



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

PARECER UCCI Nº 102/2005

À: Comissão de Criação do Código Tributário Municipal

ASSUNTO: Solicitação de Parecer

ORIGEM: Memorando 031/2004

PARECER DE ASSESSORAMENTO

Sr. Chefe da UCCI:

Veio a conhecimento desta Consultoria Técnica na Área Jurídica, através do Memorando 031/2005, 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:

“(…)Como podemos tributar os profissionais autônomos com relação aos serviços prestados pelos mesmos e não abranger a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho?

Ainda, o referido parágrafo determina que o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes. As tais alíquotas incidem sobre que base de cálculo? (…)”

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 1998. **Tal lei dispõe exatamente sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.**

A LC 95/98 impõe importantes instruções sobre a técnica legislativa, entre as quais destaco o seguinte:

“Art. 9º A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas”.(Redação dada pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001)

É a denominada cláusula de revogação, que a partir de agora deve ser expressa, justamente para que não haja dúvidas sobre quais dispositivos legais estão em vigor. Além disso, a Lei Complementar 95/98 estabelece que as disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica.

O art. 12 da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro, de 1998, estabelece que a alteração das leis será feita:

“(…)

a) mediante reprodução integral em novo texto, quando se tratar de alteração considerável;

b) mediante revogação parcial;

c) nos demais casos, por meio de substituição, no próprio texto, do dispositivo alterado, ou acréscimo de dispositivo novo(…)”

LEI DE INTRODUÇÃO AO CÓDIGO CIVIL (LICC) EM CONFRONTO COM DISPOSITIVOS DO DL 406/68 E DA LC 116/03

Assim, verifica-se que a LC 116/03 regulamentou toda a matéria relativa ao ISS que antes era regulamentada pelo DL 406/68, (**fato gerador, contribuinte e base de cálculo**) sendo irrelevante o fato de não ter obedecido à melhor técnica redacional estabelecida pela LC 95/98, revogando, expressamente, o art. 9º do DL 406/68, até porque esta LC não revogou qualquer dispositivo da LICC. **Se a intenção do legislador da LC 95/98, tivesse sido a de revogar os dispositivos da LICC, deveria revogá-los expressamente, para não contrariar os seus próprios comandos.**

Estando em vigor, como, de fato, está o art. 2º da LICC que estabelece como uma das razões para que a lei posterior revogue a anterior o fato da lei posterior regular inteiramente a

matéria, ou quando seja com ela incompatível, a consequência lógica é que está tacitamente revogado o indigitado art. 9º do DL 406/68. Mesmo porque, com a alteração formal do Art. 9º, § 3º, do DL 406/68, pela LC 56/87 e pelo DL 834/69, ficou revogada a redação do artigo original. Com a revogação da LC 56/87 e do DL 834/69, pela LC 116/03, automaticamente, ficou revogado todo o sistema referente ao artigo original, pois não se admite a **repristinação**.

Poderia se argumentar que existe diferença entre Lei no aspecto formal e norma, conforme já foi mencionado no Parecer desta UCCI, de nº 50/05. Que estaria sendo modificada a Lei, mas que a norma (conteúdo) permaneceria a mesma. No entanto, apesar de tais argumentos, mais uma vez, chamamos a atenção para o fato de que no caso específico do artigo 9º, § 3º o instituto **disciplina atividades específicas**, portanto lei e a norma se confundem numa só definição.

Após a edição da Lei Complementar 116, em 31 de julho de 2003, instalou-se uma grande controvérsia quanto à tributação do imposto sobre serviços, que recai sobre os profissionais liberais, pessoas físicas e sobre as sociedades de prestação de serviços, constituídas por estes mesmos profissionais, portanto a dúvida levantada pela Comissão de Elaboração do Código Tributário Municipal é totalmente procedente.

