

# A LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003 E OS PROFISSIONAIS LIBERAIS

*Sacha Calmon Navarro Coêlho*

ÍNDICE: 1ª PARTE: A QUESTÃO VISTA DO MIRANTE DA TÉCNICA REVOCATÓRIA. 2ª PARTE: A *QUAESTIO JURIS* ÀS LUZES DA TEORIA DA NORMA JURÍDICA. 3ª PARTE: A RACIONALIDADE DA DICOTOMIA DAS BASES DE CÁLCULO NO ISS, EXTRAÍDA DOS EXCERTOS DA HISTÓRIA DA TRIBUTAÇÃO. CONCLUSÃO.

## 1ª PARTE

### A QUESTÃO VISTA DO MIRANTE DA TÉCNICA REVOCATÓRIA

A Lei Complementar nº 116/2003 dispôs, no art. 10, que ficam *totalmente revogados* a Lei Complementar nº 22, de 09 de dezembro de 1974, a Lei nº 7.192, de 05 de junho de 1984 e a Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999.

Dispôs, ademais, que estão parcialmente revogados o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e o Decreto-lei nº 834, de 08 de setembro de 1969.

No que tange a estes últimos decretos-leis, duas observações devem ser feitas:

(a) são materialmente leis complementares (*ratione materiae*) e formalmente decretos-leis presidenciais. À época em que foram elaborados estava em recesso o Congresso Nacional, por ato castrense. Como leis complementares foram recepcionados pela Constituição de 1988 e pela jurisprudência pátria e, portanto, continuam a vigor na parte em que não foram expressamente revogados, como predica a Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, ao dispor sobre a elaboração, a redação, a altera-

ção e a consolidação das leis, em observância do art. 59 da Constituição Federal. O art. 9º desta diz que *“a cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas”* (redação dada pela Lei Complementar nº 107, de 26.04.2001).

(b) Na expressão do legislador da Lei Complementar nº 116/2003, está literalmente dito que estão revogados *todos os artigos* dos Decretos-leis nºs 406/68 e 834/69, menos o art. 9º do primeiro deles, na redação que lhe deu o segundo.

O único artigo importante, básico, significativo, da legislação sobre o ISS que não foi revogado, ostenta a seguinte redação:

*“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.*

*(...)*

*§ 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.”*

A interpretação gramatical, sistemática e teleológica nos leva à conclusão iniludível que o art. 9º do Decreto-lei nº 406/68 continua a vigor.

Importa realçar, desde agora, que este artigo introduziu no ISS a *dualidade de bases de cálculo* que sempre o marcou, desde o tempo do seu antecessor, o Imposto sobre Indústrias e Profissões. Distinguiu sempre o legislador, com o beneplácito da jurisprudência, que os serviços teriam como base de cálculo os respectivos valores, exceto quando se tratasse de serviços pessoais com predominância intelectual, vedando-se neste caso o valor do serviço como base de cálculo, em veraz antítese normativa.

O intérprete, nesse caso, não pode ignorar as distinções feitas pelo legislador do Decreto-lei nº 406/68, expressamente acatadas pelo legislador da Lei Complementar nº 116/2003 (tanto que não revogou o art. 9º do Decreto-lei nº 406/68, com a intenção nítida de preservá-lo em seu conteúdo normativo), agregando-o à novel disciplina do imposto, com valência de norma geral de Direito Tributário, obrigatória para todos os legisladores municipais do País.

É oportuno notar que a intenção de preservar o art. 9º do Decreto-lei nº 406/68 ressumbra com notável naturalidade. Ao referir-se a ele, o legislador da Lei Complementar nº 116/2003, cuja hierarquia é idêntica à do Decreto-lei nº 406/68 (ambos são leis complementares *ratione materiae*), prescreve, *in verbis*, o que se segue:

*“Art. 10. Ficam revogados os artigos 8, 10, 11 e 12 do Decreto-lei nº 406 de 31 de dezembro de 1968” (omissis)*

O artigo 8º foi revogado, o 9º não. Os vizinhos artigos que se lhe seguiam, o 10, o 11 e o 12, foram igualmente revogados. A densidade jurídica aí revelada não a podemos ignorar, sob a ótica da técnica legislativa utilizada, objeto dessa 1ª parte, nem sob os influxos da teoria da norma jurídica, que doravante será versada.

