

**MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO Nº 2009.71.00.014464-9/RS**

**IMPETRANTE** : **ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL - SECÇÃO DO RIO GRANDE DO SUL**  
**ADVOGADO** : **CLAUDIO PACHECO PRATES LAMACHIA**  
**IMPETRADO** : **GESTOR DA CELULA DE GESTÃO TRIBUTÁRIA DA SECRETARIA DA FAZENDA DO MUNICIPIO DE PORTO ALEGRE - RS**

**DECISÃO (LIMINAR/ANTECIPAÇÃO DA TUTELA)**

Trata-se de Mandado de Segurança em que a impetrante objetiva, em síntese, obstar que a autoridade coatora exija recolhimento de ISSQN sobre bases distintas daquelas preconizadas no Decreto-Lei nº 406/68.

Sustentou a parte autora que as sociedades de advogados por ela representadas sempre suportaram a exação mencionada alhures sob "*sistemática per capta*" para apuração do *quantum debeatur*, ou seja, multiplica-se o número de profissionais que integram a sociedade em questão por um valor previamente estabelecido na legislação municipal. Neste comenos, ponderou que a autoridade coatora pretende que a base de cálculo do tributo passe a se pautar pelo valor dos serviços prestados pela contribuinte, fato consubstanciado pela Lei Complementar Municipal nº 07/73 e pelo Decreto Municipal nº 15.416/06. Sustentou a impetrante que a legislação referida desborda de seu espectro de competência e viola garantias constitucionais, motivo que ensejou o manejo do presente *mandamus*. Pugnou pela outorga de medida antecipatória capaz de manter a base de cálculo do ISSQN devido por seus representados.

Este Juízo determinou a notificação da contraparte, todavia, esta ficou silente.

Os autos vieram conclusos para decisão.

Entendo que a medida liminar postulada deve ser concedida.

O art. 9º do Decreto-Lei 406/68, com seu § 3º acrescido pela Lei complementar nº 56, de 15.12.1987, quando do advento da CF/88, já assegurava às sociedades de advogados o recolhimento do ISS na forma do seu § 1º, calculado por valor fixo em relação a cada profissional que prestasse serviços em nome da sociedade.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, importante debate atinente à constitucionalidade das disposições supra transcritas foi instaurado. Consolidou-se o entendimento de que tais normas não vulneravam qualquer ditame da Carta Magna, fato que ensejou, inclusive, a edição da Súmula nº 663 do Supremo Tribunal Federal: "*Os §§ 1º e 3º do DL 406/68 foram recebidos pela Constituição*".

A Lei Complementar nº 116/03, aparentemente, havia alterado a sistemática para apuração do ISSQN devido pelas sociedades de profissionais liberais. Tal modificação do panorama legislativo ensejou que as prefeituras municipais encaminhassem inúmeros projetos de Lei às respectivas Câmaras de Vereadores com o intuito de exigir a exação lastreada no valor dos serviços prestados em detrimento da base de cálculo anteriormente aplicada. Em outros casos, embora acatado o critério do valor fixo, sua aplicação restou limitada mediante o estabelecimento de condições não previstas na LC, como na hipótese ora em discussão.

Para adequada compreensão da controvérsia, transcrevo os arts. 7º e 10º da Lei Complementar nº 116/03:

*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."*

Para que a questão seja solvida, portanto, é imprescindível avaliar se a Lei Complementar nº 116/03 revogou o art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68, o que, no entendimento deste Juízo, não ocorreu.

O art. 10º da Lei Complementar nº 116/03 enumera especificamente os dispositivos que revogou expressamente, ceifando-os da ordem jurídica vigente. Ao silenciar quanto aos demais, admitiu, a princípio, o prosseguimento da sua vigência, ao menos parcial, da vigência dos demais dispositivos. Do contrário, não faria nenhum sentido tampouco teria qualquer valor a cláusula revocatória parcial estabelecida. Vê-se, pois, que a LC nº 116/03 não foi editada com o escopo de constituir o diploma exclusivo de disciplina da matéria.

Por certo que, embora só tenha ocorrido revogação expressa de alguns dispositivos do Decreto-Lei nº 406/68, outros restaram tacitamente revogados se e na medida em que incompatíveis com a nova disciplina instaurada. É a disciplina a tanto tempo prevista na Lei de Introdução ao Código Civil, verdadeira norma geral em matéria de aplicação de leis no tempo:

*Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.*

*§ 1º 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.*

*§ 2º A lei nova, **que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.***

*§ 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.(grifei)*

Revogados expressamente foram os artigos 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei no 406, de 31 de dezembro de 1968. Quanto aos demais, pois, indispensável análise detida de cada qual.

Importante ressaltar, desde já, que preceitos específicos que não contrariem dispositivos da lei nova restaram recepcionados. Isso porque normas especiais não são incompatíveis com normas gerais, mas complementares às mesmas. Vem a calhar o disposto no já transcrito § 2º do art. 2º da LICC no sentido de que "A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior".

