

# A VALIDADE E A EFICÁCIA DO REGIME DE APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA PARA PROFISSIONAIS AUTÔNOMOS E SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS EM FACE DA LEI COMPLEMENTAR N. 157/2016

Danilo Milagres Ruela<sup>1</sup>

Flávio Couto Bernardes<sup>2</sup>

Resumo: A Lei Complementar n. 157/2016 estabeleceu a alíquota mínima de 2% (dois por cento) para o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). A imposição dessa nova regra gerou dúvidas sobre a continuidade do regime de tributação privilegiado conferido aos profissionais autônomos e a certas sociedades de profissionais, amparado pelo Decreto-Lei n. 406/1968. Este estudo, feito sob a luz dos princípios

---

<sup>1</sup> Especialista em Auditoria Externa e Interna pela Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais - FACE/UFMG (2016); Cursa especialização em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos, do Centro Educacional de Formação Superior Ltda – CEFOS. Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais - FD/UFMG (2015); Bacharel em Administração Pública pela Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, da Fundação João Pinheiro - EG/FJP (2012). Auditor Técnico de Tributos Municipais em Belo Horizonte.

<sup>2</sup> Graduado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (1994). Mestre em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (2000). Doutor em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (2006). Coordenador do Curso de Pós Graduação em Direito Eleitoral pela PUC Virtual, Professor do curso de graduação em Direito Financeiro e do programa de pós-graduação em de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Professor do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário da Faculdade de Direito da Milton Campos e Professor do curso de graduação em Direito Financeiro da Universidade Federal de Minas Gerais. Conselheiro Seccional da OAB/MG, atual Vice-presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG e Diretor Tributário do Instituto de Advogados de Minas Gerais. Procurador do Município de Belo Horizonte e advogado.

constitucionais, da doutrina e da jurisprudência sobre o tema, permitiu concluir que o regime excepcional continua válido e eficaz.

Palavras-Chave: Imposto sobre serviços; ISS; base de cálculo; alíquota; profissionais autônomos; sociedades de profissionais; Lei Complementar 157; Decreto-Lei 406.

## LA VALIDAD Y LA EFICACIA DEL RÉGIMEN DE CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DE CUALQUIER NATURALEZA PARA PROFESIONALES AUTÓNOMOS Y SOCIEDADES DE PROFESIONALES FRENTE A LA LEY COMPLEMENTARIA N. 157/2016

Resúmen: La Ley Complementaria n. 157/2016 estableció una alícuota mínima del 2% (dos por ciento) para el Impuesto Sobre Servicios de Cualquier Naturaleza (ISS). La imposición de esa nueva regla ha generado dudas acerca de la continuidad del régimen de tributación privilegiado conferido a los profesionales autónomos y a ciertas sociedades de profesionales, amparado por el Decreto-Ley n. 406/1968. Este estudio, hecho bajo la luz de los principios constitucionales, de la doctrina y de la jurisprudencia acerta del tema, ha posibilitado concluir que el régimen excepcional continúa válido y eficaz.

Palabras-Llave: Impuesto sobre servicios; ISS; base de cálculo; alícuota; profesionales autónomos; sociedades de profesionales; Lei Complementaria 157; Decreto-Lei 406.

Sumário: 1. Introdução. 2. O sistema tributário nacional na CR/1988, o princípio da segurança jurídica e a regra matriz de incidência tributária. 3. Análise da validade e da eficácia do regime excepcional de apuração do ISS no ordenamento jurídico nacional em face da LC 157/2016. 3.1. A validade e a eficácia

do DL 406/68 até a Constituição de 1988. 3.2. A validade e a eficácia do DL 406/68 com o advento da Constituição de 1988. 3.3. A validade e a eficácia do DL 406/68 a partir da EC 37/2002. 3.4. A validade e a eficácia do DL 406/68 a partir da LC 116/2003. 3.5. A validade e a eficácia do DL 406/68 com a superveniência da LC 157/2016. 4. Conclusão. 5. Referências.

## 1. INTRODUÇÃO



o dia 29 de Dezembro de 2016, o Congresso Nacional edita a Lei Complementar n. 157<sup>3</sup>, que traz diversas inovações a respeito do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Essa lei complementar causou grande repercussão no mundo jurídico e empresarial, especialmente em virtude da alteração do local de ocorrência do fato gerador dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e da inclusão de itens no rol de serviços de informática, tais como a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio e vídeo por meio da internet.

Se é verdade que as inovações citadas causaram bastante repercussão, não menos importante foi a inclusão do art. 8º-A na Lei Complementar n. 116/2003. Esse novo artigo estabelece uma alíquota mínima de 2% (dois por cento) para o ISS, vedando ainda – para quase todas as situações – a concessão de isenções, incentivos ou benefícios que impliquem carga tributária menor que essa alíquota mínima, *in verbis*:

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de

---

<sup>3</sup>BRASIL. Lei Complementar n.157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar n° 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei n° 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar n° 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. [Brasília, 2016b]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 09 out. 2017.

Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016) [...].

Apesar de as discussões em torno do art. 8º-A serem menos numerosas, algumas repercussões já chamam a atenção, como a notícia veiculada pelo sítio eletrônico *Bem Paraná*<sup>4</sup>: segundo informa o periódico, um projeto de lei do Município de Curitiba/PR previa que profissionais liberais, que hoje pagam um valor fixo, passariam a recolher 5% sobre a receita mensal. Entidades de profissionais, como a Ordem dos Advogados do Brasil – seção do Paraná (OAB-PR), pressionaram, com êxito, pela retirada temporária do projeto.

A seu turno, o Município de Foz do Iguaçu/PR viu aprovado o Projeto de Lei Complementar n. 14/2017, o qual altera o regime de tributação do ISS para autônomos e profissionais liberais ao estabelecer uma alíquota de 2% (dois por cento) sobre o faturamento. Segundo informa o sítio eletrônico *Radio Cultura Foz*<sup>5</sup>, aguarda-se somente a sanção do prefeito.