## **2ª PARTE**

### **A QUAESTIO JURIS ÀS LUZES DA TEORIA DA NORMA JURÍDICA**

A norma jurídica se não confunde com a lei. A norma frequentemente deflui do amálgama de várias leis, como *in casu*.

É possível distinguir a *norma* das leis ou costumes. O Direito Positivo é posto e vige a partir de fórmulas lingüísticas escritas e orais. O objetivo dos “ordenamentos jurídicos” é, sempre foi, o de controlar o meio social. Enquanto tal, possui uma linguagem especial, encontradiça ao nível dos seus entes normativos: leis, costumes, sentenças, contratos, etc. Esta linguagem, quando é posta sob análise pelo cientista do Direito, recebe a

denominação de “linguagem-objeto”, porque o objeto da ciência do direito é o Direito Positivo, com a sua expressiva linguagem. Pois bem, ao estudar o Direito Positivo, é possível ao cientista concluir que, surgindo das inúmeras formulações verbais que expressam o Direito, projetam-se *normas*, facultando, obrigando e proibindo ações e omissões, assim como prescrições prevendo sanções para o não-cumprimento de seus preceitos. Verificará, ainda, que há preceituações instituindo poderes, competências, processos e procedimentos, além de definições e conceitos legais. Ademais, perceberá que tudo isto forma uma *ordem jurídica*, garantida pelo Estado.

Perante o cientista do Direito a normatividade (dever-ser) contida nos sistemas positivos se colocará numa relação de objeto-sujeito, sendo por este último descrita através de “proposições jurídicas”, que são justamente os *instrumentos reveladores das normas*. MARCO AURÉLIO GRECO<sup>1</sup>, em página de grande acuidade, teve a percepção exata da questão:

*“Para a descrição de uma norma jurídica (que em si é um comando, uma permissão ou atribuição de poder) socorre-se o cientista de uma formulação a que se denomina ‘proposição jurídica’. Esta, pois, situa-se no plano da Ciência do Direito, sendo uma categoria da razão (e não da vontade, como o é a norma), estruturando-se na forma de um juízo hipotético condicional. Observe-se, inicialmente, que a proposição jurídica não prescreve nenhuma conduta, mas descreve uma determinada norma jurídica que prevê essa conduta. Ela serve, assim, para proceder ao conhecimento do objeto da ciência jurídica, mas não possui força imperativa. Quer dizer, a proposição não é um comando, mas descreve um comando.*

*Outra observação que cumpre fazer é que importa distinguir três realidades:*

*a) a norma jurídica em si que consiste num comando ou imperativo ou autorização;*

*b) a formulação que à norma é dada pelo cientista que é a proposição jurídica; e*

*c) a expressão lingüística utilizada pelo legislador.*

*As letras ‘b’ e ‘c’ são ambas formulações lingüísticas, esta proveniente dos órgãos legislativos e aquela, do cientista, porém somente a do cientista expressa integralmente a norma, uma vez que muitos comandos só podem ser identificados e expressos numa proposição jurídica, mediante a congregação de vários dispositivos contidos em múltiplos textos legais.”*

---

<sup>1</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Norma jurídica tributária*. São Paulo, Saraiva, 1974, p. 20-21.

Frise-se o seguinte: a distinção entre norma e lei ou costume é importante para a análise jurídica. CARLOS SANTIAGO NINO<sup>2</sup>, com a sua autoridade de lente graduado da Universidade de Buenos Aires, diz que a *norma* é diversa da *formulação legislativa, escrita ou oral*

*“Es muy posible que la expresión ‘norma jurídica’ sea un término teórico. Obviamente ella no denota un conjunto de oraciones escritas en un papel, puesto que una misma norma jurídica puede estar formulada por oraciones diferentes, ni tampoco denota un conjunto de conductas humanas, puesto que las normas jurídicas son usadas para evaluar conductas.”*

É conveniente, pois, para obstar *equivocos dessa ordem*, vincar um pouco mais a distinção. LOURIVAL VILANOVA<sup>3</sup>, com propriedade, distingue: *“A norma jurídica, reduzida à proposição em sentido lógico, tem uma forma. Gramaticalmente, a linguagem do Direito Positivo exprime a norma em multiforme variedade. E nem sempre está a proposição normativa em toda a sua integridade num só artigo de lei ou decreto; nem sempre toda uma norma se encontra presente num dispositivo da Constituição ou de um estatuto de um ente público ou privado.”*

Temos, então, de um lado, o Direito Positivo com seus entes legais, leis e costumes, ordenando ações e omissões, facultando outras tantas, proibindo comportamentos, atribuindo qualidade às pessoas e às coisas, outorgando poderes e competências, prevendo atos procedimentais, cunhando conceitos e definições. Tudo isso dito na linguagem comum do povo (linguagem do objeto).

