



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE SANT'ANA DO LIVRAMENTO
“Palácio Moisés Viana”
Unidade Central de Controle Interno

PARECER UCCI Nº 050/2005

À: Comissão de Criação do Código Tributário Municipal

ASSUNTO: Solicitação de Parecer

ORIGEM: Memorando 010/2004

PARECER DE ASSESSORAMENTO

Sr. Chefe da UCCI:

Veio a conhecimento desta Consultoria Técnica na Área Jurídica, através do Memorando ..., da Comissão para Cobrança da Dívida Ativa, solicitação de manifestação, na forma de Parecer, conforme previsto na Legislação Municipal.

Da Preliminar

Visa a presente dar cumprimento às atribuições estabelecidas nos Arts. 31 e 74 da Constituição Federal, na Lei nº 4.242/01, Decreto 3.662/03 e demais normas que regulam as atribuições do Sistema de Controle Interno, referentes ao exercício de controle prévio e concomitante dos atos de gestão.

Ainda em preliminar, torna-se necessário referir que, apesar desta Unidade ter por regra a manifestação somente acompanhada de parecer do órgão técnico da Municipalidade, bem como acompanhada de documentação atinente à consulta, à vista das circunstâncias próprias do caso, por ter sido designado para assessorar a Consulente e visando avaliar e prevenir as implicações legais a que está submetida a Administração, quanto a decisões a serem tomadas com base no presente estudo, entende este Órgão de Fiscalização e Assessoria, plausível, a título de orientação e assessoramento, enviar a Vossa Senhoria para, entendendo cabível, encaminhar a resposta da presente consulta, àquela Comissão.

Dos Fatos

Vem ao conhecimento desta UCCI consulta, solicitando Parecer no seguinte

sentido:

“(...)nossa dúvida é se os contribuintes de ISSQN, antes enquadrados no § 2º, art. 11, da Lei Municipal nº 4330, de 28/12/2001, passariam a ser cadastrados como contribuintes sujeitos a tributação sobre a receita bruta, como preceitua o art. 12 da mesma Lei.(...)”

Da Legislação

Cabe-nos, desde já, trazer à colação a aplicação das regras constitucionais que disciplinam a matéria, invocando-se, assim, dentre outros, a CF/88. Além da aplicação da Constituição Federal, adota-se a orientação das melhores práticas, implicando, igualmente, na sua absoluta adequação às normas legais, sendo que são atendidas as disposições da Lei de Introdução ao Código Civil e o próprio Código Tributário Brasileiro.

Dentro da legislação estudada e analisada encontram-se:

- DISPOSITIVOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL (CF) E DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS (ADCT) QUE FUNDAMENTAM A LC 116/03;
- CF/88; Art. 146, III, “a”; Art. 145, § 1º; Art. 150, II; Art. 156, III e § 3º;
- ADCT/88, Art. 88, I e II (acrescentado pela EC 37/2002);
- DISPOSITIVOS DO DL 406/68 QUE REGULAMENTAVAM O ISS ANTERIORMENTE À LC 116/03; Art. 8º; Art. 9º; § 1º;
- DISPOSITIVOS DA LC 116/03 QUE DISCIPLINAM AS MESMAS MATÉRIAS; Art. 1º; Art. 5º; Art. 7º;
- Lei Complementar 95/98 - sobre "a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis" (CF, art. 59, Parágrafo Único).;
- Decreto 2954/99 – regulamenta a LC 95/98;
- Lei Municipal 4330, de 28/12/2001;
- Decreto Lei nº 834, de 08/09/1969;
- Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003;
- Lei Municipal 4750, de 30/12/2003.

DA FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA

CF/88:

- Art. 146, III, “a” – cabe à LC estabelecer **normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente, em relação aos impostos nela discriminados, os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes;**
- Art. 145, § 1º - **sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte;**
- Art. 150, II – **é vedado aos entes tributantes instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;**
- Art. 156, III e § 3º – **cabe aos Municípios instituir o imposto sobre serviços de**

qualquer natureza (ISS), definidos em LC, à qual cabe fixar suas alíquotas máximas e mínimas, excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

ADCT/88:

- Art. 88, I e II (acrescentado pela EC 37/2002) – enquanto LC não disciplinar o disposto nos incisos I (alíquotas) e III (forma e condições para a concessão de benefícios) do § 3º do art. 156 da CF, o imposto a que se refere o inciso III do *caput* do mesmo artigo (ISS) terá a alíquota mínima de 2%, ressalvados os serviços a que se referem os itens 32 (construção civil), 33 (demolição) e 34 (reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres) da Lista de Serviços anexa ao DL 406/68, e não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima.

