Estatuto anterior, Lei nº 4.215, de 27 de abril de 1963, e Provimento 23, de 23 de novembro de 1965, do Conselho Federal da OAB, art. 8º).<sup>18</sup>

## 5. Conclusão

Em face de tudo o que foi exposto, concluímos que permanece em vigor a forma especial de determinação do valor do ISS devido pelos trabalhadores autônomos, e pelas sociedades de profissionais, estabelecida pelos §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/68, dispositivos que não foram revogados pela Lei Complementar nº 116/2003.

<sup>18</sup> José Roberto Pisani, "ISS - Serviços Profissionais - LC 116/2003", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 97, Dialética, São Paulo, outubro de 2003, pp. 69/70.