

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
UNIRIO

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS – CCJP

BACHARELADO EM DIREITO

A Tributação sobre os Serviços (ISSQN) das Sociedades
Uniprofissionais

Rio de Janeiro

2017

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
UNIRIO

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS – CCJP

BACHARELADO EM DIREITO

A Tributação sobre os Serviços (ISSQN) das Sociedades
Uniprofissionais

Ulisses Bretas Miranda

Monografia referente ao Trabalho de
Conclusão de Curso (TCC-2 - 10º período)
do curso de bacharelado em Direito da
Universidade Federal do Estado do Rio de
Janeiro – UNIRIO.

Orientador: Prof. Dr. José Carlos
Vasconcellos dos Reis

Rio de Janeiro

2017

Ulisses Bretas Miranda

Monografia referente ao Trabalho de Conclusão de Curso (TCC-2 - 10º período) do curso de bacharelado em Direito da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro – UNIRIO.

Data de aprovação:

Banca Examinadora:

José Carlos Vasconcellos dos Reis

Ao Grande Arquiteto do Universo, que permitiu que tudo isso fosse possível.

Aos meus Pais, que me ensinaram os valores do conhecimento, pelo investimento dispensado aos filhos, pelo exemplo e constante aprendizado.

À Minha Querida Irmã, minha eterna gratidão por todo apoio nas conquistas em que obtive.

À minha fiel companheira Márcia, pelo constante incentivo e apoio durante a realização do Curso de Direito.

À mais nova integrante na família, minha sobrinha, que com seu lindo sorriso enche nossos corações de alegria.

Ao Professor José Carlos Vasconcellos dos Reis, pela dedicação aos seus alunos, pelo apoio e direcionamento deste trabalho.

Ao corpo docente do curso de Direito da UNIRIO, pela dedicação, respeito e zelo para com seus alunos.

“Teu dever é lutar pelo Direito, mas se um dia encontrares o Direito em conflito com a Justiça, luta pela Justiça.”

Eduardo Juan Couture

RESUMO

O presente estudo lastreia-se na análise de dispositivos da Constituição da República Federativa do Brasil e de normas infraconstitucionais, trazendo à baila também a jurisprudência e as lições doutrinárias correlatas à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) prestados pelas sociedades uniprofissionais, observando-se, dentre outros aspectos, os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva. O entendimento jurisprudencial e doutrinário dominante é que a Lei Complementar nº 116/2003, ao tratar de normas gerais sobre o ISSQN, não revogou o art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68, e que tais dispositivos são compatíveis e foram recepcionados pela atual Carta Magna, de modo que as sociedades uniprofissionais gozam do benefício de recolhimento do ISSQN em bases fixas, portanto, desassociada da base de cálculo real do imposto que corresponde ao preço do serviço prestado.

Palavras-chaves: Tributação. ISSQN. Decreto-Lei nº 406/68. Lei Complementar nº 116/2003. Sociedades. Profissionais. Uniprofissionais. Capacidade Contributiva. Isonomia.

ABSTRACT

The present study focuses on the analysis of the provisions of the Constitution of the Federative Republic of Brazil and the infraconstitutional norms, bringing to light the jurisprudence and the doctrinal lessons related to the incidence of the Tax on Services of any Nature (ISSQN) provided by the uniprofessional societies, observing the constitutional principles of isonomy and contributory capacity, among other aspects. The dominant jurisprudential and doctrinal understanding is that Complementary Law 116/2003, when dealing with general norms on the ISSQN, did not repeal art. 9º, §§ 1 and 3 of Decree-Law 406/68, and that such devices are compatible and have been approved by the current Magna Carta, so that uniprofessional societies enjoy the benefit of collection of the ISSQN in fixed bases, therefore, disassociated of the actual tax base corresponding to the price of the service provided.

Key-words: Taxation. ISSQN. Decree-Law No. 406/68. Complementary Law 116/2003. Society. Professionals. Uniprofessionals. Contributory Capacity. Isonomy.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	2
2.	O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN).....	4
2.1.	DO FATO GERADOR DO ISSQN – Aspecto Material.....	5
2.2.	DA SUJEIÇÃO PASSIVA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NO ISSQN – Aspecto Pessoal.....	9
2.3.	DO LOCAL DE INCIDÊNCIA DO ISSQN – Aspecto Espacial.....	12
2.4.	DO MOMENTO DO ISSQN – Aspecto Temporal	13
2.5.	DA BASE DE CÁLCULO E DA ALIQUOTA DO ISSQN – Aspecto Quantitativo	15
3.	A SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	28
4.	DISTINÇÃO ENTRE AS SOCIEDADES SIMPLES E A SOCIEDADE EMPRESÁRIA.....	36
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
6.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	47

1. INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) constitui tributo de competência dos municípios e do Distrito Federal de grande relevância no montante de arrecadação da receita desses entes políticos, sendo em muitos casos, a principal fonte de arrecadação tributária, e o seu resultado também indica o grau de atividade econômica do município, posto que com a economia aquecida, a prestação de serviços cresce implicando no aumento da arrecadação do ISSQN.

Esse imposto surgiu no ordenamento positivo pátrio em 1965 por intermédio da Emenda Constitucional nº 18/65 à então vigente Constituição de 1946. A Constituição seguinte, de 1967, manteve a previsão do ISSQN.

Em outubro de 1966, com a Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional) sobreveio as primeiras disposições atinentes ISSQN nos artigos 71, 72 e 73 com as definições como definição do fato gerador, base de cálculo e sujeito passivo.

Em 1968 veio à luz o Decreto-Lei nº 406/68 que teve por escopo, dentre outros, o de explicitar os principais elementos do Fato Gerador referente ao ISSQN. Tal diploma sofreu sucessivas modificações por meio do Decreto-lei nº 834/69, Lei 7.192/84, LC 56/87 e LC 100/99).

Com o advento da Constituição Federal de 1988 o ISSQN foi mantido e tivemos a edição de novos diplomas relevantes nessa matéria, que foram a Emenda Constitucional 37/2002, que atribuiu à Lei Complementar a prerrogativa de estabelecer as alíquotas máximas e mínimas e fixou, no at. 88 das Disposições Transitórias, temporariamente as alíquotas mínimas em 2% (dois por cento). Em 2003, veio a lume a Lei Complementar 116/2003, que definiu os diversos aspectos do Fato Gerador, tais como: hipóteses de incidência, base de cálculo, alíquotas, locais da prestação, além de incluir regras específicas sobre substituição tributária no ISSQN. Após, em 2016, a Lei Complementar nº 116/2003 sofreu alterações por meio da Lei Complementar nº 157/2016. Dentre outras alterações, destacamos a fixação da alíquota mínima do ISSQN em 2% (dois por cento) e a vedação à concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da

aplicação da alíquota mínima de 2% (dois por cento), ressalvando apenas os serviços especificados nos subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a LC 116/2003.

Exposta brevemente a sequência histórica dos atos normativos atinentes ao ISSQN, cumpre esclarecer que analisaremos de forma sucinta alguns aspectos gerais acerca do ISSQN para, após, discutir especificamente a temática que envolve a tributação do ISSQN prevista nos §§1º e 3º, do art. 9º, do Decreto-Lei nº 406/68, incidente sobre as sociedades de profissionais, também denominadas de sociedades uniprofissionais, a luz dos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva. Por essa regra, determinadas categorias podem recolher o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) segundo um valor fixo, portanto, afastando a base de cálculo real do imposto, qual seja, o preço do serviço.

A relevância do estudo deste tema está na necessidade de se repensar a forma de tributação ora analisada tendo em vista as possíveis distorções existentes entre a incidência tributária e a justiça fiscal, esta entendida, mormente, sob os aspectos da tributação com base na capacidade contributiva e isonomia tributária.

2. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

Sem a pretensão de esgotar a matéria, abordaremos aspectos gerais atinentes ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

O ISSQN encontra seu principal fundamento de validade na Carta Magna brasileira, que traça a regra-matriz do imposto. Vejamos o que diz o art. 156 da Constituição Federal:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
(...)
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Portanto, pode o Poder Público Municipal tributar os serviços de qualquer natureza, exceto os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que são da competência privativa do Estado.

O artigo 146, III, a, da Constituição Federal estabelece que cabe à lei complementar, editada pela União, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Nesse sentido, a lei complementar deve enumerar quais serviços ficam sujeitos à incidência do ISSQN.

O § 3º do art. 156 da CF estabelece mais atribuições para a lei complementar do ISS, quais sejam: 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.

Importa aqui ressaltar que as alíquotas máximas devem obedecer ao princípio tributário do não confisco e alíquota mínima deve evitar a denominada “guerra fiscal” entre os municípios, onde municípios se utilizam meios nocivos como a admissão de estabelecimento de fictícios em seus municípios, a fim de atrair empresas para se estabelecerem em seus territórios, visando a geração de emprego

e renda, em troca de concessão de incentivos fiscais, quando o estabelecimento se encontra de fato em outro município.

A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, em vigor a partir de 11.8.2003, data de sua publicação, revogou expressamente os diplomas anteriores que regravam o ISS. Assim, não mais vigem no ordenamento tributário o Decreto-Lei no 406/1968 (em parte) e as Leis Complementares nºs. 56/1987 e 100/1999.

A nova lei institui ampla lista de serviços tributáveis, incluindo atividades que há anos vêm constituindo objeto de conflitos judiciais, como os serviços cartorários e dos correios. Exclui a locação de bens móveis, mas mantém outras modalidades de cessões de direito.