Várias teorias têm sido avocadas, no interesse, ora do contribuinte que não quer um aumento deste tributo, ora pelo poder público que procura recursos, nesta lei complementar, de aumentar sua arrecadação. O que se precisa, efetivamente, é interpretar esta lei de forma teleológica, ou seja, buscar o fim a que se dedicou o legislador.

A título de orientação, esta UCCI tem por base a Constituição Federal que, ao estabelecer a competência tributária do imposto sobre serviços aos municípios, no seu Artigo 156, item III, determinou que os serviços passíveis de tributação deverão ser definidos em lei complementar. Portanto, é lógico que se vislumbre que, até a vigência da Lei Complementar 116/03, o imposto sobre serviços tinha como normas de fundamentação de validade, as seguintes leis:

- a)Decreto-lei 406/68 – (mais importante)
- b)Decreto-lei 834/69
- c)Lei complementar 22/74
- d)Lei 7192/84
- e)Lei Complementar 56/87
- f)Lei Complementar 100/99

O âmago da questão está centrado, portanto, no Art.10 da Lei Complementar 116/03, que promove a revogação explícita dos artigos 8º, 10, 11 e 12 do DL 406/68, parte do DL 834/69 e integralmente a LC 22/74, Lei 7192/84, LC 56/87 e LC 100/99.

A grande dúvida, levantada pela Comissão, é se o Artigo 9º, do Decreto-lei 406/68, foi revogado integralmente ou apenas parcialmente? Se a revogação foi parcial, o que restou dele?

Ora, o Artigo 9º do Decreto-Lei 406/68, foi bastante alterado com o passar dos anos, o que está gerando uma certa dificuldade de entendimento. Sofreu alterações em razão do Decreto-lei 534/69, do Decreto-lei 834/69, Lei Complementar 56/87 e finalmente da Lei Complementar 100/99 que incluiu os §§ 4º, 5º e 6º.

O Art.9º tem seis parágrafos. Vejamos o que aconteceu com cada um deles:

Caput – Não foi revogado

§ 1º - não foi revogado.

2º - é o inciso IV do DL 834/69, expressamente revogado pela LC 116/03.

§ 3 – é o inciso V do DL 834/69 que já não tinha mais vigência por ter sido substituído por dispositivo da LC 56/87. De qualquer forma este parágrafo foi revogado expressamente pela LC 116/03 que revogou integralmente a LC 56/87.

§ 4º, § 5º e § 6º - que integravam o Art.9º por força da LC 100/99, foram todos revogados expressamente pela LC 116/03.

Logo, fica fácil de ver que sobraram apenas o caput do Art.9º e seu § 1º.

Conforme já salientado por esta UCCI, entendemos que uma lei revogada, revoga todo o seu conteúdo, independentemente do fato de este conteúdo estar abrigado em outras leis, como é o caso em questão.

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.]

O Art.7º da LC 116/03 é reprodução fiel do caput do Art.9º sob análise. Portanto, a lei complementar que fundamentará a nova legislação do imposto sobre serviços deixa bem claro que **o preço do serviço é a base para calcular o tributo**. Esta é a regra!

As exceções ficam por conta do parágrafo primeiro que sugere a aplicação de alíquotas fixas ou variáveis quando os serviços prestados tiverem a forma de serviço pessoal.

Este serviço pessoal pode ser entendido, como aquele prestado pelo profissional autônomo e também aquele prestado por uma sociedade simples, pois estes últimos são sempre de natureza pessoal, em que a responsabilidade pelo serviço é sempre da pessoa do sócio que executa o serviço e não da sociedade a qual pertence.

Exemplificando, seria o serviço do contador independente ou do contador que por meio de uma sociedade simples, preste serviços de natureza pessoal, com a responsabilidade pessoal, conforme determina a legislação que rege este tipo de sociedade no novo Código Civil. Esta sociedade simples substitui a antiga sociedade civil de natureza pessoal, não empresarial.

Deixando a lei complementar que a determinação destas alíquotas sejam fixadas de forma fixa ou variável *em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes*, ficou estabelecido que **cabará às prefeituras, determinar como bem entenderem qual será a natureza destes serviços e quais serão estes fatores pertinentes**.