Tanto o projeto de lei de Curitiba, quanto a nova lei complementar de Foz do Iguaçu, podem representar a ponta de um *iceberg*<sup>6</sup>, ao explicitar o desejo de alguns (ou diversos?) Fiscos municipais em extinguir o regime exceptivo de apuração do ISS

---

<sup>4</sup>BEM PARANA. *Greca retoma propostas de mudanças no ITBI e ISS*. Capa. Política. 01 out. 2017. Atualizado às 11:15. Disponível em: <<http://www.bemparana.com.br>>. Acesso em: 09 out. 2017.

<sup>5</sup>RADIO CULTURA FOZ. *Projeto que estabelece tributação de 2% de ISS para profissionais liberais é aprovado na câmara*. Política. 06 out. 2017. Disponível em: <<http://www.radioculturafoz.com.br/>> Acesso em: 10 out. 2017.

<sup>6</sup>*Iceberg*: montanha de gelo (tradução livre).

para autônomos e para certas sociedades de profissionais, assegurado pelos §§1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406/1968<sup>7</sup>. Segundo esse regime, o imposto deveria ser recolhido conforme critérios diversos da receita bruta de serviços (faturamento). A postura dos municípios citados acima revela haver o entendimento de que o art. 8º-A, introduzido pela LC 157/2016, ao estabelecer a alíquota mínima de 2% (dois por cento), estaria revogando tacitamente o regime privilegiado do DL 406/68.

O presente estudo tem a sua relevância baseada na repercussão causada pelo novo art. 8º-A da LC 116/2003, especialmente pelo possível impacto sobre a tributação dos trabalhadores autônomos e de certas sociedades de profissionais. De forma geral, objetiva-se estudar o aspecto quantitativo da hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) à luz do Sistema Tributário Nacional e do princípio da segurança jurídica. De forma específica, objetiva-se estudar a compatibilidade do regime aplicável aos autônomos e a certas sociedades de profissionais, estabelecido pelos §§1º e 3º do art. 9º do DL 406/68 com o regramento trazido pela LC 157/16. Intenta-se, assim, responder à seguinte questão: a alíquota mínima de ISS de 2% (dois por cento) sobre o preço do serviço, estabelecida pelo art. 8º-A da LC 116/2003 (introduzido pela LC 157/16), seria aplicável aos autônomos e a certas sociedades de profissionais, em prejuízo da regra exceptiva estabelecida pelos §§1º e 3º do art. 9º do DL 406/1968?

Tendo em vista o objeto de estudo e o problema apresentados, será realizada uma pesquisa de natureza básica<sup>8</sup>, de modo

---

<sup>7</sup>BRASIL. Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Atualizado até a LC n. 116/2003. [Brasília, 2003a]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 09 out. 2017.

<sup>8</sup>ALMEIDA, Maurício B. *Noções básicas sobre metodologia de pesquisa científica*. Escola de Ciência da Informação da Universidade Federal de Minas Gerais. ECI/UFGM. Disponível em: <<http://mba.eci.ufmg.br/downloads/metodologia.pdf>>. Acesso em: 09 out. 2017.

a gerar novos conhecimentos para a ciência jurídica, sem preocupação inicial com a sua aplicação prática. Do ponto de vista da forma de abordagem do problema, ela será qualitativa, buscando o estabelecimento de marcos teóricos e normativos. Do ponto de vista dos procedimentos técnicos, serão utilizadas a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental. A pesquisa bibliográfica possui o objetivo de proporcionar conhecimento sobre as contribuições que estudiosos do tema têm oferecido ao mundo acadêmico. A pesquisa documental se concentrará especialmente na legislação e na jurisprudência referente ao tema.

O presente estudo possui quatro capítulos. Além desta introdução, ele dedica um capítulo para análise da posição do Sistema Tributário Nacional no ordenamento jurídico brasileiro sob o prisma do princípio da segurança jurídica, abordando também um aspecto decorrente deste princípio, que é a regra matriz de incidência tributária. Dedicou outro capítulo à análise da vigência e da eficácia do regime excepcional de apuração do ISS ao longo do tempo, desde sua instituição em 1968 até os presentes dias. Ao final, apresenta uma conclusão deste estudo.

## 2. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL NA CR/1988, O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA E A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Antes mesmo de adentrar nas questões específicas relativas ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e na forma de tributação dos autônomos e de certas sociedades profissionais, necessário compreender o paradigma constitucional que rege o direito tributário no Brasil, o qual estabelece princípios e regras que visam conferir segurança jurídica ao sistema. Essa compreensão deve constituir o norte para a análise que será feita adiante.

A Constituição de 1988<sup>9</sup> possui um capítulo específico

---

<sup>9</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Atualizado até

para tratar da tributação, delineando um “Sistema Tributário Nacional”, composto por princípios e regras. A elevação das questões tributárias brasileiras ao nível constitucional é reflexo do que Fernandes<sup>10</sup> chama de “Estado Democrático de Direito” ou “Estado Constitucional”, segundo o qual a limitação do poder estatal e dos governantes se justifica por uma “subjugação total à Constituição”. No âmbito dos direitos fundamentais, a constitucionalização do Sistema Tributário Nacional visa assegurar aquilo que Fernandes<sup>11</sup> apresenta como o “*status negativo ou status libertatis*”, de Jellinek, segundo o qual “o indivíduo tem o direito de exigir do estado uma abstenção”.

Para Heleno Torres<sup>12</sup>, um “Sistema Tributário Nacional” constitucional possui preeminência suprema, da qual eclodem efeitos como o “compromisso de efetividade do princípio da *segurança jurídica em matéria tributária*, nas suas distintas funções (certeza, estabilidade sistêmica e confiança legítima)”. Para o autor, essa constitucionalização “orienta o hermeneuta para a compreensão da estrutura do sistema tributário a partir do ápice, que é a Constituição”, vedando análises desgarradas do todo que o compõe. Ele entende que “a simples referência ao *sistema tributário* como critério hermenêutico, em si mesmo, já é uma expressão de segurança jurídica (função de bloqueio)”.

Para Ricardo Lobo Torres<sup>13</sup>, o princípio da segurança jurídica se eleva à categoria de valor ou princípio fundamental do Direito, dado o seu caráter abstrato. Ele se concretiza por meio

---

EC n. 97/2017. [Brasília, 2017a]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 12 out. 2017.