2.1. DO FATO GERADOR DO ISSQN – Aspecto Material

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5172/66) dispõe no artigo 114 acerca do fato gerador da obrigação o seguinte teor:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Nas lições de Amilcar Falcão, fato gerador, é o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado.¹

Explica o autor:

Nesta definição estão mencionados, como elementos relevantes para a caracterização do fato gerador, os seguintes: a) a previsão em lei; b) a circunstância de constituir o fato gerador, para o Direito Tributário, um fato jurídico, na verdade um fato econômico de relevância jurídica; c) a circunstância de tratar-se do pressuposto de fato para o surgimento ou a instauração da obrigação ex lege de pagar um tributo determinado.²

¹ FALCÃO, Amilcar de Araújo, 2013, p. 2

² FALCÃO, Amilcar de Araújo, 2013, p. 2

Assim, o fato gerador da obrigação principal estabelecida em lei consubstancia elemento material essencial para que se possa delinear a estrutura tributária do imposto.

Nesse sentido, Amilcar Falcão leciona que:

Sem essa previsão ou definição de lei, não se configurará o fato gerador. Haverá um fato de vida comum, ou um fato econômico, ou mesmo um fato relevante para outros ramos do Direito: para o Direito Tributário, será ele um fato juridicamente irrelevante, no que diz respeito ao nascimento da obrigação tributária.³

O fato gerador da obrigação principal consubstancia situações concretas que se enquadram nas hipóteses de incidência elegível pelo legislador, e deve ser relevante para efeitos tributários, ou seja, deve ter relevância e consistência econômica, de modo constituir um critério, um índice para aferição da capacidade contributiva daquele dos sujeitos aos quais se atribui.

Vale aqui citar outros trechos da obra de referência de Amilcar Falcão:

Quis-se assinalar, porém, que o aspecto do fato gerador que o legislador tributário considera para qualificá-lo é a sua idoneidade ou aptidão para servir de ponto de referência, de metro, de indicação por que se afira a capacidade contributiva ou econômica do sujeito passivo da obrigação tributária.⁴

Entende-se, porém, que, escolhido o fato gerador de um tributo, sobretudo de um imposto, o legislador terá levado em conta a capacidade econômica dos sujeitos passivos das respectivas relações tributárias.

Em qualquer das hipóteses, será o fato gerador considerado como índice da capacidade contributiva ou econômica a ser adequadamente atingida pelo tributo.

Já se vê que ao Direito Tributário interessa precipuamente o resultado econômico, ou seja, a relação econômica subjacente no acontecimento ou fato definido como fato gerador.

Na alusão, pois, a atos, fatos ou circunstâncias para a definição do fato gerador, tem a lei tributária em vista surpreender os indícios de capacidade contributiva que, assim, sob a forma jurídica considerada, se denuncia.⁵

³ FALCÃO, Amilcar de Araújo, 2013, p. 18

⁴ FALCÃO, Amilcar de Araújo, 2013, p. 40

⁵ FALCÃO, Amilcar de Araújo, 2013, p. 42 e 43

Sobre o fato gerador do ISSQN, a Lei Complementar Federal nº 116/2003 dispõe o seguinte teor:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Portanto, a LC nº 116/2003 define como fato gerador do ISSQN a prestação dos serviços constantes da lista anexa à Lei, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. O §4º do artigo 1º ainda dispõe que a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado. Nesse sentido, deduz-se que não importa o tipo de empresa, o seu objeto social ou a denominação que se dá ao serviço prestado. Se o serviço prestado se enquadra em um dos itens da lista de serviços da LC nº 116/2003, é devido o ISSQN.

A doutrina majoritária e a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendem que a lista de serviços instituída pela lei complementar é taxativa, ou seja, não se admite a incidência do ISSQN sobre quaisquer serviços que não os previstos expressamente na lei complementar. Não obstante, o STJ, definiu que embora taxativa, admite a lista interpretação extensiva para abrigar serviços idênticos aos expressamente previstos, mas com diferente nomenclatura.⁶ Isso se dá em razão de o legislador ter se utilizado de expressões como “congêneres”, “em geral” ou “de qualquer natureza”, sendo esses correlatos àqueles expressamente previstos em lei,

⁶ REsp. 567.592/PR, julgado em 4/11/2003

admitindo-se assim interpretação extensiva. Cabe aqui destacar, que não se trata de se utilizar a analogia para exigir tributo não previsto em lei, já que isso é vedado pelo art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional.⁷

Não obstante, há autores que defendem a impossibilidade de uma lista de serviços taxativa, instituída por lei complementar, conforme destacado pela Autora Silvia Helena Gomes Piva quando cita a lição de Clélio Chiesa:⁸

A lei complementar, no sistema jurídico brasileiro, não tem função unívoca, presta-se a finalidades diversas, como servir de instrumento hábil para a instituição de tributos, instrumento adequado para a inserção de desonerações nacionais e veicular normas gerais sobre direito tributário. No caso de imposto sobre serviços – ISS, deferentemente do que sustentam alguns autores, não nos parece que cabe à Lei Complementar demarcar a competência dos Municípios mediante a edição de Lei Complementar, contemplando a lista dos serviços passíveis de serem tributários. A Lista a que se refere o art. 156, III, da CF, entendemos que tem caráter meramente explicativo; não taxativo, embora esse não tenha sido o entendimento firmado pelo Supremo tribunal Federal. A Função da Lei Complementar, em relação ao ISS, é a de veicular normas gerais e de conceder, na hipótese autorizada constitucionalmente, a desoneração do ISS. Com efeito, não pode o legislador, a pretexto de editar normas gerais, redefinir a competência impositiva dos Municípios, seja para ampliar, seja para restringir o âmbito de atuação, como ocorreu com a Lei Complementar nº 116/2003.

Consideramos mais adequado o entendimento esposado pela jurisprudência, já que a lista taxativa objetiva que tributação ocorra de forma uniforme nos diversos municípios. Se assim não fosse, ter-se-ia mais um instrumento para odiosas práticas de “guerra fiscal” entre municípios.

⁷ Art. 108. (...) § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

⁸ Chiesa (2001, 9. 332) *apud* Piva (2012, p. 42)

2.2. DA SUJEIÇÃO PASSIVA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NO ISSQN – Aspecto Pessoal

Regra geral, o sujeito passivo da obrigação tributária corresponde a pessoa física ou jurídica sujeita a exação do tributo. Podendo ser o contribuinte ou o responsável tributário.

O conceito de contribuinte vem insculpido no art. 5º, I, da Lei Complementar no 116/2003, que a define singelamente o prestador do serviço, no que repete a redação do Decreto-Lei nº 406/1968. É espécie do gênero sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 121 do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal e a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Contribuinte, pois, é o cabeleireiro, o advogado, o corretor de seguros, a instituição financeira, ou seja, toda pessoa física ou jurídica que preste efetivamente um serviço de qualquer natureza.

Vale ressaltar que o inciso II do art. 2º da LC nº 116/2003 retira do campo de incidência do ISS alguns profissionais, quais sejam: empregados; os trabalhadores avulsos; os diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações; e os sócios-gerentes e gerentes-delegados. Portanto, todas essas categorias de trabalhadores estão fora do conceito de contribuinte para fins de ISS.⁹

Portanto, o responsável tributário corresponde aquele que, embora não pratica o fato imponible, acaba sendo, por expressa disposição legal, sujeito a exação tributária.

⁹ “Art. 2º O imposto não incide sobre: (...) II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;”

À guisa de ilustração, citamos um dispositivo do Código Tributário do Município do Rio de Janeiro (Lei nº 691/1984), *in verbis*:

Art. 14 - São responsáveis:

(...)

IV – os titulares de direitos sobre prédios ou os contratantes de obras e serviços, se não identificarem os construtores ou os empreiteiros de construção, reconstrução, reforma, reparação ou acréscimo desses bens, pelo imposto devido pelos construtores ou empreiteiros;

Observa-se no dispositivo acima que o sujeito passivo responsável não é o realizador do fato gerador; não obstante ele é chamado pela legislação a se submeter ao ônus da exação por ter descumprido um dever instrumental que lhe cabia, qual seja, exigir do construtor a documentação fiscal correspondente ou a prova da quitação do imposto devido.

Todavia, se entender que é mais adequado ao interesse público, pode o legislador atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a um terceiro, que não o contribuinte, mas que tenha alguma vinculação com o fato gerador (normalmente o tomador do serviço, no caso do ISSQN). Em algumas situações, apenas o responsável responde pelo crédito tributário, excluindo a responsabilidade do contribuinte; em outras, o contribuinte responde em caráter supletivo.

Nesse sentido, o art. 6º da Lei Complementar nº 116/2003 dispõe acerca da sujeição passiva tributária indireta, nos seguintes termos:

Art. 6º. Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere a multa e aos acréscimos legais.

§ 1º. Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º. Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I - O tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;
II - a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02

7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 a 17.10 da lista anexa.

III - a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no §4º do art. 3º desta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).

Vale destacar que a obrigação do responsável tributário abrange o imposto devido e eventuais multas e acréscimos legais, tenha ou não retido o ISS na fonte. Assim, o responsável deve reter na fonte, e efetuar, ele próprio, o recolhimento do imposto.

Por fim, importa ressaltar que na responsabilidade por sucessão o fato gerador ocorre na pessoa do contribuinte e o tributo é posteriormente transferido para o responsável (sucessor). Já na substituição o fato gerador surge diretamente na pessoa do responsável (substituto).

Nesse prisma, o sujeito passivo da obrigação tributária principal poderá ser o contribuinte, identificado como aquele que mantém relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, ou o responsável, aquele que, a despeito de não se revestir da condição de contribuinte, possui obrigação por força de disposição expressa de lei.

Por fim, vale reproduzir aqui o ensinamento de Mangieri¹⁰

Sabe-se que a lei complementar não cria tributo, mas apenas declara os seus elementos essenciais. São as chamadas normas gerais de direito tributário. Tem-se como substância de um tributo, entre outros, a definição do seu sujeito passivo. Este, por sua vez, é formado pelo contribuinte e eventualmente pelo responsável. Disso resulta que, como elemento essencial do tributo, deve a figura da sujeição passiva indireta ser criada por lei municipal específica, que apenas observará as limitações constitucionais aclaradas pela lei complementar.