DL 406/68: (QUE REGULAMENTAVAM O ISS ANTERIORMENTE À LC 116/03)

- Art. 8º - o fato gerador é a prestação do serviço;
- **contribuinte é a empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo;**
- Art. 9º - a base de cálculo é o preço do serviço;
- § 1º do art. 9º - 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, excepcionando a regra geral prevista no *caput*.

LC 116/03: (QUE DISCIPLINAM AS MESMAS MATÉRIAS)

- Art. 1º - o fato gerador é a prestação do serviço; não havendo discrepância em relação ao fato gerador estabelecido no art. 8º do DL;
- **Art. 5º - contribuinte é o prestador do serviço;** ampliando o universo dos contribuintes para além dos previstos no art. 8º do DL, isto é abrangendo outros contribuintes além dos ali previstos; e colocando todos os prestadores de serviço, indistintamente, em situação equivalente;
- Art. 7º - a base de cálculo é o preço do serviço; exatamente como o *caput* do art. 9º do DL, isto é, todos os contribuintes, nos quais se incluem o profissional autônomo e as empresas e as sociedades, chamadas uniprofissionais, devem pagar o imposto com base no preço do serviço, sem distinções, exceções, ou tratamento diferenciado, divergindo, nesse ponto, do disposto no § 1º do art. 9º do DL 406.

Da LC 95/98: (Técnica Legislativa):

“Legislar é fazer experiências com o destino humano” (Jahrreiss)

A tarefa de legislar não é fácil, pois deve o legislador empreender esforços para não utilizar mecanismos que criem normas obscuras para fins diversos, **que contrariem os postulados da clareza e precisão das normas jurídicas.**

A Constituição Federal estabeleceu no parágrafo único do art. 59 que Lei Complementar (LC) disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis. Apesar da Carta Magna ser de 1988, somente em 1998 entrou em vigor a Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro, de

tratamento diferenciado dado pelo § 1º do art. 9º do DL 406/68, para “a prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, cujo imposto será calculado por meio de alíquotas fixas ou variáveis”, **sem contar que tal dispositivo fere frontalmente a disposição do art. 150, II da CF, supra citado**. Não vemos, portanto, como inserir essa exceção nas disposições da LC 116/03, por absoluta incompatibilidade.

Ressalte-se que, independente da engenharia jurídica que se faça, segundo essa tese, **há a revogação do § 3º, do Art. 9º, do DL 406/68** (pelas alterações determinadas nos DL 834/69 e LC 56/87, revogados expressamente pela LC 116/03) **com base na impossibilidade da repristinação**. Não ocorrendo o mesmo com o seu § 1º, que não teve redação alterada quer pelo Decreto-lei nº 834/69, quer pela Lei Complementar nº 56/87. E assim subsistiria a tributação especial dos que prestam serviços na condição de trabalhador autônomo.

De fato, tem-se uma grande ofensiva por parte das sociedades civis, principalmente as compostas por advogados, os quais procuram, de todas as formas, construir verdadeiras “*obras arquitetônicas jurídicas*”, no intuito de manter válidas as vantagens oferecidas pelo §3º, supracitado, ainda que quebrem o princípio da isonomia. No entanto, o que se deve ter bem clara é a intenção do legislador na LC 116/03, qual seja, acabar com as diferenças existentes e tributar todos aqueles que se encontrem em igualdade de capacidade econômica e diferentemente os que se desigualam, conforme disposição Constitucional.

A Constituição distribuiu as competências tributárias indicando tributos de competência comum e tributos de competência privativa para cada esfera de governo. Os impostos são tributos de competência privativa dos entes federados, formam a base do federalismo brasileiro e constituem o mecanismo-meio de realização da autonomia política. É indubitável que o ISS é um imposto com função arrecadadora, que junto com o IPTU fazem os dois braços fortes dos municípios.

Ricardo Lobo Torres assevera:

“Não é suficiente a descrição hipotética do fato jurídico tributário para que conheçamos a planta fundamental do tributo. É preciso que examinemos, antes de mais nada por imposição hierárquica, a base de cálculo, a fim de que a natureza particular do gravame se apresente na complexidade de seu esquematismo formal. É o que preceitua o constituinte brasileiro no art. 145, § 2º: ‘as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos’. E, mais adiante, no art. 154, I: (...)”. E conclui “no direito brasileiro, o tipo tributário se acha integrado pela associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo”.