<sup>10</sup> FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 3. ed. rev. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 210.

<sup>11</sup> FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 3. ed. rev. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 239.

<sup>12</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Sistema Constitucional e Competências Tributárias*. In: SOUZA, Arivaldo Santos de. SANTOS, Guilherme. MACHADO Hugo de Brito. MARTINS, Ives Gandra da Silva [et al.]. *Direito tributário: estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito*. São Paulo: Atlas, 2014. pp. 351-352.

<sup>13</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 106.

de inúmeros princípios constitucionais, tais como a legalidade, a tipicidade tributária, etc. Segundo o autor, o objetivo da segurança jurídica é a “garantia dos direitos fundamentais do cidadão e do contribuinte”, tornando-se a “própria paz social”.

Corolário do princípio da segurança jurídica em matéria tributária – ou uma de suas aplicações práticas – é a *regra matriz de incidência tributária*, a qual define as características básicas do tributo e possibilita a verificação de sua legalidade. Para Carrazza<sup>14</sup>, a Constituição estabeleceu – mesmo que de forma implícita – a “norma-padrão de incidência” de cada exação. Para Paulo de Barros Carvalho<sup>15</sup>, a regra matriz de incidência é a norma tributária em sentido estrito, que marca o núcleo do tributo. Ela “define a incidência do tributo e nela haverá uma hipótese [...] a que se conjuga um mandamento”. Para Fontes<sup>16</sup>, a hipótese de incidência tributária é a “descrição legislativa (abstrata) do fato que faz nascer a relação tributária. A hipótese de incidência apresenta critérios (ou aspectos), que se ocorridos no mundo da realidade, nascerá em concreto a obrigação de pagar o tributo”.

Nos termos do art. 4º do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>17</sup>, “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação [...]”. Já o seu art. 114 estabelece que “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

---

<sup>14</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 16. ed. rev. e ampl. até EC 67/2011, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. pp. 35-36.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. *apud* FONTES, Juliana Frederico. *Curso de Direito Tributário*. 1. ed. Belo Horizonte: Rede Preparatória Ltda., 2013. pp. 123-124.

<sup>16</sup> FONTES, Juliana Frederico. *Curso de Direito Tributário*. 1. ed. Belo Horizonte: Rede Preparatória Ltda., 2013. p. 124.

<sup>17</sup> BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Atualizado até a LC n. 143/2013. [Brasília, 2013]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 12 out. 2017.



Na mesma direção, Aliomar Baleeiro<sup>18</sup> reforça que “o tributo constitui obrigação *ex lege*”, não podendo haver tributo sem lei que o preveja e que defina o seu fato gerador da obrigação fiscal. Para o autor, “esse fato gerador caracteriza cada tributo, sendo indiferente o erro ou a malícia do legislador que empregue denominação diversa daquela esposada pela Constituição e pelo CTN”. O fato gerador, portanto, representa a “ratio juris”, que definirá a natureza do tributo, independentemente do nome a ele conferido.

Fontes<sup>19</sup> reconhece que o CTN não faz distinção entre “fato gerador abstrato” e o “fato gerador concreto”. No âmbito do ordenamento jurídico nacional, “fato gerador” é o que a doutrina chama de “hipótese de incidência”. De qualquer maneira, claro está que o ordenamento nacional requer a existência de uma previsão legal necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária, regra que fortalece a segurança jurídica.

Fontes<sup>20</sup> elenca quatro critérios da hipótese de incidência tributária. O primeiro é o critério material, o qual deve descrever o fato, a situação ou o comportamento objeto da imposição tributária. O segundo é o critério pessoal, que deve descrever a pessoa que realiza o aspecto material. O terceiro é o critério espacial, que deve descrever o lugar em que ele ocorre. O quarto é o critério temporal, que deve descrever o seu momento de ocorrência. Para a autora, ao ocorrerem todos estes aspectos no mundo fenomênico, haverá o nascimento do “fato gerador do tributo”, com o conseqüente surgimento da obrigação tributária de pagá-lo.

A obrigação tributária é também denominada de

---

<sup>18</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. pp. 37-38.

<sup>19</sup> FONTES, Juliana Frederico. *Curso de Direito Tributário*. 1. ed. Belo Horizonte: Rede Preparatória Ltda., 2013. p. 123-125.

<sup>20</sup> FONTES, Juliana Frederico. *Curso de Direito Tributário*. 1. ed. Belo Horizonte: Rede Preparatória Ltda., 2013. p. 123-125.

“mandamento”. Segundo Fontes<sup>21</sup>, o mandamento se desdobra em três critérios: o primeiro critério é o subjetivo (pessoal), que deve estabelecer os sujeitos da relação jurídico-tributária (sujeito ativo, sujeito passivo e responsável). O segundo é o quantitativo, que deverá determinar o *quantum debeatur* (valor devido), que oriunda da aplicação de uma alíquota sobre uma base de cálculo. Por fim, o critério operacional, que deverá determinar quando, onde e como cumprir a obrigação.

No tocante ao aspecto quantitativo, Carrazza<sup>22</sup> afirma ser um preceito constitucional, devendo a base de cálculo ser sempre uma “medida da materialidade da *hipótese de incidência tributária*”, e a alíquota, “embora possa variar, não deve imprimir ao tributo feições confiscatórias”, tendo ainda o dever de efetivar o princípio da capacidade econômica do contribuinte.

A discussão que ora se apresenta recai de forma direta sobre o aspecto quantitativo da obrigação tributária de pagar o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), pois, com as inovações trazidas pela LC 157/2016, paira a dúvida sobre a determinação do *quantum debeatur* dos autônomos e de certas sociedades de profissionais. A discussão a seguir deverá se pautar pelo prisma constitucional e pelos princípios e regras que norteiam o Sistema Tributário Nacional, de forma que a conclusão possa respeitar os ditames da segurança jurídica.