Ocorre que, atualmente, essa noção tem sido abalada (relativizada) na prática. Cite-se a legislação do Simples Nacional (Lei Complementar nº 123/2006), que instituiu novas alíquotas do ISS e ICMS, sem qualquer insurgência significativa por parte da doutrina afeta ao segmento. Com efeito, o ISS cobrado dentro da sistemática do Regime Simplificado está embasado em uma lei complementar federal (nacional), e não em lei municipal.

Portanto, poucos ousariam contestar a direta aplicação do art. 6º, § 2º, da LC nº 116/2003, mesmo diante da inexistência de lei municipal prevendo a retenção na fonte do ISS.

¹⁰ MANGIERI, Francisco Ramos. ISS –Teoria , Prática e Questões Polêmicas (2012, p. 38).

2.3. DO LOCAL DE INCIDÊNCIA DO ISSQN – Aspecto Espacial

Existe uma interface entre o aspecto subjetivo e o aspecto territorial a delimitar qual será o Município que, em determinadas situações, deterá a prerrogativa de poder exigir o tributo.

O art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, ainda antes da alteração promovida pela LC 157/2016, já estabelecia, em seu caput, a regra geral do domicílio tributário no que diz respeito ao ISS, *in verbis*:

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

.....

Com a nova redação o referido dispositivo passou a ter o seguinte teor:

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

.....

Assim, como regra, o ISS é devido ao Município do local do estabelecimento prestador dos serviços, motivo pelo qual é relevante, na maioria dos casos, a identificação do efetivo executor dos serviços. As exceções estão previstas nos incisos I a XXV do artigo 3º, da LC nº 116/2003, hipóteses em que há deslocamento do domicílio tributário.

O artigo 1.142 do Código Civil define estabelecimento como sendo todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.

A Lei Complementar Federal n.º 116/03, por seu turno, deixa assente que o conceito de estabelecimento não é meramente formal. O artigo 4º define estabelecimento prestador como o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Dessa forma, para ser estabelecimento prestador não basta um simples local nominado pelas partes interessadas em um instrumento escrito, mas deve ser necessariamente aquele em que a atividade empresarial de prestar serviços é exercida, de modo permanente ou temporário, e no qual seja mantida estrutura organizacional ou administrativa.

É importante observar a possibilidade de o contribuinte estabelecido em mais de um Município indicar como prestador do serviço estabelecimento distinto do que efetivamente o presta, no intuito de aplicar a legislação do Município que lhe seja mais favorável. Cabe aos Municípios inibir essa prática por meio da identificação do local onde de fato o serviço é prestado, que, basicamente, é aquele no qual estão concentrados os recursos materiais e humanos necessários a prestação.

Portanto, caso a pessoa jurídica prestadora de serviços seja titular de dois ou mais estabelecimentos, a identificação daquele que de fato prestou os serviços levará em consideração não apenas o que for declarado pelo contribuinte, mas a constatação de qual dos estabelecimentos efetivamente executou os serviços.

2.4. DO MOMENTO DO ISSQN – Aspecto Temporal

No Aspecto temporal, pode se dizer que o fato gerador do ISSQN se dá com a completude da prestação do serviço, que sob a ótica do tomador do serviço pode ser considerado como o momento em que ele considera que recebeu, na plenitude, o resultado do esforço dispendido pelo prestador.

Não obstante vale reproduzir aqui trecho da obra de CARNEIRO, ao citar Susy Gomes Hoffmann¹¹

Em primeiro lugar, deve-se tomar o cuidado, desde logo, de distinguir o momento da efetiva prestação de serviços com o momento do pagamento pela prestação dos serviços. O critério temporal está ligado ao primeiro e o tributo será devido independentemente do pagamento do valor contratado, pois o signo presuntivo de riqueza que possibilita a incidência tributária é a prestação de serviços e não o efetivo recebimento do valor pactuado. Por outro giro, o pagamento antecipado dos valores, antes da efetiva prestação dos serviços, também não permite a cobrança do tributo, pois a relação jurídica tributária somente estará apta a surgir após a ocorrência do fato jurídico tributário. Em segundo lugar, uma distinção importante está em saber se a presunção de serviços ocorre uma única vez, se é fracionável, ou se é feita por um período prolongado, mediante um contrato de prestação de serviços com previsão de pagamentos mensais. No primeiro caso, temos uma situação simples: a prestação de serviços ocorre numa atividade não fracionável, por exemplo, a prestação de serviço prevista no item 6.01 'Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres' ocorre de uma forma específica, sem fracionamentos, não há como dividir tais serviços em etapas sujeitas a pagamentos específicos, de tal modo que não há dúvida: a cada prestação de serviços dessa espécie surge uma relação jurídico – tributário que gera o pagamento de ISS. (...) Num segundo caso temos os serviços que podem ser divididos em várias etapas e cada uma delas poderá consistir numa prestação de serviços, como é o caso dos serviços de construção civil por empreitada, em que o tomador de serviços – dono da obra – contrata o prestador de serviços para construir a sua casa e irá pagar o valor contratado de acordo com etapas distintas e autônomas, como por exemplo, fundação, concretagem, cobertura, pintura. Nesse caso, entendemos ser legal que se considere ocorrida a prestação de serviços, por etapas, podendo ser cobrado o valor do ISS incidente sobre cada uma delas, independentemente do término da obra. O cuidado que se deve nesse caso é se está sendo considerada, em tal fracionamento, a ocorrência de uma efetiva prestação de serviços. No terceiro caso temos os serviços que ocorrem de forma continuada, como por exemplo, a prestação de serviços de manutenção, em que o tomador de serviços e o prestador de serviços pactuam um valor médio mensal para uma previsão de eventuais serviços a serem prestados no mês. Nesses casos, entendemos que, findo o período estipulado em contrato para a prestação periódica de serviços, torna-se devido o tributo, de tal modo que, se o período estipulado em contrato for mensal, ao final de cada mês surgirá uma relação jurídica tributária.

¹¹ HOFFMANN (522-523) *apud* CARNEIRO, Claudio (2013, p. 194 – 195).

2.5. DA BASE DE CÁLCULO E DA ALIQUOTA DO ISSQN – Aspecto Quantitativo

No que concerne à base de cálculo, consubstancia a perspectiva dimensionável da materialização do tributo. Em outras palavras, é elemento quantitativo da obrigação tributária. É de sua conjugação com a alíquota que resulta o *quantum debeat* da exação. Expressa, pois, em termos matemáticos, o montante sobre o qual incidirá a tributação.

Sobre o tema, Amílcar Falcão dispõe a seguinte lição¹²:

Também o fato gerador é decisivo para a definição da base de cálculo do tributo, ou seja, daquela grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o quantum a pagar.

Essa base de cálculo tem de ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a afigurar-se como sua verdadeira e autêntica expressão econômica.

É certo que nem sempre há absoluta identidade entre uma e o outro. Dizem os escritores que tal simultaneidade ou identidade perfeita entre fato gerador e base de cálculo só encontrada nos impostos sobre a renda e sobre o patrimônio.

Não obstante, é indispensável configurar-se uma relação de pertinência da base de cálculo ao fato gerador: tal inerência ou pertinência afere-se, como é óbvio, por este último. **(grifo nosso)**

Repise-se, a base de cálculo deve ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a afigurar-se como sua verdadeira e autêntica expressão econômica. De outro modo, a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo.

Vejamos o que dispõe o art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003:

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.

¹² FALCÃO, Amílcar de Araújo, 2013, p. 106 e 107

§ 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)

Observa-se que o caput do art. 7º define como regra geral que a base de cálculo do ISS constitui o preço do serviço. Assim, em regra, não se admitem deduções ou reduções da base de cálculo, exceto nas hipóteses previstas em lei.

Assim, o preço do serviço constitui grandeza de manifestação consentânea à quantificação da riqueza tributada pelo imposto.

Não obstante, vimos que a Lei Complementar nº 116/2003 revogou expressamente diversas disposições atinentes ao ISSQN previstas no Decreto-Lei nº 406/68, deixando, contudo, de mencionar a revogação do artigo 9º do referido Decreto. Dispõe o artigo 9º, do Decreto-Lei nº 406/68, o seguinte teor:

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.

§ 2º Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969)

a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969)

b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969)

§ 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 1987)

§ 4º Na prestação do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o imposto é calculado sobre a parcela do preço correspondente à proporção direta dela da extensão da rodovia

explorada, no território do Município, ou da metade da extensão de ponte que una dois Municípios. (Incluído pela Lei Complementar nº 100, de 1999)

§ 5o A base de cálculo apurado nos termos do parágrafo anterior: (Incluído pela Lei Complementar nº 100, de 1999)

I - é reduzida, nos Municípios onde não haja posto de cobrança de pedágio, para sessenta por cento de seu valor; (Incluído pela Lei complementar nº 100, de 1999)

II – é acrescida, nos Municípios onde haja posto de cobrança de pedágio, do complemento necessário à sua integralidade em relação à rodovia explorada. (Incluído pela Lei complementar nº 100, de 1999)

§ 6o Para efeitos do disposto nos §§ 4o e 5o, considera-se rodovia explorada o trecho limitado pelos pontos equidistantes entre cada posto de cobrança de pedágio ou entre o mais próximo deles e o ponto inicial ou terminal da rodovia. (Incluído pela Lei Complementar nº 100, de 1999) **(grifo nosso)**

Observa-se que o artigo 7º da LC nº 116/2003 repete o enunciado do *caput* do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/68, mas não previu qualquer tratamento diferenciado para determinação da base de cálculo dispensada a autônomos e às sociedades uniprofissionais.