De outro lado, temos a Ciência do Direito, cujo objeto é justamente o Direito Positivo, seus entes<sup>4</sup>. A função da Ciência do Direito é des-

---

<sup>2</sup> NINO, Carlos Santiago. *La definición de derecho y de norma jurídica* – Notas de introducción al derecho. Buenos Aires, Astrea, 1973, p. 85.

<sup>3</sup> VILANOVA, Lourival. *Lógica jurídica*. São Paulo, José Bushatsky, 1976, p. 113.

<sup>4</sup> TERAN, Juan Manuel (*Filosofía del derecho*, México, Porrúa, 1971, p. 174), diz com clareza: *“De onde se concluye que desde el punto de vista del Derecho como forma normativa toda actividad posible se encuentra jurídicamente regulada.”* Aproveitamos a cita para realçar que o *facultativo* pode ser deduzido de duas formas: a) por ser *ato livre* (não é obrigatório nem proibido); b) por estar *prescrito*. Assim, toda norma pura de potestade ou competência é facultativa ao agente (competência para instituir tributo, v.g.). Com o poder-dever já não ocorre a facultatividade...

crever o seu objeto. Nesse momento aparece a *proposição jurídica*, sob a forma de juízo, mercê da qual é possível apreender a *normatividade* contida nos sistemas positivos. A proposição descreve a norma. É descritiva. A norma, porém, não se confunde com a sua descrição. É prescritiva. Isto se torna claro quando o juiz aplica a norma, após intuí-la do sistema jurídico.

As normas, em si mesmas, são “entes teóricos” derivados do sistema jurídico como um todo. Uma norma jurídica, diga-se por oportuno, resulta da conjunção de significados normativos defluentes de diversas leis ou artigos de leis, editados em épocas diferentes, por corpos legislativos. Conseqüentemente o problema da *existência* e *validade* da norma só indiretamente lhe diz respeito, porquanto a questão de saber se uma *norma* foi criada e posta a vigor de acordo com os ditames específicos da ordem jurídica reguladores de sua produção se reporta ao *processo de criação das leis e do reconhecimento dos costumes*. Se uma lei, por exemplo, prevê que o fato de alguém ser proprietário é jurígeno do dever de pagar imposto sobre o patrimônio imobiliário, e uma outra isenta os proprietários de um único imóvel de valor não superior a R\$ 1.000,00 de fazê-lo, ter-se-ia uma norma *prescritiva de dever* com o seguinte enunciado:

*Hipótese:* Alguém ser proprietário de imóveis, salvo se de um só de valor não superior a R\$ 1.000,00.

*Conseqüência:* pagar imposto imobiliário ao Estado, anualmente.

A questão de se saber se predita norma é *válida* se desloca para a análise do “processo de reconhecimento” das leis que a engendraram, isto é, da lei que previu a tributação e da lei que previu a isenção. Somente quanto a elas será possível indagar se foram postas pelo legislador da forma prescrita ou se entraram em vigor antes do início do exercício financeiro (princípio da anterioridade da lei tributária inserta na Constituição brasileira).

Frise-se que *a norma* – produto do universo, legislado – não se confunde com os seus veículos, os *entes positivos* (leis, decretos-leis, etc.).

Tampouco se confunde com as *proposições jurídicas* que a Ciência do Direito produz ao *descrever* a norma, sob a forma, quase sempre, de *juízos hipotéticos*.

A norma, ainda que condicional, é sempre *prescritiva* (porque o Direito é, basicamente, prático, finalístico, teleológico).

As leis são *enunciados literais* buscando um *fim*.

As proposições normativas são *descrições* das *normas jurídicas*, que defluem do universo legislado produzidas por um *sujeito* (jurista ou juiz).

Por isso mesmo, ou seja, por serem *juízos*, são descrições de um *ser, a norma* (sem embargo de a norma constituir *um dever-ser*, por isso que prescritiva).