### 3. ANÁLISE DA VALIDADE E DA EFICÁCIA DO REGIME EXCEPCIONAL DE APURAÇÃO DO ISS NO ORDENAMENTO JURÍDICO NACIONAL EM FACE DA LC 157/2016

A análise da validade e da eficácia do regime excepcional de apuração do Imposto Sobre Serviços de Qualquer

---

<sup>21</sup> FONTES, Juliana Frederico. *Curso de Direito Tributário*. 1. ed. Belo Horizonte: Rede Preparatória Ltda., 2013. p. 125-126.

<sup>22</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 16. ed. rev. e ampl. até EC 67/2011, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. pp. 35.

Natureza (ISS) no ordenamento jurídico nacional em face da LC 157/2016 requer, primeiramente, a compreensão da evolução das normas gerais relativas a esse imposto, tanto em nível constitucional, quanto infraconstitucional.

### 3.1. A VALIDADE E A EFICÁCIA DO DL 406/68 ATÉ A CONSTITUIÇÃO DE 1988

A norma, de caráter geral, que estatui o regime privilegiado de apuração do ISS para autônomos e para certas sociedades de profissionais está contida no Decreto-Lei n. 406/1968 (DL 406/68)<sup>23</sup>, que “estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos [...] sôbre serviços de qualquer natureza”. Seu art. 9º, em sua redação original, assim estabelecia:

Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto 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 I, III IV (apenas os agentes da propriedade industrial), V e VII da lista anexa forem prestados por sociedades estas ficarão sujeitas ao impôsto 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.

As profissões de que trata a redação original do §3º são:

I - Médicos, dentistas, veterinários, enfermeiros, protéticos, ortopedistas, fisioterapeutas e congêneres; laboratórios de análises, de radiografia ou radiosopia, de eletricidade médica e

---

<sup>23</sup> BRASIL. Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sôbre operações relativas à circulação de mercadorias e sôbre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Atualizado até a LC n. 116/2003. [Brasília, 2003a]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 09 out. 2017.

congêneres;

III - Advogados, solicitadores e provisionados;

IV - Agentes da propriedade industrial [as demais profissões contidas neste inciso não foram inseridas no regime privilegiado];

V - Engenheiros, arquitetos, urbanistas, projetistas, calculistas, desenhistas técnicos, decoradores paisagistas e congêneres;

VII - Contadores, auditores economistas, guarda-livros, técnicos em contabilidade.

Da simples leitura do art. 9º, percebe-se que ao mesmo tempo institui-se a regra geral e a exceção. A regra geral, contida no *caput* do art. 9º, determinava que a base de cálculo do imposto seria o preço do serviço. Já a exceção seria aplicável aos autônomos e a certas sociedades de profissionais (§§ 1º e 3º), cuja base de cálculo deveria ser constituída por outros critérios. Sendo instituídos de forma conjunta, é de se supor que regra geral e exceção devessem conviver harmonicamente.

No âmbito constitucional, vigorava então a Constituição de 1967 (CR/67)<sup>24</sup>. Esta, no que tange ao imposto municipal sobre serviços, estabelecia em seu art. 25:

Art 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre: [...]

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

Com relação à disciplina constitucional do ISS, a CR/67 limitou-se a definir a competência municipal, a abrangência dos serviços (de qualquer natureza, exceto os da União e dos Estados) e a forma de defini-los (lei complementar). A regulamentação via Decreto-Lei era algo possível à época, visto que autorizado pelo art. 58, II, da CR/67. Assim, não havia nada que impedisse a plena aplicação do regime privilegiado conferido aos autônomos e às sociedades profissionais listadas.

Pouco menos de um ano depois, o Decreto-Lei n.

---

<sup>24</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Atualizada até EC n. 27/1985. [Brasília, 1985]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 13 out. 2017.

834/1969 (DL 834/69)<sup>25</sup> alterou a redação do §3º do art. 9º do DL 406/1968 e da sua lista de serviços, reorganizando esta e modificando as profissões abrangidas pelo regime exceptivo. A nova redação do §3º passou a ser:

§ 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. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969).

As profissões contempladas pela exceção passaram a ser:

1. Médicos, dentistas e veterinários.
2. Enfermeiros, protéticos (prótese dentária), obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, psicólogos.
3. Laboratórios de análises clínicas e eletricidade médica.
5. Advogados ou provisionados.
6. Agentes da propriedade industrial.
11. Economistas.
12. Contadores, auditores, guarda-livros e técnicos em contabilidade.
17. Engenheiros, arquitetos, urbanistas.

Meses depois, é outorgada a Emenda Constitucional n. 01/1969 (EC 1/69)<sup>26</sup>, que confere nova redação à CR/67. Com relação ao ISS, o novo texto constitucional não trouxe qualquer inovação, apenas renumerando o seu artigo:

Art. 24. Compete aos municípios instituir imposto sobre:

[...]

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei

---

<sup>25</sup> BRASIL. Decreto-Lei n. 834, de 8 de setembro de 1969. Dispõe sobre a entrega das parcelas, pertencentes aos Municípios, do produto da arrecadação do imposto sobre circulação de mercadoria, estabelece normas gerais sobre conflito da competência tributária, sobre o imposto de serviços e dá outras providências. Atualizado até a LC n. 116/2003. [Brasília, 2003b]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 09 out. 2017.

<sup>26</sup> BRASIL. Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. [Brasília, 1969]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 13 out. 2017.

complementar.

A EC 1/69 manteve a possibilidade de expedição de decretos-lei em matéria financeira, passando a incluir também as normas tributárias (art. 55, II). Assim, não havia indícios de que o DL 406/68 tivesse perdido a sua validade ou a sua eficácia.

Posteriormente, a Lei Complementar n. 56/1987 (LC 56/87)<sup>27</sup> confere nova redação ao §3º do DL 406/68, redação esta que permanece até hoje:

§ 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. (Redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 1987).

As profissões contempladas pelo regime exceptivo passaram a ser:

1. Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultra-sonografia, radiologia, tomografia e congêneres;
4. Enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária);
8. Médicos veterinários;
25. Contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres;
52. Agentes da propriedade industrial;
88. Advogados;
89. Engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos;
90. Dentistas;
91. Economistas;
92. Psicólogos.

