

# A Tributação das Sociedades Uniprofissionais mudou com a Nova Lei Complementar do ISS?

FERNANDO FACURY SCAFF

*Advogado, Doutor em Direito pela USP. Professor da Universidade Federal do Pará.*

## I. Posição da Questão

O ponto central deste trabalho diz respeito ao tratamento tributário vigente para as sociedades uniprofissionais após o advento da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, nova norma geral do ISS, que revogou vários dispositivos do vetusto Decreto-lei 406, de 31 de dezembro de 1968, que anteriormente regulava a matéria. A análise que será efetuada sobre o direito positivo nos revelará que parcelas da antiga norma não foram revogadas - o que desde já antecipa minha opinião sobre o tema, mas que adiante melhor detalharei.



## II. A Lei Complementar 116 modificou o Tratamento Tributário do ISS para as Sociedades Uniprofissionais?

A resposta, imediata e direta, é que *não!* Não houve nenhuma modificação no tratamento tributário anteriormente concedido às sociedades uniprofissionais em razão do advento da Lei Complementar 116/03, apenas algumas atividades foram retiradas do âmbito de incidência da norma.

Digo isto em razão dos aspectos que passarei a analisar passo a passo, a fim de tentar tornar didática esta árida exposição centrada no direito positivo.

a) O art. 9º, § 3º do Decreto-lei 406 não foi expressamente revogado pela novel Lei Complementar 116/03. De fato, verifica-se que o preceito do art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68 não consta do rol de normas revogadas pelo art. 10 da Lei Complementar 116/03, assim lançado:

*“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.” (grifos apostos)

Logo, sobre este primeiro aspecto, não se há de falar de revogação do tratamento tributário anteriormente concedido às sociedades uniprofissionais no pagamento do ISS.

Contudo, como este argumento revocatório do Decreto-lei 406/68 se desdobrará em outros, vale a pena destacar dois outros diplomas legais que também foram objeto de revogação pelo artigo acima transcrito, e que serão adiante analisados:

- a íntegra da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987; e
- o inciso V do art. 3º do Decreto-lei nº 834, de 8 de setembro de 1969.

b) Pode-se argumentar que a Lei Complementar 56, de 15 de dezembro de 1987, foi expressamente revogada pelo art. 10 da novel Lei Complementar 116/03, revogando, por conseguinte, o art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68. Contudo, isto não corresponde a uma verdade jurídica. Observe-se o texto da Lei Complementar 56/87:

“Art. 1º A Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação determinada pelo Decreto-lei nº 834, de 8 de setembro de 1969, passa a ter a redação da lista anexa a esta lei complementar.

Art. 2º O § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, alterado pelo Decreto-lei nº 834, de 8 de setembro de 1969, passa a ter a seguinte redação:

‘§ 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.’

Art. 3º As informações individualizadas sobre serviços prestados a terceiros, necessários à comprovação dos fatos geradores citados nos itens 95 e 96, serão prestadas pelas instituições

financeiras na forma prescrita pelo inciso II do art. 197 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

Art. 4º (Vetado).

Art. 5º (Vetado).

Art. 6º Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 7º Revogam-se as disposições em contrário.”

Verifica-se, portanto, que a revogação da Lei Complementar 56/87, no que se refere ao nosso objeto de análise, *apenas revogou a alteração que havia sido efetuada*, mantendo a redação originária, estabelecida pelo Decreto 834/69.

Assim, caso esgrimado o argumento da revogação da Lei Complementar 56/87 como substrato para a conseqüente revogação do tratamento tributário do ISS concedido às sociedades uniprofissionais, a resposta será que tal procedimento apenas revogou a alteração efetuada, mantendo o texto que havia sido proposto na alteração efetuada pelo Decreto-lei 834/69.

Mas acontece que o Decreto-lei 834/69 também foi revogado pela Lei Complementar 116/03!

c) Daí o motivo pelo qual se deverá também buscar o texto do Decreto-lei 834/69 para análise, a fim de averiguar o que foi exatamente revogado. O texto revogado, no que pertine a esta análise, foi o seguinte:

“Art. 3º O Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, passa a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

V - O artigo 9º, § 3º passa a vigorar com a seguinte redação:

“§ 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.”

O que se verifica com esta transcrição, mais uma vez, é a ocorrência da revogação pela Lei Complementar 116/03 de uma alteração efetuada pelo Decreto-lei 834/69 ao texto do Decreto-lei 406/68, e nada mais.