Assim, o §3º do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/1968 estabelece que a prestação de determinados serviços por sociedades uniprofissionais (sociedades de profissionais) ficam sujeitas ao recolhimento do ISS na forma do §1º (ISSQN independente do movimento econômico), calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal.

Como vimos, as sociedades uniprofissionais são aquelas formadas por sócios (pessoas físicas) com a mesma habilitação profissional, cujo objeto seja relacionado à habilitação profissional dos sócios, que desenvolvem pessoalmente as atividades. Ressalte-se que as sociedades de profissionais podem contar com empregados com habilitação diversa da dos sócios, mas devem limitar-se às atividades administrativas da própria sociedade, não podendo desempenhar atividade relacionadas ao objeto da sociedade.

Os serviços a que o §3º se refere são:

1 - Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultrasonografia, 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;

91 - Economistas;

92 - Psicólogos.

Essas regras do Decreto-Lei nº 406/1968 seriam substancialmente alteradas pelo projeto que deu origem a Lei Complementar nº 116/2003, já que não previam mais o ISS fixo no ordenamento tributário nacional, combatido por parte da doutrina. Haveria então uma única base de cálculo para todos os prestadores de serviços, qual seja, o preço do serviço.

Ocorre que o artigo 10 da Lei Complementar nº 116/2003 diz o seguinte:

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.

Assim, o artigo 10 acima mencionado revogou tanto o inciso V do artigo 3º do Decreto-Lei nº 834/69 que dava nova redação ao §3º do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/1968, dispondo sobre a tributação fixa das sociedades de profissionais, quanto a Lei Complementar nº 56/87, que, em seu artigo 2º, também deu nova redação ao §3º do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/1968.

Diante desse panorama, surgiram diversos questionamentos da doutrina jurídica e posições divergentes quanto à manutenção ou não da sistemática de tributação mediante o ISS Fixo. Denominamos primeira corrente a parte da doutrina que defendia a não revogação dos §§ 1º e 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei nº 406/68; a segunda corrente defendia a manutenção dos dispositivos, mas com a sua redação original, ou seja, redação anterior as alterações promovidas pelo Decreto-Lei nº 834/69 e Lei Complementar nº 56/87, já que estes foram expressamente revogados pelo o artigo 10 da Lei Complementar nº 116/2003; e a terceira corrente corresponde a parte da doutrina que defendia a revogação dos §§ 1º e 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei nº 406/68.

No sentido da primeira corrente, temos as lições de Harada¹³:

O art. 7º da nova disciplina do ISS estabelece que a **base de cálculo do imposto é o preço do serviço**, repetindo o caput do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68. Os §§ 1º e 3º nenhuma referência fazem à tributação por valor fixo, em relação aos profissionais autônomos e às sociedades de profissionais liberais, que estão expressos nos §§ 1º e 3º, do citado art. 9º. Pelo contrário, os §§ 1º e 2º (o § 3º foi vetado) cuidam **de outras matérias**, dando a impressão de que a chamada tributação por alíquota fixa desapareceu.

Foi o suficiente para florescer a doutrina da abolição do regime de tributação fixa para a sociedade de profissionais liberais, embora reconhecendo, à unanimidade, sua manutenção em relação aos profissionais autônomos, que prestam serviços sob forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte. Alguns autores, procedendo a uma interpretação meramente literal, chegam a proclamar o antigo ditado, **in claris cessant interpretatio**, para decretar a morte do regime de tributação fixa das sociedades de profissionais. Nada mais equivocado!

É preciso repensar a matéria, recorrendo não só ao elemento histórico, como também, promovendo uma interpretação sistemática dentro da ordem jurídica **como um todo**, para alcançar o verdadeiro sentido das normas. No substitutivo

¹³ HARADA, Kiyoshi. 2014, p. 118 – 119.

aprovado pela Câmara Federal, o art. 9º do DL 406/68 **era expressamente revogado**, conforme art. 10 daquele substitutivo. Aquele órgão de representação popular abolia, pois, o regime jurídico de tributação dos profissionais liberais. Todavia, o **Senado Federal manteve aquele artigo 9º e seus parágrafos**, entendendo, e com acerto, que não eram incompatíveis com o art. 7º e parágrafos da nova lei de regência nacional do ISS, revogando todos os demais artigos do DL nº 406/68, pertinentes ao imposto municipal. Aquela casa legislativa continuou, pois, reconhecendo a relevância social dos serviços prestados pelos profissionais liberais. Não se pode perder de vista que a propositura legislativa sancionada pelo Executivo foi a do Senado Federal, e não a da Câmara dos Deputados.

Poder-se-ia objetar que o § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68, que cuida da tributação de sociedade de profissionais, havia sido, sucessivamente, alterado pelo art. 3º, V do Decreto-lei nº 834/69 e art. 2º da LC nº 56/87, que restaram revogados, expressamente, pelo art. 10 da LC nº 116/03. Daí a interpretação simplista de que a revogação da lei nova não restaura a lei antiga, porque a ordem jurídica vigente não permite a repriminção, salvo nos casos expressos, o que não é a hipótese sob exame.

ocorre que, além de essas alterações, introduzidas por diplomas legais revogados, terem se limitado ao aumento do número de serviços alcançados pela tributação fixa a medida que foram aumentados os itens de serviços (29 no regime do DL 406/68: 69 no regime do DL 834/69 e 100 no regime da LC 56/87), o citado § 3º do art. 9º, na condição de **preceito especial**, já estava **definitivamente incorporado** ao mundo jurídico como **exceção à regra do caput** do art. 9º, mantido pela LC nº 116/03, por *não ser* com ela incompatível. Como assinalamos antes, os preceitos legais que adicionaram itens de serviços aos quatro serviços originariamente elencados, para serem alcançados pela tributação fixa, têm natureza de norma de **efeito concreto**. Feitas as adições, cessam as suas funções, tanto é que aquelas normas não têm aplicabilidade autônoma, como tem o § 3º do art. 9º do Decreto-lei 406/68, com ou sem os itens de serviços aí apontados. **(grifos do Autor)**

Como é cediço, o conflito intertemporal de normas é resolvido à luz do que a Lei de Introdução às Normas Gerais do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/42), que dispõe em seu artigo 2º o seguinte teor:

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.

O autor entende que a Lei Complementar nº 116/03 não regulou inteiramente a matéria e que não há incompatibilidade entre as normas da desta Lei Complementar com a forma especial de cálculo do imposto estabelecida no Decreto-Lei nº 406/68 para as sociedades uniprofissionais. Nesse sentido, diz o autor¹⁴:

Ora, nenhuma dessas três hipóteses ocorreu. O art. 9º do DL nº 406/68, foi mantido pelo Senado Federal, que rejeitou o substitutivo apresentado pela Câmara baixa; regra especial não é, nem pode ser incompatível com regra geral; finalmente, a lei nova não disciplinou inteiramente a matéria, pois **indiscutivelmente** manteve a regra excepcional do § 1º do artigo 9º, do DL nº 406/68, ainda que pudesse sustentar, apenas para argumentar, que **parte de seu** § 3º restou revogado, em razão da expressa menção do inciso V do art. 3º do DL nº 834/69 e da LC nº 56/87 no rol do art. 10 da LC nº 11/03, que enumerou as normas revogadas.

Entretanto, conforme antes esclarecido, esse § 3º tem aplicação, independentemente dos itens de serviços aí mencionados, devendo ser interpretado em harmonia com o § 1º, que cuida da tributação, por alíquota fixa, do **trabalho pessoal do próprio contribuinte**.

[...] Se novas redações foram estabelecidas por instrumentos posteriores, essas “novas normas” só podem se referir ao número de serviços beneficiados pela tributação fixa, nunca ao regime de tributação fixa das sociedades, que jamais sofreu qualquer alteração. Logo, não se pode considerar revogado o regido da tributação fixa das sociedades de profissionais pela revogação de diplomas que aumentaram o número de serviços alcançados pelo regime excepcional de tributação do imposto. **(grifos do Autor)**.

A segunda corrente defendia a manutenção dos dispositivos, mas com a sua redação original, ou seja, redação anterior as alterações promovidas pelo Decreto-Lei nº 834/69 e Lei Complementar nº 56/87, já que estes foram expressamente revogados pelo o artigo 10 da Lei Complementar nº 116/2003 é o caso, por exemplo, do Autor Fernando Facury Scaff¹⁵:

[...] jamais se poderá dizer que a Lei Complementar 116/03 revogou o art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68. O que se poderá

¹⁴ HARADA, Kiyoshi. 2014, p. 120 – 121.

¹⁵ SCAFF, 2003, p. 104

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.

Entende o referido Autor, que a revogação expressa, contida na Lei Complementar nº 116/2003, da Lei Complementar 56/87 e do Decreto-Lei 834/69, implicou tão somente na revogação das alterações por estas normas implementadas, assim, apenas algumas atividades teriam sido retiradas do âmbito de incidência do tratamento diferenciado da norma dispensada às sociedades uniprofissionais. Como não ocorreu a revogação do dispositivo que prevê a tributação pelo ISSQN fixo, a existência desta modalidade de tributação permanece.

No sentido da terceira corrente, temos, por exemplo, Sergio Pinto Martins¹⁶, que defende que houve revogação tácita, já que o artigo 7º da Lei Complementar nº 116 tratou da base de cálculo do ISSQN e não repetiu as regras do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406 e seus parágrafos, eis a lição do Autor, baseado nos ensinamentos de Norberto Bobbio:

Existem três critérios para solucionar os conflitos entre normas. O primeiro é o cronológico, o segundo é o hierárquico e o terceiro é o da especialidade.

No primeiro critério, o conflito é resolvido pela prevalência da norma posterior em relação à anterior: *lex posterior derogat priori*.