Ressalta-se que ambas as alterações sofridas pelo §3º foram apenas de cunho material, refletindo tão-somente a

---

<sup>27</sup> BRASIL. Lei Complementar n. 56, de 15 de dezembro de 1987. Dá nova redação à Lista de Serviços a que se refere o art. 8º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá outras providências. Atualizado até a LC n. 157/2016. [Brasília, 2017b]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 09 out. 2017.

reorganização da lista de serviços anexa ao DL 406/68.

Até a promulgação da Constituição de 1988, portanto, percebe-se que o regime de apuração do *quantum debeatur* relativo ao ISS para autônomos e para as sociedades de profissionais listadas, instituído pelos §§1º e 3º do art. 9º do DL 406/1968, permaneceu válida e eficaz, convivendo em harmonia – por aproximadamente 20 (vinte) anos – com a regra geral prevista no *caput*, que definia como base de cálculo o preço do serviço.

### 3.2. A VALIDADE E A EFICÁCIA DO DL 406/68 COM O ADVENTO DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

No ano de 1988, uma nova ordem jurídica passa a vigorar no Brasil. A chamada “Constituição Cidadã”<sup>28</sup> trouxe um novo regramento ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, inovando no que tange à fixação de alíquotas máximas para o ISS, bem como na sua exclusão nas exportações de serviços para o exterior. Assim dispunha a redação original da Constituição de 1988 (CR/88)<sup>29</sup>:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

IV - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar. (Revogado pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

[...]

§ 4º Cabe à lei complementar:

*I - fixar as alíquotas máximas dos impostos previstos nos incisos III e IV;*

*II - excluir da incidência do imposto previsto no inciso IV exportações de serviços para o exterior.* (Revogado pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

Posteriormente, com a Emenda Constitucional n.

---

<sup>28</sup> BRASIL. CAMARA DOS DEPUTADOS. *Constituição Federal*. Apresentação. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/>>. Acesso em: 13 out. 2017.

<sup>29</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Atualizado até EC n. 97/2017. [Brasília, 2017a]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 12 out. 2017.

03/1993 (EC 3/93)<sup>30</sup>, o art. 156 foi reorganizado e novas regras sobre o ISS foram incluídas. Além do já disposto anteriormente, caberia também à lei complementar regular a forma de concessão de incentivos e benefícios fiscais, isenções, etc:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

[...]

§ 3.º Em relação ao imposto previsto no inciso III, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

I - fixar as suas alíquotas máximas; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

*III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).*

Um primeiro aspecto que colocou em *xeque* a validade e a vigência do DL 406/68 foi a extinção da autorização constitucional para a expedição de decretos-lei sobre finanças públicas e normas tributárias. A partir de 1988, somente lei complementar poderia regular o ISS, nos termos dos artigos 146 e 156, III e §3º, da nova Constituição. Estando a estipular normas gerais acerca da base de cálculo de um tributo, o DL 406/68 estaria violando a nova regra constitucional?

Os casos de normas anteriores à CR/88 são tratados pela doutrina constitucionalista com o instituto da “recepção”, segundo o qual as normas infraconstitucionais anteriores seriam recebidas pela nova ordem vigente, desde que compatíveis com esta. Para SILVA<sup>31</sup>, o instituto da recepção independe de

---

<sup>30</sup> BRASIL. Emenda Constitucional n. 3, de 17 de março de 1993. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. [Brasília, 1993]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 13 out. 2017.

<sup>31</sup> SILVA, Nivaldo Oliveira da. *Teoria da Recepção*. Disponível em:



previsão expressa e confere nova eficácia à norma anterior, desde que compatível com o novo ordenamento.

No que tange especificamente o DL 406/68, Paulsen<sup>32</sup> ensina que ele foi recepcionado pela CR/88, vez que poderia ser interpretado “sem ofensa à outorga de competência constante da Constituição Federal”. Misabel Derzi, atualizando a obra de Balleiro<sup>33</sup>, não vê incompatibilidade entre o DL 406/68 e a nova constituição. Segundo a jurista, “para se afastar o Decreto-lei n.º 406 citado, seria mister estar clara a sua incompatibilidade com o princípio da igualdade (capacidade econômica), delineado na Constituição de 1988, o que não ocorre”. Para Melo<sup>34</sup>, esse decreto-lei foi recebido como lei complementar. Por sua vez, Vale e Santos<sup>35</sup> entendem que o benefício da tributação fixa anual se harmoniza perfeitamente com a Constituição, não ferindo o princípio da isonomia, uma vez que “beneficia os profissionais que prestam serviços de caráter pessoal”. O Supremo Tribunal Federal também se pronunciou sobre o tema, à época, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 236.604<sup>36</sup>, no qual entendeu que os §§1º e 3º do art. 9º do DL 406/68 foram recepcionados pela CR/88, não havendo ofensa aos princípios constitucionais.

Assim, seja por força do instituto da recepção, consagrado pela doutrina, seja por força de decisões dos tribunais

---

<<http://www.ipccursos.com.br/>>. Acesso em: 05 out. 2017.

<sup>32</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005. pp. 425-431.

<sup>33</sup> BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 764.

<sup>34</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 97.

<sup>35</sup> VALE, Angelita de Almeida. SANTOS, Ailton. *ISS – Comentários e Jurisprudência*. 2. ed. IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Livraria Legislação Brasileira, 1998, p. 87. *apud* MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 96.

<sup>36</sup> STF. Supremo Tribunal Federal. RE 236604, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/1999, DJ 06-08-1999 PP-00052 EMENT VOL-01957-18 PP-03877. Brasília, 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em: 13 out. 2017.

superiores, o regime privilegiado dos §§1º e 3º do art. 9º do DL 406/68 continuou válido e vigente na nova ordem constitucional, possuindo agora *status* de lei complementar.

### 3.3. A VALIDADE E A EFICÁCIA DO DL 406/68 A PARTIR DA EC 37/2002

Outra situação que colocou em dúvida a vigência e a eficácia do DL 406/68 foi a edição da Emenda Constitucional n. 37/2002 (EC 37/02)<sup>37</sup>, que altera a redação do §3º do art. 156 da CR/88, conferindo à lei complementar o condão de poder fixar alíquotas mínimas para o ISS:

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

*I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;* (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002) [...].