Ou seja, o que ocorreu, também aqui, foi uma revogação de uma alteração efetuada pelo Decreto-lei 834/69, e não a revogação do Decreto-lei 406/68.

d) Enfim, o que permanece vigorando do texto do Decreto-lei 406/68, quanto à questão da tributação das sociedades uniprofissionais?

*Entendo que o texto original do art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68 permanece plenamente em vigor, em face de que a Lei Complementar 116/03, em seu art. 10, determinou apenas a revogação das alterações nele efetuadas pelo Decreto-lei 834/69 e pela Lei Complementar 56/87.*

Façamos o cotejo dos três textos, em uma perspectiva histórica, e constataremos quais foram as alterações e o que permanece em vigor:

*Texto original do Decreto-lei 406/68:*

“§ 3º Quando os serviços a que se referem o itens I, III, V (exceto os serviços de construção de qualquer tipo por administração ou empreitada) e VII 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.”

Neste texto, os incisos I, III, V e VII correspondem às seguintes atividades da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68:

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

III - Advogados, solicitadores e provisionados;

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

VII - Contadores, auditores economistas, guarda-livros, técnicos em contabilidades;”

*Texto do Decreto-lei 406/68, alterado pelo Decreto-lei 834/69:*

“§ 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.”

Em 1969, através do Decreto-lei 834/69 foram incluídas outras atividades à Lista de Serviços, e receberam o direito ao tratamento diferenciado de sociedade uniprofissional as seguintes:

- “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.”

*Texto do Decreto-lei 406/68, alterado pelo Decreto-lei 834/69 e novamente alterado pela Lei Complementar 56/87:*

“§ 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.”

Em 1987 a Lista de Serviços foi novamente alterada, através da Lei Complementar 56, com o melhor detalhamento de algumas atividades e a inclusão de outras. No que se refere ao tratamento tributário do ISS relativo às sociedades uniprofissionais, a referida norma incluiu as seguintes atividades:

- “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.”

*Demonstra-se, portanto, que a mais recente alteração no artigo 9º, § 3º, do Decreto-lei foi promovida pela Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, que em seu artigo 10 revogou as duas normas que efetuaram alterações no texto originário ao longo do tempo: a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987 e o inciso V do art. 3º do Decreto-lei nº 834, de 8 de setembro de 1969. Assim sendo, jamais se poderá dizer que a Lei Complementar 116/03 revogou o art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68. O que se poderá dizer é apenas que a Lei Complementar 116/03 revogou as normas que procederam às alterações no texto do art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68, atingindo-o indiretamente, apenas no rol dos profissionais que poderiam usufruir do tratamento diferenciado nele previsto.*

*Assim sendo, quais atividades ainda podem receber o tratamento tributário concedido às sociedades uniprofissionais, na forma o art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68?*

*Entendo que todas aquelas que foram originalmente contempladas no texto do Decreto-lei 406/68, sem as alterações ora revogadas, quais sejam, médicos, dentistas, veterinários, enfermeiros, protéticos, ortopedistas, fisioterapeutas e congêneres; laboratórios de análises, de radiografia ou radioscopia, de eletricidade médica e congêneres; advogados, solicitadores e provisionados; engenheiros, arquitetos, urbanistas, projetistas, calculistas, desenhistas técnicos, construtores, empreiteiros, decoradores, paisagistas e congêneres; contadores, auditores economistas, guarda-livros, técnicos em contabilidade.*

### **III. Enfrentando a Questão da Repristinação**

A esta altura da exposição, deve-se enfrentar um argumento forte, que será inevitavelmente utilizado por aqueles que vierem a se contrapor ao acima exposto. Trata-se da questão do veto que o direito brasileiro faz à *repristinação* das normas jurídicas.

Repristinar vem do latim *re + pristinus* e quer dizer a restauração de preceito de lei que se achava revogado<sup>1</sup>.

Este assunto é tratado pela Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei 4.657/42), em seu artigo 2º, § 3º, assim lançado:

“Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.”

Este é um argumento forte, mas com pés de barro. Não se sustenta por várias razões. Afastemos inicialmente o uso dos argumentos da *mens legis* e da *mens legislatoris*, pois ambos já se encontram amplamente ultrapassados pela doutrina hermenêutica. *Legis* não possui *mens*; logo falar-se de *mens legis* é um contra-senso. Por outro lado, já é assente que a norma se despreza de seu criador tão logo criada; o que afasta a idéia de *mens legislatoris*. Além disso, sabendo-se que uma norma nada mais é do que texto sobre papel, será integrada à realidade a partir da interpretação que dela é feita, o que coloca o intérprete, com toda sua carga pessoal e histórica, como partícipe da sua criação. Desta forma, também falar de *mens legislatoris*, hoje, é bobagem.