No caso, está em questão o art. 9º do Decreto-Lei no 406/68, artigo este que, aliás, guarda peculiaridades. É que alguns dos seus parágrafos haviam sido acrescidos pela LC nº 100/99, expressamente revogada pelo art. 10 da LC 116/03. Refiro-me aos seus parágrafos 4º, 5º e 6º. Quanto a estes, pois, não há dúvida de que foram revogados.

Remanesce, de qualquer modo, a questão relativa à tributação da prestação de serviços pelos profissionais liberais, dentre os quais os advogados, e das respectivas sociedades de advogados:

*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 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. (Redação dada pela Lei complementar nº 56, de 15.12.1987)*

Quanto a tal ponto, não houve revogação expressa, além do que não constitui senão norma especial a conviver com a nova disciplina geral estabelecida pela LC 116/03.

Efetivamente, se o legislador ressaltou o art. 9º da revogação expressa, revogando apenas os seus parágrafos acrescidos pela LC 100/99, tem-se que persiste como norma especial, compondo, com os novos dispositivos da LC 116/03, o regime jurídico relativo à instituição do ISS e condicionando, pois, a instituição e a cobrança do imposto pelos Municípios.

As sociedades uniprofissionais continuam, portanto, constituindo exceção à base de cálculo ordinária do ISSQN (preço do serviço). A apuração do *quantum debeatur* da exação deve tomar como base o número de profissionais inscritos, consoante §3º do art. 9º do DL nº 406/68.

Ademais, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, já tendo em conta a LC 116/03, manifestou-se conforme a interpretação ora exposta, inclusivereformando acórdão que havia sido proferido em sentido contrário:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ISSQN. SOCIEDADE CIVIL PRESTADORA DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. INTERPRETAÇÃO DO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DL Nº 406/68. PRECEDENTES.*

*1. Agravo regimental contra decisão que proveu recurso especial para afastar a tributação do ISSQN sobre a receita bruta da agravada.*

*2. O acórdão a quo asseverou que: "Se o art. 7º da LC 116/03, definiu, como regra, que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, e os §§ 1º e 2º estabeleceram as exceções, conclui-se que regulou inteiramente a matéria. Assim, o fato de o art. 10 não ter referido o art. 9º e §§ do DL 406/68, que disciplinava a matéria, estabelecendo a regra e as exceções, não quer dizer que não tenham sido revogados. Ocorreu, no caso, revogação implícita, mais precisamente derrogação, por ter regulado inteiramente a matéria e por incompatibilidade, conforme previsto no art. 2º, § 2º, da LIIC. Ademais, como é sabido, as exceções, por princípio, de hermenêutica, sejam quando subtraem direitos seja quando adicionam direitos face à regra, são interpretadas restritivamente. Não há, pois, como sustentar, inclusive por serem exceções, a vigência de tal dispositivo após a LC 116/03. Ainda, se o § 3º do art. 9º do DL 406 referia números da Lista de Serviços, admitir a sua vigência após a LC 116 significa admitir também que, pelo menos quanto à numeração, parte da Lista anterior continua vigente. Assim, com o advento da LC 116/03, a base de cálculo, salvo as exceções nela previstas, é por preço do serviço. Não mais existe a tributação privilegiada por profissional".*

*3. O art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL nº 406/68, foram recepcionados pela CF/88. Precedente do STF: RE nº 236604-7/PR.*

*4. "O STF jamais deu pela incompatibilidade do art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL 406/68, com a Constituição pretérita, que consagrava, como é sabido, o princípio da igualdade" (Min. Carlos Velloso, RE 236.604-7/PR). Precedentes a conferir, citados pelo relator: "RE 96.475/SP, Rafael Mayer, 1ª T., 14.5.82, DJ de 04.6.82; RE 105.185/RS, Rafael Mayer, 1ª T., 03.5.85, RTJ 113/1.420; RE 105.854/SP, Rafael Mayer, 1ª T., 18.6.85, RTJ 115/435; RE 105.273/SP, Rafael Mayer, 1ª T, 31.5.85, DJ de 21.6.85; RE 82.560/SP, Aldir Passarinho, 2ª T., 27.5.83, DJ de 05.8.83; RE 82.724/CE, Leitão de Abreu, Plenário, 11.10.78, RTJ 90/533".*

*5. As sociedades civis constituídas por profissionais para executar serviços especializados, com responsabilidade pessoal destes, e sem caráter empresarial, tem direito ao tratamento do art. 9º, § 3º, do DL nº 406/68.*

*6. Precedentes: REsp 3356/PB, Min. Humberto Gomes de Barros, STJ; RE 82091/SP, STF; RE 105.273/SP, STF; RE 82.724/CE, STF; Resp 34.326-8/MG, Min. José de Jesus Filho; REsp. 157.875/MG, Min. Garcia Vieira.*

7. *Agravo regimental não-provido.*

(Origem: STJ, Classe: AGRESP, - 922047, Processo: 200700213997, UF: RS Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA, Data da decisão: 21/06/2007)" (grifei)

Mas não apenas não pode o sistema de tributação por valor fixo ser desconsiderado pelo Município, como também não é dado a este condicionar a aplicação de tal regime ao cumprimento de requisitos não previstos em lei complementar.