Ao mesmo tempo que conferiu esse poder à lei complementar, a EC 37/02 tratou de estabelecer, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), um parâmetro objetivo, definindo provisoriamente a alíquota mínima de 2% (dois por cento) para praticamente todos os serviços – à exceção dos relacionados à construção civil – e também vedando isenções, incentivos e benefícios fiscais que implicassem em pagamento de tributo menor que essa alíquota:

ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS

[...]

Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do *caput* do mesmo artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002).

*I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os*

---

<sup>37</sup> BRASIL. Emenda Constitucional n. 37, de 12 de junho de 2002. Altera os arts. 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os arts. 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. [Brasília, 2002]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 13 out. 2017.

serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;(Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002).

II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002).

As inovações trazidas pela EC n. 37/02 foram omissas no que tange ao regime exceptivo aplicado aos autônomos e a certas sociedades profissionais, deixando dúvidas sobre uma possível revogação tácita do art. 9º do DL 406/68, visto que este proporcionava, na maioria dos casos, recolhimento do ISS inferior a 2% do faturamento.

Com relação a esse impasse, um dos principais elementos para a sua solução já foi levantado no tópico anterior: o DL 406/68 foi recepcionado pela CR/88 com *status* de lei complementar, fato que o torna instrumento legítimo para tratar sobre normas gerais do ISS. Outro elemento para a solução é trazido pelo próprio art. 88 do ADCT, segundo o qual o ISS terá alíquota mínima de dois por cento *enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156*. Ora, se o DL 406/68 é uma “lei complementar” que disciplina a matéria (de forma específica para os autônomos e para certas sociedades de profissionais), logo ele terá prevalência sobre a regra transitória do ADCT, permanecendo válido e vigente, mesmo com a superveniência da EC 37/02.

Assim, mesmo com a edição da EC 37/02, a regra geral e o regime favorecido continuaram a conviver. A interpretação adequada é a de que a alíquota mínima de 2% (art. 88 do ADCT) deve ser aplicada somente à apuração das bases de cálculo submetidas à regra geral, prevalecendo o regime previsto nos §§1º e 3º do art. 9º do DL 406/1968 para os casos que especifica.

#### 3.4. A VALIDADE E A EFICÁCIA DO DL 406/68 A PARTIR DA LC 116/2003

A Lei Complementar n. 116/2003 (LC 116/03)<sup>38</sup>, editada para dispor acerca do ISS, trouxe nova onde de discussões acerca do regime estabelecido pelo DL 406/68. Isso porque ela estabeleceu a regra geral de apuração da base de cálculo, mas foi omissa com relação ao regime conferido aos autônomos e a certas sociedades de profissionais. A lei complementar simplesmente estabeleceu:

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

II - (VETADO)

§ 3º (VETADO)

[...]

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 7.192, 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.

O art. 7º reproduziu o *caput* do art. 9º do DL 406/68, mas não reproduziu os seus parágrafos 1º e 3º (os parágrafos do art. 7º tratam de tema diverso). Por sua vez, o art. 10 não revogou expressamente esses dispositivos do antigo decreto-lei. Para

---

<sup>38</sup> BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Atualizado até a LC n. 157/2016. [Brasília, 2016a]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 09 out. 2017.

Harada<sup>39</sup>, essa omissão foi suficiente para fazer surgir a “doutrina da abolição do regime de tributação fixa para as sociedades de profissionais liberais”.

Para rebater esse argumento, Harada<sup>40</sup> recorre à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB)<sup>41</sup>, cujo art. 2º, §1º, estabelece que a “lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”. Ademais, conforme §2º do mesmo artigo, “a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”. Para o autor, nenhuma das hipóteses ocorreu, visto que não houve revogação expressa dos §§1º e 3º do art. 9º do DL 406/68, visto que a LC 116/03 não tratou dos autônomos e das sociedades profissionais (ou seja, não regulou inteiramente a matéria afeta ao ISS), e visto que a disciplina do decreto-lei não seria incompatível com a lei complementar. Para Pisani<sup>42</sup>, “resulta claro da análise dos textos legais em confronto, que tanto os §§ do artigo 9º do DL 406 como os §§ do artigo 7º da LC 116 veiculam normas especiais não incompatíveis entre si”. A ausência de revogação expressa deixa clara, ademais, a intenção do legislador em preservar esses dispositivos, pois o art. 10 da LC 116/03 revoga expressamente os artigos 8º e 10 do DL 406/68, mas deixa intacto o art. 9º.

Um segundo argumento usado contra o regime excepcional é relatado por Mizabel Derzi na obra de Baleeiro<sup>43</sup>: a nova

---

<sup>39</sup> HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2008. pp. 84-88.

<sup>40</sup> HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2008. pp. 84-88.

<sup>41</sup> BRASIL. Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. [Brasília, 2010]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 13 out. 2017.

<sup>42</sup> PISANI, José Roberto. *ISS – Serviços Profissionais – LC 116/200*. *apud* PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005. p. 433.

<sup>43</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 769.

lei complementar teria ocasionado a revogação do art. 9º, §3º, do antigo decreto-lei, visto que a lista de serviços a que este parágrafo se refere foi expressamente revogada (a LC 116/03 revogou a LC 56/87, a qual conferia a redação então vigente à lista do DL 406/68). Segundo entendiam, não existindo mais a lista a que se refere o §3º do art. 9º, não há que se falar na sua eficácia.

Harada<sup>44</sup> contra-argumenta, partindo do pressuposto de que o §3º do art. 9º, “na condição de preceito especial, já estava definitivamente incorporado ao mundo jurídico como exceção à regra do *caput* do art. 9º. Ele alega ainda que as normas que sucessivamente alteraram a lista de serviços do DL 406/68 (DL 834/69 e LC 56/87, que foram posteriormente revogadas) são normas de “efeito concreto”: “feitas as adições, cessam as suas funções. [...] ao adicionar os itens de serviços já esgotou a sua atuação”. Assim, não importa que o §3º mencione serviços de uma lista que já não existe, visto que a norma excepcional subsiste por si mesma.

