

revogado pelo art. 10 da LC 116/2003. 2. Recurso especial não provido. Ver também Súmula 663 do STF³².

A discussão surgiu porque o art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 veio a dispor acerca de tratamento fiscal diferenciado em relação ao ISSQN sobre as sociedades civis uniprofissionais, fixando a tributação do referido imposto através de uma alíquota fixa. Já a base de cálculo, em se tratando de serviços prestados por sociedades, obedece na forma do art. 9º em comento o seguinte:

“Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço: § 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho. (...) § 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável”.

Para efeitos didáticos reproduzimos também os incisos I, III, V e VII citados que correspondem às seguintes atividades das listas de serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/68:

“I – Médicos, dentistas, veterinários, enfermeiros, protéticos, ortopedistas, fisioterapeutas e congêneres; laboratórios de análises, de radiografia ou radoscopia, 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”.

³² Os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei 406/1968 foram recebidos pela Constituição.

O Decreto-Lei n. 834/69, em seu art. 3º, V, alterou a redação do § 3º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406/68 – alteração consistente no acréscimo de quatro itens na lista de serviços, passando para oito o número de serviços tributados por alíquota fixa –, que passou a ter vigência com a seguinte redação: *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.* Assim, percebemos que foram incluídas outras atividades na lista de serviços. Em 15/12/1987, foi editada a Lei Complementar n. 56, que, de igual modo, alterou o § 3º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406/68 – alteração consistente apenas no acréscimo de outros dois serviços, elevando para dez o número de serviços tributados por alíquota fixa, dispondo o seguinte: *Art. 2º O § 3º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, alterado pelo Decreto-Lei n. 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”.*

Por fim, como já dito anteriormente, foi editada Lei Complementar n. 116/2003, que, em seu art. 10, revogou entre outros dispositivos as disposições da Lei Complementar n. 56/87. Foi neste momento que surgiu a controvérsia em comento enfrentada no recurso citado, qual seja, com a edição da Lei Complementar n. 116/2003, houve ou não a revogação do art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68? As sociedades de profissionais continuam a ser tratadas diferenciadamente no que tange à incidência do ISSQN? Destacamos que o critério de revogação de leis no ordenamento jurídico brasileiro segue a LINDB (antiga LICC) que, em seu art. 2º, § 1º, diz ocorrer de forma tácita ou expressa. Em ambos os casos, temos que, quanto à possibilidade de revogação expressa, não houve, visto que o art. 10 da Lei Complementar n. 116/2003 nem sequer mencionou o art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68. Significa dizer que o referido artigo do DL 406/68 quis estabelecer a possibilidade de se realizar a tributação de ISS por alíquota fixa e, em nada foram substancialmente alterados pela LC 116/2003, havendo apenas, no que tange à lista de

serviços, mera adequação e numeração dos serviços objetos de tributação. Da mesma forma a revogação tácita também não ocorreu posto que não se verifica qualquer incompatibilidade entre os dispositivos mencionados e confrontados. Significa dizer que não se constata qualquer hipótese que gerasse incompatibilidade com a tributação por alíquota fixa das sociedades uniprofissionais.

Outra questão suscitada no recurso especial julgado pelo STJ diz respeito ao que dispõe a Lei Complementar n. 95/98, que disciplina a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis. O art. 9º da referida lei complementar, alterado pela Lei Complementar n. 107/2001 diz que: Art. 9º A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas. Como se vê, preleciona a Lei Complementar n. 98/98 que a cláusula de revogação deve enumerar expressamente as leis ou disposições revogadas. Para dirimir tal questão, transcrevemos trecho do já citado recurso especial: No caso em apreço, em face dessa exigência, e conhecedor do fato de que o art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 não consta da redação do art. 10 da Lei Complementar n. 116/2003 (ao contrário, foi dele retirado), pode-se sustentar que todo o teor do art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 permanece em vigor. Nessa perspectiva, então, em que resultaria a redação contida no art. 10 da Lei Complementar n. 116/2003, no momento em que estatui que a Lei Complementar n. 56/87 e o inciso V do art. 3º do Decreto-Lei n. 834/69 estariam revogados? Ora, com relação às disposições previstas no art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, por não serem com elas em nada incompatível, não ensejam modificação alguma, isto é, nesse aspecto, não há por que falar em eventual aplicação do instituto da revogação, seja esta tácita ou expressa. Esclareço também que não por que há falar que o art. 9º, § 3º, do Decreto n. 406/68 estaria vigendo por força da repristinação (LICC, art. 2º, § 3º). Aplica-se tal instituto quando se restaura um preceito de lei que se encontrava revogado. No caso, todavia, não houve revogação do art. 9º, § 3º, do Decreto n. 406/68, razão pela qual se afasta a possibilidade de sua eventual restauração e, por conseguinte, do procedimento de repristinação. Acerca desse tema, colho a lição de Fernando Facury Scaff: (...) Assim, quais argumentos seriam pertinentes para afastar a ideia 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 Dec.-lei 406/68 nunca deixou de ter vigência! O que ocorreu foram: a) alteração em seu texto, porém, jamais, uma perda de sua vigência. Desta forma, não se 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 Dec.-lei 406/68) jamais perdeu a vigência, por que se há falar em restauração, através do processo de reprivatização? 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 n. 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei n. 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar n. 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei n. 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar n. 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar n. 100, de 22 de dezembro de 1999". Observe-se que o art. 9º do Decreto 406/68 não é mencionado, mas apenas as normas que o alteraram, e que já foram acima transcritas" ("ISS – Lei Complementar 116/2003, Fernando Facury Scaff. A Tributação das Sociedades Uniprofissionais mudou com a nova lei complementar do ISS?", 1ª edição, Editora Juruá, p. 191, 2005).