Conseqüentemente, *as proposições jurídicas* são *proféticas*, por isso que exprimem *o que deve ser*, do ponto de vista subjetivo de quem as produz. Estão, dessarte, sujeitas a um teste de verdade legal. E aqui se desvela a problemática da *interpretação*, seja com efeito meramente opinativo (o que fazem os cientistas do direito, advogados, juriconsultos e até mesmo os aplicadores *ex officio* das normas: os funcionários do Executivo), seja com efeito judicante, por parte dos juízes, que dizem *o direito* com *definitividade*, ainda que sob o guante da revisão *ad quem*.

Com efeito, *as proposições normativas* são "profecias" a respeito do que *deve ser* (o "ser" da norma).

Somente a *proposição normativa*, proferida pelos órgãos supremos da jurisdição, tem o condão de *acertar* a norma, dizendo o que ela significa com obrigatoriedade indiscutível (norma individual, conforme KELSEN).

Nesse ponto fecha-se o ciclo. *A norma* é o que os juizes da suprema instância fixam como o seu real significado, objetivamente, enquanto *prescrição*.

A conclusão ora lançada tem o abono de KELSEN. Dele a transcrição: *“O Direito prescreve, permite, confere poder ou competência, não ensina nada. Na medida, porém, em que as normas jurídicas são expressas em linguagem, isto é, em palavras e proposições, podem elas aparecer sob a forma de enunciados do mesmo tipo daqueles através dos quais se constatam fatos.”*<sup>5</sup>

Claro que nem todas as normas passam por um teste de verdade legal. Muitas se aplicam sem contestação. Basta, porém, que durante dado processo aplicativo do direito surja uma controvérsia para apropositar-se a intervenção do Judiciário, com o fito de fixar a inteligência da norma em questão. Por outro lado, é comum, em épocas diversas, uma mesma norma possuir significados diferentes. Que as leis em cujo interior se abrigam *as normas* necessitem análise, para a extração do conteúdo prescritivo nelas represado não causa espécie. É fenômeno corriqueiro. As ações declaratórias, especialmente, colimam sempre este desiderato. A seu turno, as partes no processo outra coisa não fazem do que formular “proposições jurídicas” a respeito da norma em torno da qual controvertem. O fenômeno torna-se bem mais transparente nas lides travadas a partir de questões puramente “de direito” (*quaestio juris*).

A estrutura da norma não é puramente esquemática. A sua descrição não pode ficar apenas em *dizer* que é formada de *hipótese* e *conseqüência* ou *suposto* e *comando*. Um juízo sobre o dever-ser da norma é inevitável, pois, como já asseverado por VILANOVA, *se é dever-ser é dever-ser de algo*.

Na espécie em exame, o “algo” referido por VILANOVA não pode ser outro que a manutenção da tradicional dicotomia de base de cálculo

---

<sup>5</sup> KELSEN, Hans. *Teoria...* cit., p. 111-113.

no ISS, cujo fomento histórico iremos doravante desenvolver, não sem antes realçar que os Decretos-leis nºs 406/68 e 834/69 (nas partes não revogadas) e a LC nº 116/2003, *fundiram-se*, por expresse querer do legislador, para formar a *norma fundamental do ISS*, a teor do art. 146, III, da Constituição Federal, *verbis*:

*“Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.”*

### **3ª PARTE**

#### **A RACIONALIDADE DA DICOTOMIA DAS BASES DE CÁLCULO NO ISS, EXTRAÍDA DOS EXCERTOS DA HISTÓRIA DA TRIBUTAÇÃO**

O tratamento fiscalmente menos oneroso dos rendimentos do trabalho possui larga e universal tradição no imposto de renda e nos impostos sobre serviços, aqui e alhures. Para demonstrar o axioma, vamos nos servir de alguns textos do meu saudoso amigo e mestre GILBERTO DE ULHÔA CANTO, e por duas razões, de fora parte as do coração. GILBERTO foi um dos abalizados co-redatores do Código Tributário. Seu testemunho é valioso. Além disso, a sua reputação como jurista e tributarista é unanimemente sólida e respeitada. Dito isso, entramos a tratar do tema gizado com esquite em um parecer dado por GILBERTO para a sociedade de advogados DANNEMANN, SIEMSEN, BIGLER & IPANEMA MOREIRA, em 1971. Era uma sociedade civil organizada para a prestação de serviços profissionais relativos à propriedade industrial. Foi autuada por agentes fiscais da Secretaria da Receita Federal, que lhe negaram o direito de beneficiar-se da alíquota reduzida prevista no art. 248, § 1º, *b*, do então vigente Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto nº 58.400, de 10.05.66, aplicável às sociedades civis organizadas exclusivamente para a prestação de serviços profissionais enumerados no texto legal e a outros que se lhes pudessem assemelhar.