Utilizando-se esse critério, a Lei Complementar nº 116 prevalece sobre a regra contida no art. 9º do Decreto-lei nº 406.

No segundo critério, a norma de maior hierarquia impõe-se sobre a de menor hierarquia: *lex superior derogat inferior*.

A Lei Complementar nº 116 e o Decreto-lei nº 406/68 têm a mesma hierarquia, pois a segunda é recepcionada pela Constituição de 1988 como lei complementar.

No terceiro critério, a norma especial prevalece sobre a geral: *lex specialis derogat generali*. Encontra-se essa orientação no § 2º do art. 2º da LICC, no sentido de que “a lei nova, que estabelece disposições gerais ou especiais a par das existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”.

A Lei Complementar nº 116 e os parágrafos do art. 9º do Decreto-lei nº 406 têm características da lei especial para regular o ISS. Não há norma especial prevalecendo sobre a geral, pois a Lei Complementar nº 116 passou a tratar da tributação pelo imposto sobre serviços.

[...]

A lei Complementar nº 116 regulou inteiramente a matéria e não tratou de tributação diferenciada para profissionais liberais.

¹⁶ PINTO MARTINS, Sérgio. 2013, p. 94 – 96.

Versou o art. 7º da Lei Complementar nº 116 sobre a base de cálculo do ISS, mas não repetiu as antigas exceções previstas no art. 9º e seus parágrafos do Decreto-lei 406. Logo, houve revogação, porque regulou inteiramente a matéria.

O § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406 faz referência a determinados itens da lista de serviços, que foram substituídos com outra numeração e de outra forma pela lista baixada pela Lei Complementar nº 116/03.

Os itens constantes do § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68 não têm correspondência exata com os previstos na Lei Complementar nº 116/03. O item 89 fazia referência apenas a engenheiros, arquitetos, urbanistas e congêneres. O item 7.01 da lista atual menciona engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, paisagismo e congêneres. Os serviços de paisagismo, agrimensura e geologia não estavam previstos no item 89. O § 2º do artigo 9º do Decreto-lei nº 406 faz referência aos itens 19 e 20 da lista, que não mais existem. Não há portanto, eficácia na previsão do § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68.

Dessa forma houve revogação dos parágrafos citados, pois a Lei Complementar nº 116 não lhes deu nova redação, de forma a se adequar aos serviços contidos na atual lista, até pelo fato de que a numeração dos serviços não é a mesma.

Há revogação tácita do art. 9º do Decreto-lei nº 406, pois a regra da Lei Complementar nº 116 é incompatível com a descrição dos serviços da atual lista.

Se o art. 7º da Lei Complementar nº 116 não tratou de tributação diferenciada para profissionais liberais, foi porque não teve interesse nesse sentido. Logo, revogou tacitamente o § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406.

Prevê o § 3º do art. 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro que, “salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência”. É a ideia de que no nosso sistema não há repristinação da norma.

A Lei Complementar nº 56/87 foi revogada expressamente pela Lei Complementar nº 116/03 (art. 10), que era a que tratava da lista de serviços. O art. 2º da Lei Complementar nº 56/87 dava nova redação ao § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406. Logo, o referido parágrafo também foi revogado.

A redação anterior do § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406 não se restaura pelo fato de a lei revogadora (Lei Complementar nº 57/87) ter perdido a vigência.

Revogada a Lei Complementar nº 56, revogado está o § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406, não se restaurando a redação anterior determinada pelo Decreto-lei nº 834/69. Não há efeito repristinatório.

Ao fim, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou o entendimento no sentido da Vigência dos §§ 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/68 no nosso ordenamento jurídico.

Embora longos, vale transcrever aqui trechos do voto do Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Relator do Recurso Especial nº 713.752¹⁷, em razão da extrema profundidade com que a questão é elucidada:

Quanto à possibilidade de revogação expressa, não houve, visto que o art. 10 da Lei Complementar n. 116/03 nem sequer mencionou o art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68. Com efeito, o art. 10 da Lei Complementar n. 116/03 revogou expressamente vários dispositivos específicos, permanecendo-se silente, portanto, no que tange aos §§ 1º e 3º Decreto-Lei n. 406/68. Ou seja, estes últimos dispositivos – que, na realidade têm o intuito de estabelecer a possibilidade de se realizar a tributação de ISS por alíquota fixa – em nada foram substancialmente alterados pelas disposições contidas na Lei Complementar n. 116/2003, havendo apenas, no que tange à lista de serviços, mera adequação e numeração dos serviços objetos de tributação.

[...]

Ressalto, outrossim, nos mesmos termos propostos pelo voto condutor do aresto recorrido, que "na redação do Projeto da LC 116/03 constava, expressamente, o art. 9º do Decreto 406/68 como norma a ser revogada pela legislação superveniente. Todavia, o Senado Federal retirou a expressão "9º" do art. 10 da LC que se estava por aprovar, revelando manifestação clarividente da intenção de que permaneçam os beneplácitos garantidos por essa legislação" (fl. 200). Nesse sentido, aliás, é o entendimento dos seguintes juristas que ora relaciono:

"embora tenha constado do substitutivo aprovado pela Câmara Federal, a revogação do art. 9º do DL 406/2003 [sic], conforme art. 10 daquele substitutivo, ou seja, o regime jurídico de tributação dos profissionais liberais não mais seria aplicado. O Senado Federal, porém, entendendo que o art. 9º e parágrafos daquele diploma legal não eram incompatíveis com o art. 7º e parágrafos da nova disciplina do ISS, manteve o art. 9º, revogando os demais artigos do DL 406/68, referentes ao imposto municipal" (Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues, 'O ISS e a Lei Complementar nº 116/2003 - Aspecto Relevantes', O ISS e a LC 116, coordenador Valdir de Oliveira Rocha, Dialética, 2003, p. 202).

"É preciso repensar a matéria, recorrendo não só ao elemento histórico, como também, promovendo uma interpretação sistemática dentro da ordem jurídica como um todo, para alcançar o verdadeiro sentido das normas. No substitutivo aprovado pela Câmara, o art. 9º do DL 406/68 era expressamente revogado, conforme art. 10 daquele substitutivo. Aquele órgão de representação popular abolia, pois, o regime jurídico de tributação dos profissionais liberais. Todavia, o Senado Federal manteve aquele art. 9º e seus parágrafos, entendendo, e com acerto, que não eram incompatíveis com o

¹⁷ https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200401837520&dt_publicacao=18/08/2006

art. 7º e parágrafos na nova lei de regência nacional do ISS, revogando todos os demais artigos do DL 406/68, pertinentes ao imposto municipal. Aquela Casa Legislativa continuou, pois reconhecendo a relevância social dos serviços prestados pelos profissionais liberais. Não se pode perder de vista que a propositura legislativa sancionada pelo Executivo foi a do Senado Federal, e não a da Câmara dos Deputados. Se o projeto deveria ter retornado ou não à Câmara é outra questão, que não interessa para a matéria aqui enfocada" (ISS - Lei Complementar 116/2003, Kyoshi Harada, 'Imposto Sobre Serviços. Lei Complementar 116/03. Tributação de Sociedades de Profissionais, p. 620, 1ª edição, Editora Juruá, p. 620, 2005). **Revogação tácita, de igual modo, não se deu, tendo em vista que não se verifica incompatibilidade alguma entre os dispositivos legais mencionados. De fato, não se constata na Lei Complementar n. 116/2003 – que não disciplinou tema semelhante ao disposto no art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 – nenhuma disposição que gerasse incompatibilidade com a tributação por alíquota fixa ora em debate. Consoante igualmente consignado no voto condutor do julgado, "manteve-se a essência e a natureza da tributação por valor fixo para as sociedades uniprofissionais, motivo pelo qual também não houve inteiro disciplinamento da matéria por lei posterior, indicando, mais uma vez, que inexistiu revogação tácita" (fl. 201). Vale mencionar, nesse aspecto, a lição de Hugo Brito Machado:**

"É evidente a inexistência de incompatibilidade entre os dispositivos da Lei Complementar 116/03 e os §§ 1º e 3º, do art. 9º, do Dec.-lei 406/68. Não existe incompatibilidade capaz de produzir a revogação da lei anterior entre uma norma dirigida aos casos em geral, ditos ordinários, e uma norma que estabelece exceção. A incompatibilidade que implica revogação da lei anterior há de ser absoluta. (...) A Lei Complementar 116/2003 estabelece, em seu art. 7º, que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço. É uma norma geral, que convive perfeitamente com a norma albergada pelos §§ 1º e 3º, do art. 9º, do Dec.-lei 406/68. A demonstrar essa compatibilidade, aliás, basta que se note que a norma hoje albergada pelo art. 7º, caput, da Lei Complementar 116/68, é exatamente a mesma norma que antes estava albergada pelo art. 9º, caput, do Dec.-lei 406/68" (ISS - Lei Complementar 116/2003, Hugo de Brito Machado, 'O ISS das Sociedades de Profissionais e a Lei Complementar 116/03, p. 229, 1ª edição, Editora Juruá, p. 620, 2005).

Outra questão que se levanta, ainda no sustento da tese da não-revogação do art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, é o que dispõe a Lei Complementar n. 95/98, que disciplina a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis. Veja a redação do art. 9º da mencionada Lei Complementar n. 95/98, alterado pela Lei Complementar n. 107/2001:

"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. 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 estatuí 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.

Não obstante, como bem observa Harada¹⁸, o certo seria reproduzir os §§ 1º e 3º, do artigo 9º, do DL nº 406/68 no corpo do art. 7º da nova lei, mediante acréscimos dos §§ 4º e 5º, revogando a totalidade dos dispositivos do Decreto-Lei nº 406/68, referente ao ISSQN.

Nesse sentido, utilizou-se de técnica legislativa de certa forma anômala, quando melhor teria sido regravar a matéria de forma clara e precisa.