Do ponto de vista jurisprudencial, os tribunais superiores já decidiram de forma favorável à manutenção do regime excepcional conferido aos autônomos e a certas sociedades de profissionais. Merece destaque a Súmula n. 663 do Supremo Tribunal Federal (STF)<sup>45</sup>, publicada em 2003, segundo a qual “os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 foram recebidos pela Constituição”. Decisões posteriores do STF também mantiveram esse entendimento, tais como o AgRE 647979 AgR. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) também tem adotado o entendimento da possibilidade do recolhimento do ISS sobre alíquota fixa, a exemplo do decidido no REsp 1512652/RS e no AgRg no AREsp 420.198/PR.

Dessa maneira, vê-se que o regime estabelecido pela LC 116/03 não revogou, nem de forma expressa, nem tácita, os §§1º

<sup>44</sup> HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2008. pp. 84-88

<sup>45</sup> STF. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 663. Data de publicação do enunciado: DJ de 13.10.2003. Brasília, 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em: 13 out. 2017.

e 3º do art. 9º do DL 406/68, os quais mantêm a sua validade e eficácia.

### 3.5. A VALIDADE E A EFICÁCIA DO DL 406/68 COM A SUPERVENIÊNCIA DA LC 157/2016

Recentemente editada, a Lei Complementar n. 157/2016 (LC 157/16)<sup>46</sup> introduz o art. 8º-A na LC 116/03, o qual estabelece uma alíquota mínima para o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, *in verbis*:

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016) [...].

A superveniência dessa regra trouxe à baila os mesmos dilemas que surgiram com o advento da nova ordem constitucional em 1988, da EC 37/02 e da LC 116/03, discutidos em tópicos anteriores<sup>47</sup>. Conforme descrito na introdução deste estudo,

---

<sup>46</sup> BRASIL. Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. [Brasília, 2016b]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 09 out. 2017.

<sup>47</sup> Ver itens 3.2. *A VALIDADE E A EFICÁCIA DO DL 406/68 COM O ADVENTO DA CONSTITUIÇÃO DE 1988*,

alguns fiscos municipais já tomaram a iniciativa de alterar a sua legislação, de forma a tributar os autônomos e as sociedades de profissionais em consonância com essa nova imposição.

Sendo tema muito recente, a doutrina e a jurisprudência ainda não tiveram tempo de apresentar uma solução sólida para esse novo conflito. Assim, este estudo ousará estabelecer certos parâmetros para subsidiar a sua análise, baseando-se nos parâmetros trabalhados nos tópicos anteriores.

O primeiro parâmetro é que ambos os regimes de apuração do *quantum debeatur* – tributação sobre o faturamento (regra geral) e tributação por outros critérios (regra excepcional) – foram instituídos de forma conjunta pelo DL 406/68. A regra geral está contida no *caput* do art. 9º, enquanto as exceções estão contidas nos §§1º e 3º. Enquanto o §1º nunca sofreu alteração, as alterações sofridas pelo §3º foram apenas de cunho material, fruto da reorganização da lista de serviços anexa ao DL 406/68. Ambos, note-se, nunca sofreram revogação expressa. Dessa forma, os dois regimes coexistiram de forma harmônica durante a vigência da Constituição de 1967 e da EC 01/69 (período em que decreto-lei poderia tratar sobre finanças públicas e tributação), ou seja, por cerca de 20 (vinte) anos.

O segundo parâmetro é que o DL 406/68 foi recepcionado pela Constituição de 1988 com estatura de Lei Complementar, visto tratar de matéria especificada pelo art. 146 da CR/88. A recepção dessa norma pelo novo ordenamento jurídico é entendimento consagrado pela doutrina e pela jurisprudência dos tribunais superiores.

O terceiro parâmetro é que, mesmo com a regra imposta pela EC 37/02 – que estabeleceu a alíquota mínima de dois por cento, por meio do art. 88 do ADCT – o DL 406/68, tendo estatura de lei complementar, continuou a prevalecer como norma geral de apuração do aspecto material do ISS para os casos específicos dos autônomos e das sociedades de profissionais. Essa



prevalência está prevista pelo próprio art. 88 do ADCT.

O quarto e último parâmetro é a continuidade da validade e da vigência do DL 406/68, mesmo com o advento da LC 116/03, visto que esta última foi omissa com relação ao tratamento conferido aos autônomos e às sociedades de profissionais. Ademais, a LC 116/03 revogou expressamente os artigos 8º e 10 do DL 406/68, mas não revogou o seu art. 9º, indicando o desejo legislativo na sua manutenção, a LC 116 tampouco tratou plenamente da matéria ou estabeleceu regra que tornasse incompatíveis os §§1º e 3º do art. 9º do DL 406/68 (conforme exige o art. 2º da LINDB). A compatibilidade da regra excepcional com o regime estabelecido em 2003 é algo também consagrado pela doutrina majoritária e pela jurisprudência dos tribunais superiores, sendo, inclusive, objeto de súmula do STF.

O quinto e último parâmetro se baseia na própria LC 157/16. Assim como a LC 116/03, esta nova lei complementar foi omissa no tocante ao regime excepcional do DL 406/68. Se fosse o caso de extingui-lo ou substituí-lo, a nova lei deveria expressamente revogá-lo, tratar plenamente de sua matéria ou estipular condição que tornasse o regime anterior manifestamente compatível com este último (conforme art. 2º da LINDB). Ademais, a LC 157/16 tão-somente replicou o art. 88 do ADCT, o qual já convivia harmonicamente com o DL 406/68.

Com base nesses cinco parâmetros, é plenamente admissível a conclusão de que a alíquota mínima estabelecida pela LC 157/16 se aplica somente aos sujeitos passivos submetidos à regra geral de apuração do ISS. Em paralelo, admissível é também a conclusão de que o tratamento diferenciado conferido aos autônomos e a certas sociedades de profissionais – conforme §§1º e 3º do art. 9º do DL 406/68 – continua válido e eficaz, mesmo com a superveniência dessa nova lei complementar.