Exordialmente, GILBERTO DE ULHÔA CANTO apontou:

*“A tendência de distinguir entre rendimentos derivados do trabalho e rendimentos derivados do capital, para gravar os primeiros com impostos mais baixos, é reconhecidamente universal. EDWIN SELIGMAN, em sua consagrada obra sobre o imposto de renda, ao referir-se ao chamado princípio da ‘discriminação’ em matéria de tributação da renda, diz:*

*‘Or, tout ce que signifie le principe de la discrimination, appliqué à l’impôt le revenu, c’est que les différentes catégories de revenus peuvent être traitées différemment. Quelles sont ces classes? La distinction devenue la plus familière dans ces derniers temps est celle entre les revenus ‘gagnés’ et les revenus non gagnés. Cette distinction repose sur le principe que le revenu provient, dans un cas, surtout du travail personnel et, dans le second cas, qu’on l’obtient sans travail personnel’.*

*(...)*

*A mesma tendência é apontada por JOHN F. DUE, nos termos seguintes:*

*‘Un tipo de discriminación expresa generalmente aceptada es la que establece una de impuesto menor sobre la renta del trabajo personal, o al menos sobre la que no pasa de cierto monto’. (‘Análisis Económico de los Impuestos’, tradução espanhola de Enrique Jorge Reig. Ed. El Ateneo, B. Aires, 1961, p. 113)’.*

Depois disso pontificou, fixando a vexata quaestio:

*“O texto básico para enquadramento do problema submetido ao nosso parecer é o do artigo 248, § 1º, b, do já citado Regulamento vigente do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10.04.1966 (RIR), que abaixo se transcreve:*

*‘Art. 248. (...)*

*§ 1º. Não se compreendem nas disposições deste artigo:*

*a) (...)*

*b) as pessoas jurídicas civis, organizadas exclusivamente para a prestação de serviços profissionais de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, contador, pintor, escultor, despachante e de outros que se lhes possam assemelhar com capital até Cr\$ 793.800,00, as quais pagarão o imposto de 10%.”*

Segue-se a conclusão, que bem aproveita ao estudo que estamos a coser:

*“Nesta ordem de idéias, cumpre salientar, como já o fizera a Consulente na reclamação com que se opôs ao auto da infração referido em 1.1. retro, que lei federal (Decreto-Lei 406, de 31.12.68, com a redação dada pelo Decreto-Lei 834, de*

08.11.69), embora fixando normas gerais de direito financeiro aplicáveis aos impostos sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM) e sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), entendeu de dispensar às sociedades (não só civis, mas de qualquer natureza) organizadas para a prestação de serviços profissionais enumerados na lista que acompanha o texto legal, tratamento mais suave, com relação ao ISS, do que o adotado para as demais empresas que se dedicam aos serviços compreendidos no campo de incidência do tributo, sendo de notar que, ao fazê-lo, deixou claro o dispositivo legal em tela que o sistema mais benigno de incidência do ISS se aplicaria às referidas entidades pelo cálculo do imposto.

*'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 de regência.'* (art. 9º, § 3º do diploma legal citado).

Lei Federal, portanto, reconheceu o fato de que serviços profissionais por sociedades civis tanto podem ser executados pelos próprios sócios da entidade, quanto por outros profissionais habilitados, empregados ou não da sociedade, sem que tal circunstância – por ser normal nas atividades dos profissionais – enseje a perda do tratamento fiscal mais leniente. Nem se pretenda que o dispositivo legal invocado seja de aplicação restrita ao ISS, pois, se assim é quanto à base de cálculo desse tributo de competência municipal, nele está implícito o reconhecimento de que a prestação de serviços por profissionais habilitados que não sejam sócios da empresa não é circunstância capaz de justificar a submissão da sociedade organizada para a prestação de serviços profissionais ao tratamento dispensado às sociedades comerciais, reconhecimento que é evidentemente válido na interpretação e aplicação do art. 248, § 1º, b, do vigente RIR.