Ricardo Lobo Torres também ressalta a importância da base de cálculo na determinação do tributo que está incidindo:

“a base de cálculo está intimamente ligada ao aspecto material do fato gerador; com o qual às vezes se confunde. (...) Uma base de cálculo inadequada pode desvirtuar o próprio núcleo do tributo, motivo por que a CF proíbe que as taxas tenham base de cálculo própria de impostos”.

Portanto, é indispensável que se observe a necessidade da ocorrência do fato gerador para a formação da relação jurídico-tributária. Logo, ter-se-ia o ciclo, hipótese de incidência, fato gerador, base de cálculo e alíquotagem.

Tal ciclo, não dispensa a análise das alíquotas “*especiais*” estabelecidas no § 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68, que criava uma **situação tão absurda que poder-se-ia desvincular a tributação da ocorrência do fato gerador**. Uma alíquota fixa mensal, por exemplo, deveria ser paga, independentemente da ocorrência do fato gerador, ou seja, de haver prestação de serviço. **O fato gerador do ISS, neste caso, era tratado como o fato gerador das taxas de serviço**. As taxas de serviço, por determinação constitucional, incidem sobre a **utilização efetiva ou potencial do serviço**. A alíquota fixa mensal das sociedades de profissionais era devida pela **ocorrência efetiva ou potencial do fato gerador, da prestação de serviço**. Ou seja, estabelecia-se uma relação jurídico-tributária mesmo sem a ocorrência do fato gerador. – **encontrávamos aí outra inconstitucionalidade**. A LC n.º 116/03 acabou com essa distorção.

E não se pode argumentar que a tributação das pessoas físicas prestadoras de serviços tendo como base de cálculo o preço do serviço fere o princípio constitucional da capacidade contributiva, porque em sendo aplicada a mesma alíquota, quem auferir remuneração maior pelos serviços prestados pagará mais do que aquele que auferir remuneração menor, contemplando-se, também, dessa forma, o princípio da isonomia e sobretudo estará sendo feita a justiça fiscal.

Deve-se observar que o alcance e conteúdo dos decretos se restringem aos das leis em função das quais sejam expedidos, nos termos do art 99 do CTN, que reproduziu a regra geral, aplicável a qualquer ramo do direito.

O mesmo ocorreu com a LC n.º 116/03 ao revogar expressamente o art. 3º, IV e V do Decreto-Lei nº 834/69: A LC quis e revogou, ainda que por via reflexa, as regras dos §§ 2º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68. Embora não seja a melhor técnica legislativa, esse fato, em consonância com outros, não deixa dúvida de que as regras dos §§ 2º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 estão expressamente revogadas. É a interpretação teleológica da LC n.º 116/03.

O dispositivo da LC n.º 116/03 que revogou os **dispositivos específicos** do Decreto-Lei nº 834/69 que emendaram os §§ 2º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 quis revogar, na verdade, as regras dos §§ 2º e 3º do art. 9º. Este dispositivo revogador existe e deve ter sua existência aproveitada pelo intérprete, pois é parte do direito positivo brasileiro. Não pode ser visto como um dispositivo que simplesmente revogou regras já revogadas de um decreto-lei. Seria banalizar o trabalho do Congresso Nacional. Na verdade, é um dispositivo específico de um artigo revogador votado pelo Congresso Nacional e, como tal, **não pode ser ignorado no trabalho de hermenêutica**.

Utilizamo-nos das palavras, “*ipse literes*”, do doutrinador e Professor Luís Roberto Barroso, para sustentar o estudo supra:

“(…)

*Uma lei sendo editada sob o império de uma constituição, ou seja, posterior a esta constituição, possui harmonia com a Lei Maior muito mais apurada do que uma norma já existente, anterior à mesma constituição. Este fato é verdadeiro pois o projeto passa pelos controles constitucionais preventivos de dois dos Poderes: do Congresso Nacional e de veto do Presidente da República, enquanto uma lei pré-constitucional apenas sujeita-se ao controle repressivo do judiciário que, muitas vezes, em caso de dúvida, mantém viva a norma de constitucionalidade duvidosa. O tema é abordado em estudo do Professor Luís Roberto Barroso que assevera: “**não sendo evidente a inconstitucionalidade, havendo dúvida ou a possibilidade de razoavelmente se considerar a norma como válida, deve o órgão competente abster-se da declaração de inconstitucionalidade**”, quando trata do Princípio da Presunção de Constitucionalidade das Leis e dos Atos do Poder Público.*

Daí podermos analisar com conforto a constitucionalidade do art. 9º, § 3º do

Decreto-Lei nº 406/68, independentemente do pronunciamento, sobre a matéria, por parte do STF.