Ressalto que, tendo o DL 406/68 sido recepcionado com nível de lei complementar (o próprio § 3º do art. 9º já fora acrescido pela LC 56/87), o regime nela estabelecido, com as alterações impostas pela LC 116/03, é de aplicação obrigatória pelos Municípios, restando inválida, por violação aos arts. 146, III, a, e 156, § 1º, da CF, a legislação municipal que disponha em sentido contrário. E dispor em sentido contrário significa negar-lhe aplicação, total ou parcialmente, em todos ou em alguns casos, sem que tal decorra do próprio DL 406/68 ou da LC 116/03.

Esclarecedor e preciso, no ponto, aliás, o julgado do Egrégio Tribunal Regional Federal desta 4ª Região:

*TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADES DE ADVOCACIA.*

1. *Não há irregularidade na representação da OAB, uma vez que os Conselhos Seccionais têm personalidade jurídica própria, com jurisdição sobre os respectivos territórios, de acordo com o disposto no artigo 45, §2º e 57 da Lei nº 8.906/94. Assim, prescindem de autorização individual para a defesa da classe dos advogados (artigo 44, II da Lei nº 8.906/94).*

2. *Não há in casu incompetência da Justiça Federal, tendo em vista que a Ordem dos Advogados do Brasil tem, sim, natureza jurídica de autarquia, revestida de caráter especial.*

3. *Existe prevenção contra o eventual ato de autoridade consubstanciado na atuação por falta de recolhimento de tributo (ISS), bem como na não admissão no regime fixo anual de tributação por meio de ISS de sociedades de advocacia registradas no Município de Curitiba, independentemente do número de trabalhadores em relação ao número de sócios, pelo que cabível a impetração de mandado de segurança.*

4. *A lei complementar municipal 40/01 inovou, ampliando a prescrição legal aplicável, formulando exigência que acaba por impor condições diferentes às sociedades dedicadas às mesmas atividades, baseadas em fator irrelevante para o desempenho dos serviços.*

5. *Ora, uma vez que o decreto-lei nº 406/68 foi recepcionado pela nova ordem constitucional, a lei complementar municipal se apresenta como instrumento inidôneo a alterar previsão de norma geral, tendo excedido sua competência.*

6. *A imposição de condição - in casu possuir no máximo dois trabalhadores em relação a cada sócio - em nada modifica a condição do serviço prestado pela sociedade de advocacia contribuinte de ISS, razão pela qual excluir do regime fixo de anual de tributação pelo ISS sob esse fundamento ofende a isonomia e contraria a Constituição Federal.*

(TRF4, AMS 2002.70.00.014508-6, Primeira Turma, Relatora Maria Lúcia Luz Leiria, DJ 14/01/2004)

A legislação municipal (LC 07/73 e Decreto Municipal nº 15.416/09), ao inovar em matéria de condições para a tributação das sociedades de advogados por valor fixo conforme o número de profissionais, não encontra suporte de validade.

Válidas só poderiam ser condições estabelecidas por lei complementar federal ou decorrentes do próprio conceito de sociedades profissionais, o que, no caso da sociedade de advogados, encontra disciplina no Estatuto da OAB (Lei 8.906/94), que dispõe:

*Art. 16. Não são admitidas a registro, nem podem funcionar, as sociedades de advogados que apresentem forma ou características mercantis, que adotem denominação de fantasia, que realizem atividades estranhas à advocacia, que incluam sócio não inscrito como advogado ou totalmente proibido de advogar.*

*§ 1º A razão social deve ter, obrigatoriamente, o nome de, pelo menos, um advogado responsável pela sociedade, podendo permanecer o de sócio falecido, desde que prevista tal*

*possibilidade no ato constitutivo.*

*§ 2º O licenciamento do sócio para exercer atividade incompatível com a advocacia em caráter temporário deve ser averbado no registro da sociedade, não alterando sua constituição.*

*§ 3º É proibido o registro, nos cartórios de registro civil de pessoas jurídicas e nas juntas comerciais, de sociedade que inclua, entre outras finalidades, a atividade de advocacia.*

Note-se que a preservação da essência das sociedades de advogados como sociedades profissionais já é assegurada pela sua própria definição legal constante do Estatuto da Advocacia.

Ante o exposto, **CONCEDO A MEDIDA LIMINAR** para determinar que a autoridade coatora se abstenha de exigir das sociedades de advogados com registro na OAB/RS o recolhimento do ISSQN tendo por base o preço dos serviços prestados, independentemente do cumprimento das condições estabelecidas no art. 20, § 4º, inciso II, da Lei Complementar Municipal nº 07/73 e no art. 49, IV e VII, §§ 3º e 4º, do Decreto 15.416/06, cuja exigibilidade suspendo, sem prejuízo do recolhimento e da cobrança do imposto pelo regime de tributação fixa anual que encontra suporte no DL 406/68.

Intimem-se.

Dê-se vista ao Ministério Público, após, retornem os autos conclusos para prolação de sentença.

Porto Alegre, 15 de junho de 2009.

**Leandro Paulsen**  
**Juiz Federal**