As considerações que desenvolvemos sobre o recurso, por profissionais liberais, aos serviços de outros profissionais, de idêntica categoria profissional ou não, visaram apenas a demonstrar *ex abundantia* (pois o fato é notório), que tal apelo é absolutamente normal no âmbito da prestação de serviços profissionais, por pessoas físicas (profissionais autônomos) ou pessoas jurídicas (sociedades civis), não sendo circunstância capaz de transformar a atividade profissional em 'atividade empresarial'. Mas, para a correta aplicação do dispositivo regulamentar em tela, o que se torna indispensável é a definição das condições por ele estabelecidas para o gozo da alíquota mais baixa nele prevista, não sendo lícito introduzir-se qualquer outra que não esteja expressa no dispositivo legal, pois, como ensina DINO JARACH:

*'Con exactitud se afirma que en las leyes tributarias como en todas las leyes que imponen obligaciones de derecho publico, no existen verdaderas lagunas; las obligaciones que la ley expresamente no impone no existen'.* (ob. cit. p. 162). (Grifamos)."

Em outro trabalho feito a pedido da ARTHUR ANDERSEN & CO, em 1970, GILBERTO já desenvolvera com perspicácia as razões jurídicas da dualidade de bases de cálculo no ISS. Estava na berlinda a Lei Municipal nº 10.207, de 29.12.69, do Recife, com a seguinte redação:

*“Art. 11. Quando os serviços a que se referem os itens 1 e 3 do Grupo I, da Tabela anexa, forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do artigo anterior, 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.*

*Parágrafo Único. O disposto neste artigo não se aplica às sociedades de prestação de serviços em que exista sócio não habilitado no exercício da atividade correspondente aos serviços prestados pela sociedade, hipótese em que o imposto será calculado na forma prevista nos itens 3 a 51 do Grupo II, na Tabela anexa.”*

Ao propósito, GILBERTO bem traçou os lindes da questão, se não vejamos:

*“Com efeito, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66), tomando a precaução de definir, relativamente a cada um dos impostos do sistema, o respectivo fato gerador, o seu contribuinte, e a correspondente base de cálculo, teve o intuito de impedir que os entes públicos competentes para instituir tais tributos os desfigurassem ou fugissem das linhas básicas que inspiraram a urdidura do sistema, o que é facilmente conseguido mediante o livre manuseio do qualquer desses três elementos essenciais ao nascimento da obrigação tributária.*

*As muitas alterações posteriores introduzidas no texto originário do Código no que pertine ao ISS merecem encômio, pois supriram lacunas graves pelo mesmo deixadas no ordenamento do imposto. Particularmente louváveis são os textos dos parágrafos 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406, de 31.12.68, com a redação que lhes foi dada pelo art. 3º, V, do Decreto-Lei nº 834, de 08.12.69, ambos federais, com o seguinte teor:*

*‘Art. 9º. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.*

*§ 1º. Quando se tratar de prestação de serviço 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.*

*(...)*

*§ 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.'*

*Com efeito, os dispositivos acima citados completaram a norma do art. 72, I, do Código Tributário Nacional, que disciplinava a base de cálculo do ISS relativamente à prestação de serviços de cunho profissional, em termos insuficientes porque restritos aos serviços pessoais, quando em verdade os mesmos fundamentos teóricos que justificavam excluir-se a possibilidade de incidência do ISS como percentagem da receita bruta ou do movimento econômico no caso de pessoas físicas, também valia para as prestações por pessoas jurídicas.*

*Com efeito, é sabido que o ISS pode revestir-se, ora das características de imposto pessoal e direto, ora das de tributo real e indireto, conforme o respectivo ônus, de acordo com a natureza do serviço, seja ou não transferível ao consumidor final. Assim, por exemplo, no caso de serviços de lavanderia, pode o gravame ser transferido, como no Imposto de Circulação de Mercadorias (ICM), típico dos tributos indiretos, ao tomador do serviço, ao passo que na prestação de serviços profissionais, como de auditoria e contabilidade, advocacia, arquitetura, e outros, o ônus do imposto é suportado definitivamente pelo seu contribuinte legal, o prestador do serviço. Nesta hipótese, caso a legislação federal uniforme, complementar da Constituição, não excluísse da norma geral de incidência do ISS sobre o movimento econômico tais atividades, estaria desvirtuando o suporte econômico do tributo, de forma a transformá-lo em verdadeiro imposto municipal sobre a renda, com a agravante de incidir sobre a receita bruta."*