Torna-se imprescindível definir o que vem a ser alíquota:

“Alíquota Do latim “alíquota”, parte.

- Pode ser: a) **um valor monetário fixo** (ex.: 1,20 por metro, até 100 e 2,40 por metro acima de 100) ou

b) uma fração da base de cálculo.

- Pode ser ainda: *proporcional invariável;*

proporcional progressiva ou

proporcional regressiva.

Em outras palavras: Alíquota é o percentual com que um tributo incide sobre o valor da coisa tributada. Fixado em lei, este percentual se aplica sobre a base de cálculo do fato gerador, determinando-se, assim, a importância devida ao fisco”.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, a regra fundamental é que a base de cálculo do imposto é o preço do serviço. É o que dispõe a lei.

Quanto ao questionamento referente “a não abrangência da importância paga a

título de remuneração do próprio trabalho”, trata-se de interpretação gramatical da lei sob análise, ou seja, a base de cálculo é **o preço do serviço (trabalho pessoal)**, ficando excluída da base de cálculo a importância a título de remuneração, que não estejam compreendidas nos **outros fatores abrangidos pela base de cálculo do ISS**. Por exemplo: se uma empresa presta serviços, e, junto com a prestação do serviço está envolvido o **fornecimento de mercadorias, sujeito a incidência do ICMS, estamos diante de outros fatores, derivados do próprio trabalho, que formam a remuneração, mas nos quais não está compreendida a base de cálculo para o ISS, que é o preço do serviço**.

Excepcionalmente, poderá ser aplicada a **alíquota fixa**, nas atividades que a Prefeitura considerar apropriadas, cabendo-lhe esta escolha da forma mais livre possível.

Ressalte-se que, **alíquota fixa não é imposto fixo, ou ainda, não é uma taxa fixa**, como tem adotado a Prefeitura Municipal, pois a base de cálculo do **imposto** é diferente da **taxa**. **Alíquota fixa é uma porcentagem que se aplica sobre a base de cálculo**, a qual, **apesar de ser fixa** (por exemplo 2%) fará com que o Princípio da Isonomia seja cumprido, pois se um determinado profissional auferir cem reais pelos serviços prestados, e outro auferir mil reais, **a alíquota é fixa – 2%**, mas **o valor arrecadado de cada um é diferente**, sendo do primeiro **dois reais** e do segundo **vinte reais**. Esta é a cristalina aplicação do “*princípio da igualdade, até a medida em que se desigalam*”.

Não seria justo, nem isonômico tributar com o mesmo critério, **imposto fixo (taxa)**, quem presta serviço e auferir 100, comparado a quem presta serviço e auferir 1000, sendo que **ambos pagariam a mesma taxa fixa**. Também não seria justo cobrar o mesmo **imposto fixo** de quem presta serviço de caráter pessoal, subsistindo do próprio trabalho, e de uma sociedade que o faz como empresa, utilizando-se em sua prestação de serviço de terceiros, que por ela são explorados com o intuito de lucro, desenvolvendo típica atividade empresarial.

Já a alíquota variável é uma porcentagem a ser aplicada de modo variável, por exemplo: de 0 a 100, aplica-se uma alíquota de 2%; de 101 a 1000, aplica-se uma alíquota de 3%; de 1001 a 10000, aplica-se uma alíquota de 5%, e assim sucessivamente. **A alíquota varia de acordo com a base de cálculo**.

Portanto, esta UCCI, diante do que dispõe a lei, apontada pela Comissão, “*será calculado por meio de alíquotas fixas ou variáveis*”, adota a orientação do Governo Federal, que já alcançou o setor de serviços, tributando os profissionais liberais, pelo valor dos serviços, ou, em outras palavras, pelo movimento econômico.

É o Parecer, s.m.j..

TEDDI WILLIAN FERREIRA VIEIRA
OAB/RS 54.868 – TCI -UCCI