Após todo o exposto, em síntese temos que prevalece o entendimento da não revogação do art 9º do DL 406/68³³.

Natureza jurídica da responsabilidade do art. 135 do CTN

A matéria também comporta divergência, em função da classificação da responsabilidade em solidária ou pessoal (exclusiva). Com base em um primeiro entendimento, esposado pelo STJ, seria hipótese de substituição tributária. Em que pese a respeitabilidade deste posicionamento, acompanhamos um segundo entendimento, que sustenta a *solidariedade ab initio*, típica solidariedade tributária, pois se inicia junto com o fato gerador.³⁴ Uma terceira corrente sustenta, ainda, a subsidiariedade.

Obrigatoriedade do nome do responsável na CDA

Verificado o inadimplemento do crédito tributário pelo sujeito passivo, a Fazenda promove a inscrição em dívida ativa de modo a emitir a respectiva certidão, que é o título executivo hábil para a propositura da execução fiscal. Assim, temos uma discussão, que se prorroga para o campo da execução fiscal. Não há dúvida de que a inscrição do crédito em dívida ativa é um instrumento de controle de legalidade dos atos administrativos praticados pela própria administração. A Lei de Execução Fiscal traz os requisitos de validade da

³³ Abordamos a questão da revogação ou não do § 3º do art. 9º do DL 406/68 no item em que tratamos da tributação das sociedades uniprofissionais.

³⁴ Sustentam esse entendimento Ricardo Lobo Torres e Hugo de Brito Machado.

inscrição em dívida ativa que, por sua vez, devem ser reproduzidos na Certidão de Dívida Ativa (CDA) sob pena de nulidade, como também dispõe o CTN em seus arts. 202 e 203. Com respeito aos posicionamentos contrários, entendemos³⁵ que deve prevalecer o princípio da instrumentalidade das formas. Vale dizer que a jurisprudência tem aplicado o princípio inculcado no brocardo *pas de nullité sans grief*, onde expressa que não há nulidade se não houver prejuízo. Assim, se a omissão de algum dado na CDA não prejudicou a defesa do executado, regularmente exercida com base nos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, não há que contaminá-la de nulidade mesmo porque a CDA pode ser substituída no processo até a decisão de primeira instância, conforme preceitua o próprio parágrafo 8º do art. 2º da LEF. É óbvio que uma vez substituída a certidão, tem que ser devolvido o prazo para defesa ao executado, mas não se deve entender como nulo o termo de inscrição e conseqüentemente a CDA, por um erro que não prejudica a defesa do executado. Enfim, por “decisão de primeira instância” citada no referido artigo, podemos entender como sendo aquela que põe fim ao processo de execução ou a que julga os embargos à execução. Assim há que se destacar que a exigência do nome do responsável não seria um vício insanável, pois se admite em qualquer caso o redirecionamento da execução fiscal.

Vejamos sobre o tema as seguintes Súmulas do STJ:

Súmula 392: *A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.*

Súmula 393: *A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.*

Súmula 400: *Em execução fiscal, a prescrição ocorrida antes da propositura da ação pode ser decretada de ofício (art. 219, § 5º, do CPC).*

Importante destacar o entendimento do STF sobre a responsabilidade dos sócios – A 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, em processo relatado

³⁵ Nesse sentido também LOPES, Mauro Luis Rocha. *Processo Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2005, p. 12.