*É sabido que a Constituição edita que “os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (art. 145, § 1º). Aí temos um dos conflitos do § 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 com a norma constitucional. Ora, se aquelas poucas sociedades de profissionais são tributadas por alíquota fixa, ou variável em função de algum fator **que não seja o movimento econômico**, essa tributação afasta-se da capacidade econômica do contribuinte, afasta-se, portanto, do mando constitucional. No antigo regime, não importava se a sociedade daqueles profissionais privilegiados faturava muito ou pouco, se o fato gerador ocorria ou não, pois contribuía com valor fixo que não traduzia verdadeiramente a capacidade econômica.*

*O critério da capacidade de contribuição tem um conteúdo principalmente econômico. O professor Fernando Resende aborda o tema através do binômio “**contribuição x renda**” e assevera: “**se o aumento na contribuição for menos que proporcional ao ocorrido na renda, a relação entre o imposto a pagar e a renda decresce com o aumento no nível de renda, configurando uma distribuição regressiva da carga tributária**”.*

*É o que chamamos de **alíquota regressiva**. A alíquota regressiva para impostos é inconstitucional, pois tem efeito contrário ao mandamento do **Princípio da Capacidade Contributiva**. A Constituição as admite quando dá um caráter de extrafiscalidade à Contribuição Social do art. 195, § 9º - veja que é uma exceção aposta na própria Carta e não por um Decreto-Lei editado no auge da ditadura.*

*Conforme assevera Ricardo Lobo Torres: alíquota “**regressiva, quando incide minimamente sobre bases elevadas e asperamente sobre pequenas grandezas. Só ocorre quando há distorção na lei impositiva**”. A alíquotagem do § 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68, quer seja a fixa, quer seja a variável, é inconstitucional. Felizmente a LC n.º 116/03 revogou este parágrafo.*

*É sabido que a Constituição edita que “é vedado aos entes tributantes instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (art. 150, II). Aí temos outro conflito do § 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 com a norma constitucional. Se é vedado tal tratamento desigual, não pode a norma infraconstitucional estabelecer que sociedades de alguns profissionais terão tratamento tributário diferenciado, em detrimento de outras em situação equivalente e **profissionalmente tão dignas quanto as privilegiadas**. Felizmente a LC n.º 116/03 acabou com esse regime.*

*Ricardo Lobo Torres, ao comentar o art. 150, II da constituição, sob o título “A Proibição de Privilégios Odiosos”, assevera: “**nenhum privilégio pode ser concedido a qualquer profissão, nem mesmo a jornalistas, professores e escritores, como aconteceu em passado recente**”.*

Não há parâmetro de justiça para a afirmativa de que o tratamento diferenciado daquelas categorias privilegiadas visava a atingir a igualdade material. A máxima: “*deve-se tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual, na proporção de suas desigualdades*” na verdade não respaldava o tratamento tributário diferenciado (introduzido para alguns por um decreto-lei do regime autoritário), apenas era usada para fundamentar a decisão de permanência do privilégio, sem que parâmetro algum que denotasse a desigualdade fosse demonstrado na fundamentação. Ou seja, o tratamento desigual não foi justificado, mesmo porque não há a justificativa. É imperativo constitucional que a lei tenha critérios de razoabilidade.

Da Conclusão

O objeto do breve estudo deste item versa especificamente sobre a revogação do § 3º do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/68 e da aplicação do art. 12, da Lei 4.330/01, independentemente de estar o restante deste artigo 9º revogado ou não. **O referido art. 9º, § 3º do Decreto-Lei nº 406/68 encontra-se tecnicamente revogado pois:**

- a) a LC n.º 116/03 regulou inteiramente as normas gerais do ISS;
- b) O § 3º do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/68 **não possui conexão lógica** com a nova Lista de Serviços, gerando incompatibilidade da nova LC n.º 116/03 com o dispositivo em questão;
- c) A LC n.º 116/03, em seu art. 10 quis **expressamente revogar** a norma do art. 9º, § 3º do Decreto-Lei nº 406/68, quando mencionou como revogada a regra introduzida pelo art. 3º, V do Decreto-Lei nº 834/69, embora esse já estivesse revogado;
- d) **A LC nº 116/03, estabelece que Contribuinte é o prestador do serviço**, o que, conforme comentado acima, amplia o universo dos contribuintes para atingir os previstos no art. 12, da Lei 4.330/01, isto é, abrangendo os contribuintes ali previstos e colocando todos os prestadores de serviço, indistintamente, em situação equivalente.

É o parecer, s.m.j.

Controle Interno, 08 de outubro de 2004.

Teddi Willian Ferreira Vieira – **OAB/RS 54.868**

Tec.de Controle Interno. - UCCI