Assim, quais argumentos seriam pertinentes para afastar a idéia de repristinação?

a) Em primeiro lugar, falar de repristinação é incabível porque não se trata de *voltar a ter vigência*; afinal o art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68 nunca deixou de ter vigência! O que ocorreu foram *alterações em seu texto*, porém, jamais, uma perda de sua vigência. Desta forma, não se há de falar que “lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência”.

Se a norma em questão (art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68) jamais perdeu a vigência, porque se há de falar em restauração, através do processo de repristinação? Não é o caso.

b) Além disso, o texto do art. 10 da Lei Complementar 116/03 é bastante claro ao alinhar todas as normas que foram expressamente revogadas: “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;

<sup>1</sup> *Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol. 65, verbete *Repristinamento*, p. 171. Comissão de Redação.

e a Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999.” Observe-se que o art. 9º do Decreto-lei 406/68 não é mencionado, mas apenas as normas que o alteraram, e que já foram acima transcritas.

A despeito de todo o avanço da teoria hermenêutica, existe um limite para a interpretação dos textos - o que muitas vezes não é respeitado. Não se pode ir além do que as normas prescrevem. Se várias normas do Decreto-lei 406/68 foram expressamente revogadas pelo art. 10 da Lei Complementar 116/03, por que entender que uma que não foi expressamente mencionada teria sido? Quem responder que a revogação teria sido tácita, ao invés de expressa, em face de terem sido revogadas normas da Lei Complementar 56/87 e do Decreto-lei 834/69 estará indo além do que é permitido extrair do texto, pois estará extraindo do texto o que ele não contém.

*A revogação expressa das alterações da norma não se confunde com a revogação da norma.*

c) Como se não fosse suficiente, observe-se quais foram as alterações efetuadas pelo Decreto-lei 834/69 e pela Lei Complementar 56/87 no art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68.

Em primeiro lugar registra-se que nada foi alterado no *programa da norma*. O que se pretendia inicialmente em 1968 foi mantido com as alterações de 1969 e de 1987, qual seja, dar um tratamento diferenciado na apuração do ISS a pagar por aquelas atividades em que os profissionais se organizassem como sociedades, ficando então estas sujeitas ao pagamento do imposto calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que prestasse serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável. Este escopo não mudou em momento nenhum ao longo das alterações efetuadas. Estava e permaneceu o mesmo, integralmente. Basta ler a redação das normas pertinentes, acima transcritas.

O que mudou, então?

Verificar-se-á que a única alteração ocorrida foi na Lista de Serviços, que *melhor detalhou as profissões* que poderiam adotar este regime tributário diferenciado, ou ainda, *procedeu a uma ou outra pequena alteração* nesse rol. Observemos de forma comparativa as três Listas de Serviços:

| <i>Texto original do Decreto-lei 406/68</i>                                                                                                                                                             | <i>Texto do Decreto-lei 406/68, alterado pelo Decreto-lei 834/69</i>                                                                                                                                   | <i>Texto do Decreto-lei 406/68, alterado pelo Decreto-lei 834/69 e novamente alterado pela Lei Complementar 56/87</i>                                                                                                                                              |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| I - Médicos, dentistas, veterinários, enfermeiros, protéticos, ortopedistas, fisioterapeutas e congêneres; laboratórios de análises, de radiografia ou radioscopia, de eletricidade médica e congêneres | 1. Médicos, dentistas e veterinários<br>2. Enfermeiros, protéticos (prótese dentária), obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, psicólogos<br>3. Laboratórios de análises clínicas e eletricidade médica | 1. Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultra-sonografia, radiologia, tomografia e congêneres<br>4. Enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária) 8. Médicos veterinários<br>90. Dentistas |
| III - Advogados, solicitadores e provisionados                                                                                                                                                          | 5. Advogados ou provisionados                                                                                                                                                                          | 88. Advogados                                                                                                                                                                                                                                                      |
| V - Engenheiros, arquitetos, urbanistas, projetistas, calculistas, desenhistas técnicos, construtores, empreiteiros, decoradores, paisagistas e congêneres                                              | 17. Engenheiros, arquitetos, urbanistas                                                                                                                                                                | 89. Engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos                                                                                                                                                                                                                 |
| VII - Contadores, auditores economistas, guarda-livros, técnicos em contabilidades                                                                                                                      | 11. Economistas.<br>12. Contadores, auditores, guarda-livros e técnicos em contabilidade                                                                                                               | 25. Contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres                                                                                                                                                                                |
|                                                                                                                                                                                                         | 6. Agentes da propriedade industrial                                                                                                                                                                   | 52. Agentes da propriedade industrial                                                                                                                                                                                                                              |