Quanto à alíquota, no direito tributário existem duas modalidades de alíquota: *ad valorem* e específica. Aquela vem expressa em porcentagens (2%, 3%, 5%, etc.), enquanto esta é prevista em moeda corrente ou índice de referência.

As alíquotas do ISS são estabelecidas pela legislação ordinária do ente municipal, devendo observar a regra contida no inciso I do § 3º do art. 156, da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 37/2002, com o seguinte teor:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
(...)

¹⁸ HARADA, Kiyoshi. 2014, p. 123

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

(...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe a lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

(...)

Dessa forma, compete a legislação complementar definir os limites máximos e mínimos das alíquotas a serem estabelecidas pelo competente Município. A fixação do limite mínimo a cargo da lei complementar teve por escopo por fim à guerra fiscal entre os municípios. A fixação do limite mínimo em Lei Complementar foi estipulada em 2% pela Lei Complementar nº 157/2016, que incluiu o artigo 8ºA na LC 116/2003. Antes, a previsão de alíquota mínima figurava apenas no art. 88 do ADCT, acrescido pela emenda em comentário.

Vale destacar que Lei Complementar fixa os limites, podendo o município instituir por lei ordinária municipal quaisquer que desejar, desde que respeitando tais limites.

Nessa linha de conta, a Lei Complementar nº 116/2003 estabeleceu percentual máximo e mínimo para a instituição de alíquotas do ISS. De acordo com o art. 8º, II, da referida lei, a alíquota máxima será de 5% para todos os serviços elencados na lista. Quanto à alíquota mínima, conforme já citado, foi estipulada em 2% pela Lei Complementar nº 157/2016, que incluiu o artigo 8ºA na LC 116/2003.

Cabe aqui destacar que, de acordo com o teor do § 1º do art. 8ºA, da LC 116/2003, incluído pela Lei 157/2016, “o imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.”

3. A SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Conforme vimos, tendo em vista o entendimento do STJ no sentido da manutenção da sistemática de tributação dispensada às sociedades uniprofissionais, podemos entender que subsiste três regimes diferentes para a tributação do ISS.

O primeiro regime é o de alíquotas fixas para os profissionais autônomos que prestem serviços pessoais. Aplicando-se as mesmas regras para as sociedades uniprofissionais, observando-se, no entanto, que a alíquota fixa deve ser multiplicada pelo número de sócios e profissionais habilitados da pessoa jurídica. A última regra consubstancia no preço do serviço como base abstrata do ISS. É notório que apenas nesta última hipótese temos uma base de cálculo que reflete de fato o movimento econômico.

No entendimento de Geraldo Ataliba¹⁹, a base de cálculo é a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*.

Paulo de Barros Carvalho leciona²⁰:

A base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo.

Contudo, como vimos, o art. 9º, do Decreto-Lei nº 406/1968 prevê regra especial a ser observada nas hipóteses em que os serviços forem prestados como trabalho pessoal do próprio contribuinte ou por sociedade uniprofissional, *in verbis*:

Art. 9º. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. 2004, p 108.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. 2009, p. 363

§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).

Portanto, deduz-se dos §§1º e 3º, do art. 9º acima transcrito, que, naquelas hipóteses, a base de cálculo do ISS será definida em função da natureza do serviço ou de outros fatores atinentes, mas não em função do preço do serviço. Ou seja, trata-se da hipótese de base de cálculo estimada ou presumida.

Aqui, entendo pertinente colacionar tais diretrizes normativas aos princípios constitucionais vigentes, mormente no que concerne aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Os princípios podem ser entendidos como a razão principal sobre a qual funda-se qualquer matéria, isto é, constitui a base, o fundamento principal de sustentação de uma norma jurídica. Conforme leciona o constitucionalista José Afonso da Silva, ordenações que se irradiam e imantam os sistemas de normas, são núcleos de condensações nos quais confluem valores e bens constitucionais.²¹

Para José Afonso da Silva, os princípios diferenciam das normas, posto que estas estabelecem uma regra, uma imposição vinculada a uma questão de direito. Os princípios se normatizados figuram-se como “normas-princípios”, consubstanciando mandamento básico da organização constitucional.

O *caput* do art. 5º da Constituição Federal estabelece o seguinte princípio básico: “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (...)”. Nessa linha de conta, prega a necessidade de tratar todos de modo isonômico, sem qualquer distinção, perante a Lei. Importa destacar que o referido princípio deve ser interpretado na sua acepção material, isto é, tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualem.

²¹ SILVA, José Afonso da. 2005, p 92

A Constituição Federal ao dispor sobre o Sistema Tributário Nacional veda aos entes públicos da Federação, a instituição de tratamento desigual entre os contribuintes que se encontram em situação de equivalência. Vejamos o que dispõe o art. 150, II:

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou da função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado assevera que os entes públicos têm, por obrigação, que tratar com isonomia aqueles que estejam em condições uniformes²²:

O princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio de que todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. Como manifestação desse princípio temos, em nossa Constituição, a regra da uniformidade de tributos federais em todo o território nacional.

No que tange ao princípio da capacidade contributiva, de acordo com o disposto no art. 145, § 1º da CF/88, a administração tributária pode graduar os impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, admitindo-se um possível tratamento diferenciado:

Art. 145 (...)

Parágrafo Primeiro – Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei,

²² MACHADO, Hugo de Brito. 1997. p. 30

o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Dando efetividade a esse princípio haverá tratamento justo e igualitário, considerando as diferenças dos cidadãos, tratando de forma desigual os desiguais, impondo o recolhimento de impostos com base na capacidade contributiva de cada cidadão individualmente considerado, o tributo será justo desde que adequado à capacidade econômica da pessoa que deve suportá-lo.

Aqui, já poderíamos indagar:

Será que a pessoalidade na prestação dos serviços só está presente nos casos previstos no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68?

Se imaginarmos duas sociedades de profissionais: a primeira com três médicos extremamente conceituados no mercado e com uma vasta clientela angariada após anos de trabalho; a segunda também com três médicos, mas todos recém-formados e ainda desconhecidos no mercado, e logicamente com pouca clientela. Pergunta-se o movimento econômico nos estabelecimentos das duas sociedades são idênticos, pelo menos numericamente próximos?

Ora, certamente que não. Constantemente as administrações tributárias verificam enormes discrepâncias na relação entre movimento econômico entre as sociedades uniprofissionais, mas, no entanto, todas recolhendo ISSQN em valores próximos, quando não idênticos.

E tem mais, se dois técnicos de informática constituem uma sociedade para prestar pessoalmente serviços de manutenção e instalação de software, se deslocando para as residências do cliente, não poderão ter o mesmo privilégio dos que foram agraciados pela norma legal e que tem o imposto fixo estabelecido em razão de sua profissão e não da sua capacidade contributiva.

Vale reproduzir a lição de Mangieri:²³

Como se sabe, no direito tributário, a base de cálculo de um tributo deve guardar absoluta correlação lógica com a sua hipótese de incidência. Atentos a este princípio, pergunta-se: existe alguma correlação entre a base de cálculo das sociedades profissionais, pessoais com o fato gerador in abstracto do ISS ?.

²³ MANGIERI, Francisco Ramos. 2012, p. 40

Não se duvida que a única base abstrata possível na seara do ISS, tendo em vista o seu arquétipo constitucional, é o preço do serviço, fator que dimensiona economicamente o fato jurídico tributário, isto é, que dá números ao gravame. Serve, e somente esta, perfeitamente, como elemento de valoração do fato impositivo do ISS.

Ricardo Alexandre leciona que em matéria de tributação, o principal parâmetro de desigualdade a ser levado em consideração para a atribuição de tratamento diferenciado às pessoas é, exatamente, a sua capacidade contributiva. E mais, afirma que o princípio da capacidade contributiva está umbilicalmente ligado ao da isonomia, dele decorrendo diretamente.²⁴

Ora, também dentro de uma mesma categoria profissional, há aqueles que auferem riquezas maiores enquanto outros auferem riquezas menores. Nessa linha de conta, a doutrina de José Eduardo Soares de Melo expõe a inadequação em se nivelar os contribuintes mediante um valor previamente estipulado, *in verbis*:²⁵

A exigência do ISS, segundo um valor previamente estipulado, não guarda consonância e adequação à estrutura das normas de incidência, uma vez que a base de cálculo do imposto está fundamentada, decorre e se condiciona ao princípio da capacidade contributiva, atrelado aos princípios da isonomia e vedação de confisco.

Interessante observar a citação por Ricardo Alexandre, quando discorre acerca da manifestação do Supremo Tribunal Federal no AI 157.871-AgR²⁶:

Outra situação em que o STF entendeu haver tratamento discriminatório sem fundamento em desigualdade que justificasse a diferenciação foi quando entendeu insubsistente pretensão de contribuinte que, fundamentado em lei do Município de Niterói-RJ, pretendia ver reconhecida **isenção do IPTU exclusivamente como decorrência de sua qualidade de servidor público** (AI 157.871-AgR).

Veja-se que não existe uma diferença intrínseca de capacidade contributiva ou de qualquer outro parâmetro relevante que justifique um tratamento tributário diferenciado – seja melhor ou pior – tomando por base o exercício de cargo público.