#### 4. CONCLUSÃO

O presente estudo intentou, de forma metódica e gradual, analisar o regime excepcional de apuração do ISS para autônomos e certas sociedades de profissionais em face da evolução do ordenamento jurídico brasileiro. Buscou-se aferir a validade e a eficácia desse regime privilegiado a cada mudança significativa sofrida pelo imposto sobre serviços ao longo da história do nosso Sistema Tributário.

A análise das questões jurídicas nacionais sob o prisma da Constituição Federal de 1988 e dos princípios gerais de direito que dela decorrem – de forma direta ou indireta – possibilita ao hermenêuta a uma conclusão sólida e bem fundamentada, mesmo que desagrade a alguns ou que sua conclusão não seja posta em prática.

No caso específico do regime excepcional de tributação dos autônomos e de certas sociedades de profissionais, a CR/88 nos oferece parâmetros de análise, tais como a legalidade tributária, a necessidade de uma definição clara sobre a natureza, a abrangência e a base de cálculo de um tributo, bem como, de forma indireta, a necessidade de indicadores claros de que uma norma perdeu a sua validade e eficácia (seja por revogação expressa, seja por novo tratamento conferido ao tema, etc). Tudo isso com fins a garantir o princípio da segurança jurídica em matéria tributária. Seria inconcebível que um regime com quase 50 (cinquenta) anos de existência (desde 1968 até a edição da LC 157/2016) pudesse perder a validade sem ao menos merecer uma revogação expressa. Mesmo que cause desagrado a alguns Fiscos municipais, forçosa a conclusão de que o regime excepcional dos §§1º e 3º do DL 406/68 continua válido e eficaz.



## 5. REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Maurício B. *Noções básicas sobre metodologia de*

- pesquisa científica*. Escola de Ciência da Informação da Universidade Federal de Minas Gerais. ECI/UFMG. Disponível em: <<http://mba.eci.ufmg.br/downloads/metodologia.pdf>>. Acesso em: 09 out. 2017.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BEM PARANA. *Greca retoma propostas de mudanças no ITBI e ISS*. Capa. Política. 01 out. 2017. Atualizado às 11:15. Disponível em: <<http://www.bemparana.com.br>>. Acesso em: 09 out. 2017.
- BRASIL. CAMARA DOS DEPUTADOS. *Constituição Federal*. Apresentação. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/>>. Acesso em: 13 out. 2017.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Atualizada até EC n. 27/1985. [Brasília, 1985]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 13 out. 2017.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Atualizado até EC n. 97/2017. [Brasília, 2017a]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 12 out. 2017.
- BRASIL. Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Atualizado até a LC n. 116/2003. [Brasília, 2003a]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 09 out. 2017.
- BRASIL. Decreto-Lei n. 834, de 8 de setembro de 1969. Dispõe sobre a entrega das parcelas, pertencentes aos Municípios, do produto da arrecadação do imposto sobre circulação de mercadoria, estabelece normas gerais sobre conflito da competência tributária, sobre o imposto de

- serviços e dá outras providências. Atualizado até a LC n. 116/2003. [Brasília, 2003b]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 09 out. 2017.
- BRASIL. Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. [Brasília, 2010]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 13 out. 2017.
- BRASIL. Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. [Brasília, 1969]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 13 out. 2017.
- BRASIL. Emenda Constitucional n. 3, de 17 de março de 1993. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. [Brasília, 1993]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 13 out. 2017.
- BRASIL. Emenda Constitucional n. 37, de 12 de junho de 2002. Altera os arts. 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os arts. 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. [Brasília, 2002]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 13 out. 2017.
- BRASIL. Lei Complementar n. 56, de 15 de dezembro de 1987. Dá nova redação à Lista de Serviços a que se refere o art. 8º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá outras providências. Atualizado até a LC n. 157/2016. [Brasília, 2017b]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 09 out. 2017.
- BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Atualizado até a LC n. 157/2016. [Brasília, 2016a]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 09 out. 2017.
- BRASIL. Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016.

- Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. [Brasília, 2016b]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 09 out. 2017.
- BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Atualizado até a LC n. 143/2013. [Brasília, 2013]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 12 out. 2017.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 16. ed. rev. e ampl. até EC 67/2011, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. pp. 35-36.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. *apud* FONTES, Juliana Frederico. *Curso de Direito Tributário*. 1. ed. Belo Horizonte: Rede Preparatória Ltda., 2013.
- FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 3. ed. rev. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.
- FONTES, Juliana Frederico. *Curso de Direito Tributário*. 1. ed. Belo Horizonte: Rede Preparatória Ltda., 2013.
- HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2008.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*. São Paulo: Dialética, 2000.

- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005. pp. 425-431.
- PISANI, José Roberto. ISS – Serviços Profissionais – LC 116/200. *apud* PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005. p. 433.
- RADIO CULTURA FOZ. *Projeto que estabelece tributação de 2% de ISS para profissionais liberais é aprovado na câmara*. Política. 06 out. 2017. Disponível em: <<http://www.radioculturafoz.com.br/>> Acesso em: 10 out. 2017.
- SILVA, Nivaldo Oliveira da. *Teoria da Recepção*. Disponível em: <<http://www.ipccursos.com.br/>>. Acesso em: 05 out. 2017.
- STF. Supremo Tribunal Federal. RE 236604, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/1999, DJ 06-08-1999 PP-00052 EMENT VOL-01957-18 PP-03877. Brasília, 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em: 13 out. 2017.
- STF. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 663. Data de publicação do enunciado: DJ de 13.10.2003. Brasília, 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em: 13 out. 2017.
- TORRES, Heleno Taveira. *Sistema Constitucional e Competências Tributárias*. In: SOUZA, Arivaldo Santos de. SANTOS, Guilherme. MACHADO Hugo de Brito. MARTINS, Ives Gandra da Silva [et al.]. *Direito tributário: estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito*. São Paulo: Atlas, 2014. pp. 351-369.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

VALE, Angelita de Almeida. SANTOS, Ailton. *ISS – Comentários e Jurisprudência*. 2. ed. IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Livraria Legislação Brasileira, 1998, p. 87. *apud* MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*. São Paulo: Dialética, 2000.