Verifica-se pela tabela acima que muito poucas atividades variaram ao longo do período. Em dado momento as sociedades de psicólogos gozavam do direito de pagar o ISS de modo diferenciado, depois foram retirados do rol. Processo semelhante aconteceu com os fisioterapeutas e ortopedistas. Em outro momento os agentes de propriedade industrial foram incluídos, e aí permaneceram. E por aí vão as pontuais alterações.

Tal análise reforça a tese de que não houve *repristinação*, mas apenas um *melhor detalhamento de algumas atividades* e o *acréscimo ou retirada de outras*, por força das modificações normativas, sem que se possa mencionar que se trata de uma nova redação completa do referido artigo. Aquilo que era o escopo inicial da norma foi integralmente mantido ao longo dos anos.

Logo, não se há de falar em *repristinação*, pois as alterações efetuadas em 1969 e em 1987 não modificaram o escopo da norma, apenas resultaram do melhor poder de pressão que um ou outro grupo profissional teve de se organizar para obter o tratamento diferenciado que a norma previa desde 1968.

#### IV. Conclusões

Feitas estas considerações, conclui-se que a norma prevista no art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68 encontra-se plenamente vigente e válida, devendo produzir efeitos no sistema de direito positivo brasileiro, em razão de que não foi revogada pela Lei Complementar 116/03, nem de forma expressa, nem de modo tácito, o que não permite que se fale de *repristinação* no caso concreto, pois não se pode *repristinar* o que não foi revogado.

O efeito do art. 10 da Lei Complementar 116/03 foi o de revogar as normas que haviam alterado a redação do art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68, quais sejam, o Decreto-lei 834/69 e a Lei Complementar 56/87. O preceito em questão não foi revogado, o que mantém íntegro o sistema diferenciado de tributação do ISS para as sociedades uniprofissionais.

A alteração ocorrida se deu na Lista de Serviços mencionada no referido artigo, pois as modificações impostas pelo Decreto-lei 834/69 e pela Lei Complementar 56/87 foram revogadas pelo art. 10 da Lei Complementar 116/03. Desta forma, o rol de atividades que podem gozar do tratamento diferenciado na tributação do ISS quando laborar como sociedade uniprofissional voltou a ser aquele da re-

dação originária do Decreto-lei 406/68, que engloba as seguintes profissões: médicos, dentistas, veterinários, enfermeiros, protéticos, ortopedistas, fisioterapeutas e congêneres; laboratórios de análises, de radiografia ou radioscopia, de eletricidade médica e congêneres; advogados, solicitadores e provisionados; engenheiros, arquitetos, urbanistas, projetistas, calculistas, desenhistas técnicos, construtores, empreiteiros, decoradores, paisagistas e congêneres; contadores, auditores economistas, guarda-livros, técnicos em contabilidade.

Enfim, *a revogação expressa das alterações da norma não se confunde com a revogação da norma.*

© by vários autores

**DIALETICA** é marca registrada de  
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Todos os direitos desta edição reservados  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
e-mail: atendimento@dialetica.com.br  
Fone/Fax (0xx11) 5084-4544

**www.dialetica.com.br**

ISBN nº 85-7500-093-4

Projeto (miolo)/Editoração eletrônica: Mars

Fotolito da capa: Duple Express

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**  
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

O ISS e a LC 116 / coordenador Valdir de Oliveira  
Rocha. -- São Paulo : Dialética, 2003.

Vários autores.  
ISBN 85-7500-093-4

1. Imposto sobre Serviços - Leis e legislação -  
Brasil I. Rocha, Valdir de Oliveira.

03-4796

CDU-34:336.241(81)(094)

**Índices para catálogo sistemático:**

1. Brasil : Imposto sobre Serviços e LC 116 :  
Direito tributário 34:336.241(81)(094)