²⁴ ALEXANDRE, Ricardo. 2010. p. 124

²⁵ MELO, José Eduardo Soares de. 2005. p. 148

²⁶ ALEXANDRE, Ricardo. 2010. P 121

Neste ponto, ressalte-se que, no mesmo dispositivo em que enuncia o princípio da isonomia, o legislador já estipula que **a ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte não pode ser tomada como parâmetro para diferenciação. (grifos do Autor).**

Marçal Justen Filho, de forma taxativa, leciona que é inconstitucional adotar uma base impositiva que mensure ângulos economicamente irrelevantes da situação descrita na materialidade ou que eleja aspectos impertinentes da riqueza.²⁷

Nessa linha de conta, em que pese à atual Carta Política estabelecer a tributação sobre a prestação de serviços a incidir sobre uma base de cálculo real, visando atender os princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, a sistemática da tributação incidente sobre os serviços (ISS) prestados pelos Autônomos e pelas Sociedades Uniprofissionais tem como regra aplicável a definida no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68, que prevê para essas categorias o recolhimento do Imposto sobre Serviços a partir de uma base de cálculo presumida, ou seja, independentemente de qual seja o real faturamento (preço do serviço).

Interessante observar o pronunciamento da segunda turma do STJ no julgamento Recurso Especial nº 1.187.464/RS, de Relatoria do Min. Herman Benjamin, quando se discutia a base de cálculo do ISSQN incidente sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais, trazendo à baila os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. BASE DE CÁLCULO. ART. 9º, § 1º, DO DL 406/1968. TRIBUTAÇÃO FIXA. MATÉRIA APRECIADA PELO STF. ADIN 3.089/DF.

1. Hipótese em que se discute a base de cálculo do ISS incidente sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais. A contribuinte defende tributação fixa, nos termos do art. 9º, § 1º, do DL 406/1968, e não alíquota sobre o preço do serviço (art. 7º, caput, da LC 116/2003), ou seja, sobre os emolumentos cobrados dos usuários.

2. O Supremo Tribunal Federal reconheceu a incidência do ISS, in casu, ao julgar a Adin 3.089/DF, proposta pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil – Anoreg. Na oportunidade,

²⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. 1985 p. 76.

ratificou a competência municipal e afastou a alegada imunidade pretendida pelos tabeliães e cartorários (i) ao analisar a natureza do serviço prestado e, o que é relevante para a presente demanda, (ii) ao reconhecer a possibilidade de o ISS incidir sobre os emolumentos cobrados (base de cálculo), mesmo em se tratando de taxas.

3. O acórdão do Supremo Tribunal Federal, focado na possibilidade de os emolumentos (que são taxas) servirem de base de cálculo para o ISS, afastou, por imperativo lógico, a possibilidade da tributação fixa, em que não há cálculo e, portanto, base de cálculo.

4. Nesse sentido, houve manifestação expressa contrária à tributação fixa no julgamento da Adin, pois "descabe a analogia – profissionais liberais, Decreto nº 406/68 –, caso ainda em vigor o preceito respectivo, quando existente lei dispondo especificamente sobre a matéria. O art. 7º da Lei Complementar nº 116/03 estabelece a incidência do tributo sobre o preço do serviço".

5. Ademais, o STF reconheceu incidir o ISS à luz da capacidade contributiva dos tabeliães e notários.

6. A tributação fixa do art. 9º, § 1º, do DL 406/1968 é o exemplo clássico de exação ao arrepio da capacidade contributiva, porquanto trata igualmente os desiguais. A capacidade contributiva somente é observada, no caso do ISS, na cobrança por alíquota sobre os preços, conforme o art. 9º, caput, do DL 406/1968, atual art. 7º, caput, da LC 116/2003.

7. Finalmente, o STF constatou que a atividade é prestada com intuito lucrativo, incompatível com a noção de simples "remuneração do próprio trabalho", prevista no art. 9º, § 1º, da LC 116/2003.

8. A Associação dos Notários e Registradores do Brasil – Anoreg, quando propôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade, pretendia afastar o ISS calculado sobre a renda dos cartórios (preço dos serviços, emolumentos cobrados do usuário).

9. A tentativa de reabrir o debate no Superior Tribunal de Justiça, em Recurso Especial, reflete a inconfessável pretensão de reverter, na seara infraconstitucional, o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade, o que é, evidentemente, impossível.

10. De fato, a interpretação da legislação federal pelo Superior Tribunal de Justiça – no caso a aplicação do art. 9º, § 1º, do DL 406/1968 – deve se dar nos limites da decisão com efeitos erga omnes proferida pelo STF na Adin 3.089/DF.

11. Nesse sentido, inviável o benefício da tributação fixa em relação ao ISS sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

12. Recurso Especial não provido. **(REsp nº 1.187.464/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, j. em 1º.6.2010, Dje de 1º.7.2010) (grifo nosso)**

Segundo a Suprema Corte (Súmula 663), o referido dispositivo legal foi recepcionado pela Constituição, pois ao se instituir esse tratamento diferenciado para as diversas categorias de profissionais autônomos concretizou-se a isonomia e prestigiou-se a capacidade contributiva, pois levou em conta a forma da prestação dos serviços, a personalidade, meio de organização do trabalho.

Agravo regimental no agravo de instrumento. ISS. Recepção do Decreto-Lei nº 406/68, art. 9º, § 3º. Base de cálculo das sociedades prestadoras de serviços profissionais. Tributação diferenciada que não atenta contra a isonomia ou a capacidade contributiva. Incidência da Súmula nº 663 do STF.

1. As bases de cálculo previstas para as sociedades prestadoras de serviços profissionais foram recepcionadas pela nova ordem jurídicoconstitucional, na medida em que se mostram adequadas a todo o arcabouço principiológico do sistema tributário nacional.

2. Ao contrário do que foi alegado, a tributação diferenciada se presta a concretizar a isonomia e a capacidade contributiva. As normas inscritas nos §§ 1º e 3º não implicam redução da base de cálculo. Precedentes. 3. Agravo regimental não provido.

AI 703.982 AgR, rel. min. Dias Toffoli, j. 9-4-2013, 1ª T, DJE de 7-6-2013

Com a mesma linha de raciocínio, Aires F. Barreto leciona o seguinte:²⁸

Nem se diga que esse tratamento ofende o princípio da igualdade, previsto na Constituição Federal nos arts. 5º, caput e 150, II. Pelo contrário, há a afirmação da isonomia mercê da distinção necessária e razoabilíssima entre contribuintes que estão em situação diversa. Se não fosse estabelecida uma base de cálculo específica, a prestação de serviço que envolve, substancialmente, o esforço pessoal, seria tratado na vala comum dos que se valem, especial e predominantemente do uso de capital. (...) A previsão de base de cálculo diferentes para as sociedades de capital e para as sociedades de trabalho é exigência do próprio sistema constitucional tributário. Fossem idênticas (preço do serviço) e, aí sim, feridos estariam os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

²⁸ BARRETO, Aires F. 2003. P. 314 – 315.

Não obstante, defendemos a inconstitucionalidade da sistemática de tributação incidente sobre as sociedades uniprofissionais.

Se a base de cálculo é, como dizia Geraldo Ataliba, perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência, e se esta é a prestação de um serviço, a base de cálculo somente há de ser o preço de serviço, não podendo o tributo ser calculado com utilização de outros parâmetros.

4. DISTINÇÃO ENTRE AS SOCIEDADES SIMPLES E A SOCIEDADE EMPRESÁRIA.

Cumpra aqui tecer algumas observações atinentes aos aspectos gerais que diferenciam as sociedades simples das sociedades empresárias.

A Lei nº 10.406/2002 (Código Civil) estabeleceu no art. 981 o seguinte teor:

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.

Observa-se que independentemente de ser a sociedade simples ou empresária o objeto é sempre o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Nesse sentido, analisaremos as sociedades simples e as sociedades empresárias.

A característica principal que define a sociedade simples refere-se ao fato de congregarem pessoas, com prestação de serviços de caráter pessoal pelos sócios.

Assim dispõe o Código Civil no artigo 982:

Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais.

Vale aqui, reproduzir a lição de Fábio Ulhoa Coelho quando discorreu sobre as características das sociedades simples em parecer elaborado a pedido de vários órgãos e entidades²⁹:

Assim, não é empresário quem explora atividade de produção ou circulação de bens ou serviços sem alguns desses fatores de produção. O comerciante de perfumes que leva ele mesmo, à sacola, os produtos até os locais de trabalho ou residência dos potenciais consumidores explora atividade de circulação de bens, fá-lo com intuito de lucro, habitualidade e em nome próprio, mas não é empresário, porque em seu mister não contrata empregado, não organiza mão-de-obra. O feirante que desenvolve seu negócio valendo-se apenas das forças de seu próprio trabalho e de familiares (esposa, filhos, irmãos) e alguns poucos empregados, também não é empresário porque não organiza uma unidade impessoal de desenvolvimento de atividade econômica. O técnico em informática que instala programas e provê a manutenção de hardware atendendo aos clientes em seus próprios escritórios ou casa, o professor de inglês que traduz documentos para o português contratado por alguns alunos ou conhecidos deste, a massagista que atende a domicílio e milhares de outros prestadores de serviço – que, de telefone celular em punho, rodam a cidade – não podem ser considerados empresários, embora desenvolvam atividade econômica. Eles não são empresários porque não desenvolvem suas atividades empresarialmente, não o fazem mediante a organização dos fatores de produção.

Portanto, o que distingue a sociedade simples é a pessoalidade na prestação dos serviços que compõem seu objeto (atividade-fim), sendo a prestação dos serviços reservada aos sócios da sociedade simples, não possuindo caráter empresarial, mas natureza intelectual, científica, literária ou artística.

As sociedades empresárias (sociedade de capital) são aquelas que exploram o capital mediante atividade organizada para a produção e circulação de bens ou serviços, objetivando a obtenção de lucro.

Importa ressaltar que não basta ostentar o título de sociedade uniprofissional. A fiscalização tributária deve examinar diversos aspectos a fim de verificar se há operacionalização como empresa.

²⁹ <http://www.irtdpjbrasil.com.br/NEWSITE/parecerfabio.htm>

Na sociedade uniprofissional, a responsabilidade dos sócios deve ser pessoal, auferida por culpa, enquanto a das empresas, fornecedoras de serviços, é objetiva, estando sob a égide do Código do Consumidor.