*Ex positis*, devemos concluir, nos encerrros de velha e conhecida doutrina e iterativa jurisprudência, que a Lei Complementar nº 116/2003 manteve o tratamento apartado, quanto à base de cálculo, que remonta aos tempos inaugurais do CTN, em 1966, tanto que preservou o art. 9º do Decreto-lei nº 406/68. Aliás, a questão em exame vai além, tempo adentro. O ISS, como sabido, é sucessor do imposto de Indústrias e Profissões da Constituição de 1946. Antes, devemos entender que, no Brasil, o IR dividiu-se entre o IR federal e parcelas do ISS, e o IVA se tornou três pedaços: ICMS, IPI e parcelas do ISS. O Indústrias e Profissões, com efeito, era muito criticado, pois confundia-se ora com o imposto sobre vendas e consignações, imposto estadual que antecedeu o ICM, depois ICMS, ora misturava-se ao imposto de renda federal. O que o art. 9º do Decreto-lei nº 406/68

fez, logo após o CTN, que é de 1966, foi reconhecer que a ambigüidade existente no Indústrias e Profissões trasladara-se parcialmente para o ISS, no tocante às sociedades profissionais. Quanto a elas, se gravasse o lucro bruto, sem deduções, seria como que um *income tax*, mais um imposto sobre a renda, concorrendo com o IR federal, o que o sistema de repartição de competências da Constituição de 1967 não permitia, fazendo perecer as tentativas de impostos de renda, às claras ou disfarçados, de competência de Estados ou Municípios. Esta é a verdade histórica que emoldura a questão sob crivo. Quanto a este ponto não discrepa GILBERTO. Em artigo sobre os aspectos fiscais do exercício da advocacia, feito nos anos 80, diz ele com todas as letras que:

*“O ISS foi instituído como imposto municipal de base nítida, com o propósito de preencher a lacuna que seria deixada pela supressão do antigo imposto de indústria e profissões, verdadeiramente uma excrescência do sistema anterior, já que não dispunha de base própria, invadindo o campo do imposto de renda e do imposto sobre vendas e consignações, com as mais funestas conseqüências para os contribuintes, atônitos ante a ambiciosa escalada que os municípios fizeram de um maior poder impositivo, nos anos que antecederam a reforma de 1965.*

*(...)*

*Haverá que se manter a cautelosa distinção que hoje é feita pelo Decreto-lei nº 834, de 08.09.69 (antes já feita pelo Decreto-lei nº 406, de 31.12.68 e, de início, pelo Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172, de 26.10.66, ainda que neste de modo mais sucinto e incompleto) entre serviços prestados pelo próprio contribuinte e outros serviços, para vedar, no primeiro caso, a adoção, para base de cálculo do imposto, do preço do serviço, pois na hipótese o ISS assume caráter de imposto direto, inevitavelmente confundido com o imposto de renda, sob a forma de tributo sobre a receita bruta, característica que não tem quando grava serviço de caráter comercial (lavagem de roupa, fornecimento de hospedagem, etc. ...).”*

É verdade, o CTN foi claro no ponto. Expressou que a base de cálculo do ISS não poderia ser o preço do serviço quando o prestasse o próprio contribuinte, em trabalho pessoal, mas omitiu-se quando o serviço fosse prestado por sociedade de profissionais. A lacuna, já vimos, foi colmatada pelo Decreto-lei nº 406/68 no art. 9º e seus desdobramentos (art. 9º, § 3º).

## **CONCLUSÃO**

A Lei Complementar nº 116/2003 mantém com o direito anterior um *continuum* normativo, distinguindo o ISS-serviços e o ISS-renda, liberando esse último da inconstitucionalidade de ser um imposto suplementar sobre a renda dos profissionais liberais de competência municipal, se gravasse a renda dos profissionais e de suas sociedades civis, baseadas no trabalho, não no capital organizado em empresa.

O fato de a lista a que se reporta a Lei Complementar nº 116/2003 ser outra em nada interfere com a questão. A Lei Complementar nº 56, de 1987, inaugurou nova lista e mesmo assim aquelas categorias preservadas pelo Decreto-lei nº 406/68 continuaram a ser tributadas como sempre haviam sido.

O que pode ocorrer agora é um fenômeno inverso com base no princípio da isonomia. Novas categorias, originariamente não mencionadas no Decreto-lei nº 406/68, bem podem requerer um tratamento isonômico.

É como sempre nos pareceu.