Dessa forma, os sócios das sociedades uniprofissionais não podem ter sua responsabilidade limitada ao número de quotas que possuem, posto que sua responsabilidade deve ser pessoal e intimamente ligada aos serviços que prestou.

Atualmente, a responsabilidade limitada indica a responsabilidade que se relaciona às cotas de participação dos sócios, o que não pode ocorrer na sociedade uniprofissional, na qual os sócios pessoalmente prestam determinados serviços pelos quais são individualmente responsáveis, devendo ser remunerados na proporção desses serviços e não em razão de suas cotas na sociedade. Com efeito, inúmeras decisões do STJ, que refutaram a possibilidade de enquadramento de sociedades limitadas ao regime jurídico das sociedades uniprofissionais, estão fulcradas na impossibilidade de limitação da responsabilidade dos sócios.

Nesse sentido, apresentamos algumas decisões do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. SOCIEDADES CIVIS. ISS. SOCIEDADE LIMITADA POR COTAS. FINALIDADE EMPRESARIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO § 3º DO ART. 9º DO DECRETO-LEI N. 406/68. SÚMULA 7/STJ. POSTERIOR ALTERAÇÃO DO REGIME DE RESPONSABILIDADE. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que o benefício da alíquota fixa do ISS somente é devido às sociedades unipessoais integradas por profissionais que atuam com responsabilidade pessoal, não alcançando as sociedades empresariais, como as sociedades por quotas, cuja responsabilidade é limitada ao capital social.

2. In casu, se a sociedade recorrente adotou a forma de cotas por responsabilidade limitada não faz jus ao privilégio do recolhimento do ISS com base em alíquotas fixas, previsto nos §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406/68.

3. A apresentação tardia de novos fundamentos para viabilizar o entendimento de acordo com sua tese representa inovação por parte da agravante, o que é vedado no âmbito do agravo regimental, por não se enquadrar nas hipóteses previstas no art. 535 do Código de Processo Civil.

4. A aferição da natureza civil da referida sociedade, tendo o Tribunal de origem atestado sua natureza empresarial, demandaria o reexame de todo o contexto fático-probatório dos autos, o que é defeso a esta Corte em vista do óbice da Súmula 7/STJ, verbis: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".

Agravo regimental improvido.

AgRg nos EDcl no AREsp 33365/PR – Rel. Ministro Humberto Martins - DJ 25/11/2011

TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE LIMITADA. CARÁTER EMPRESARIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO ART. 9º, § § 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PRIVILEGIADO. IMPOSSIBILIDADE.

(...)

3. Nos termos do art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei 406/68, "a base de cálculo do imposto é o preço do serviço" e "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". Tratando-se de serviços prestados por sociedades, desde que o serviço se enquadre no rol previsto no § 3º do artigo referido, há autorização legal para fruição do tratamento privilegiado, devendo o imposto ser "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". A sociedade simples, constituída sob a forma de sociedade limitada, não pode usufruir do tratamento privilegiado, porquanto nela o sócio não assume responsabilidade pessoal, tendo em vista que sua responsabilidade é limitada à participação no capital social, não obstante todos os sócios respondam solidariamente pela integralização do capital social.

4. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que, para fazer jus ao benefício disposto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, a empresa deve caracterizar-se como sociedade uniprofissional, o que não se compatibiliza com a adoção do regime da sociedade limitada, em razão do caráter empresarial de que se reveste este tipo social. Precedentes: REsp 1221027/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/02/2011, DJe 04/03/2011; AgRg no REsp 1202082/PB, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/09/2010, DJe 02/02/2011; AgRg no Ag 1349283/RO, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010; REsp 1057668/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 4.9.2008.

5. Sendo o recorrido uma sociedade limitada, de caráter empresarial, não pode o ISS incidir com alíquota fixa, calculada em razão do número de profissionais, nos termos do §3º do art. 9º do referido Decreto-Lei, não faz jus a repetição dos valores do tributo.

REsp 1285038/PR – Rel. Ministro Mauro Campbell Marques - DJ 28/11/2011

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. BASE DE CÁLCULO. TRATAMENTO DIFERENCIADO CONFERIDO AOS PROFISSIONAIS LIBERAIS E ÀS SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS. ARTIGO 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI 406/68. NORMA NÃO REVOGADA PELA LEI COMPLEMENTAR 116/2003. PRECEDENTES. EMPRESÁRIO INDIVIDUAL OU SOCIEDADE EMPRESÁRIA. INAPLICABILIDADE. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO. EXERCÍCIO DE PROFISSÃO INTELLECTUAL COMO ELEMENTO DE EMPRESA. CONFIGURAÇÃO.

1. A Primeira Seção consolidou o entendimento de que "as sociedades uniprofissionais somente têm direito ao cálculo diferenciado do ISS, previsto no artigo 9º, parágrafo 3º, do Decreto-Lei nº 406/68, quando os serviços são prestados em caráter personalíssimo e, assim, prestados no próprio nome dos profissionais habilitados ou sócios, sob sua total e exclusiva responsabilidade pessoal e sem estrutura ou intuito empresarial" (REsp 866.286/ES, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, julgado em 29/09/2010, DJe 20/10/2010).

2. Segundo o artigo 966 do Código Civil, considera-se empresário aquele que exerce atividade econômica (com finalidade lucrativa) e organizada (com o concurso de mão-de-obra, matéria-prima, capital e tecnologia) para a produção ou circulação de bens ou de serviços, não configurando atividade empresarial o exercício de profissão intelectual de natureza científica, literária ou artística, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, que não constitua elemento de empresa.

3. A tributação diferenciada do ISS não se aplica à pessoa física ou jurídica cujo objeto social é o exercício de profissão intelectual como elemento integrante da atividade empresarial (vale dizer, o profissional liberal empresário e a sociedade empresária profissional). No caso, configurado o caráter empresarial da atividade desempenhada, fica afastada a incidência do artigo 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68.

4. Recurso especial desprovido.

REsp 1028086/RO – Rel. Ministro Teori Albino Zavascki - DJ 25/10/2011

TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE LIMITADA. CARÁTER EMPRESARIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PRIVILEGIADO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nos termos do art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei 406/68, "a base de cálculo do imposto é o preço do serviço" e "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". Tratando-se de serviços prestados por sociedades, desde que o serviço se enquadre no rol previsto no § 3º do artigo referido, há autorização legal para fruição do tratamento privilegiado, devendo o imposto ser "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". A sociedade simples, constituída sob a forma de sociedade limitada, não pode usufruir do tratamento privilegiado, porquanto nela o sócio não assume responsabilidade pessoal, tendo em vista que sua responsabilidade é limitada à participação no capital social, não obstante todos os sócios respondam solidariamente pela integralização do capital social.

2. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que, para fazer jus ao benefício disposto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, a empresa deve caracterizar-se como sociedade uniprofissional, o que não se compatibiliza com a adoção do regime da sociedade limitada, em razão do caráter empresarial de que se reveste este tipo social. Precedentes: REsp 1221027/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/02/2011, DJe 04/03/2011; AgRg no REsp 1202082/PB, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/09/2010, DJe 02/02/2011; AgRg no Ag 1349283/RO, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010; REsp 1057668/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 4.9.2008.

3. Agravo Regimental não provido.

AgRg no AREsp 25626/MT – Rel. Ministro Mauro Campbell Marques - DJ 27/10/2011

Também descaracterizariam uma sociedade uniprofissional as sociedades que tenham como sócio pessoa jurídica, uma vez que esta não poderia ser qualificada como profissional habilitado nem poderia assumir responsabilidade pessoal, nos

termos da lei aplicável. Uma sociedade uniprofissional também não podem operar com venda de mercadoria ou participar do capital de outras sociedades.

Uma sociedade uniprofissional não poderá exercer atividade diversa da habilitação profissional dos sócios, já que é imprescindível a identificação entre o objeto da sociedade a atividade de todos os sócios.

A renda individual dos sócios terá que ser equivalente ao trabalho desenvolvido por cada um deles na sociedade. Do contrário seria incoerente distribuir o lucro decorrente da capacidade de trabalho dos sócios que prestaram serviços especializados, com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial, de forma proporcional à participação de cada sócio no capital. O estabelecimento contratual de sócios majoritários, com este se apropriando de parte do lucro produzido pelo trabalho dos sócios minoritários evidencia o caráter empresarial da sociedade. Da mesma forma, a remuneração dos sócios de forma proporcional à participação no capital se coaduna com sociedades de caráter empresarial.

O Município do Rio de Janeiro estabeleceu os parâmetros para enquadramento como sociedades uniprofissionais na Lei nº 3.720/2004, e, posteriormente, com o objetivo de clarificar a aplicação da norma legal, editou a Instrução Normativa SMF nº 23/2014, *in verbis*³⁰:

LEI Nº 3.720 DE 05 DE MARÇO DE 2004

(...)

Art. 5º. As sociedades constituídas de profissionais para o exercício de medicina, enfermagem, fonoaudiologia, medicina veterinária, contabilidade, agenciamento da propriedade industrial, advocacia, engenharia, arquitetura, agronomia, odontologia, economia e psicologia que prestem serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável, recolherão o Imposto sobre Serviços mensalmente nos prazos definidos em ato do Poder Executivo, nos seguintes termos:

Art. 6º Não se enquadram nas disposições do art. 5º, devendo pagar o Imposto sobre Serviços tendo como base de cálculo o total das receitas auferidas no mês de referência, as sociedades:

³⁰ Disponível em: <http://www2.rio.rj.gov.br/smf/fcet/legislacao.asp>

- I – cujos sócios não possuam, todos, a mesma habilitação, na forma da legislação que regula o respectivo exercício profissional;
- II – cujos serviços não se caracterizem como trabalho pessoal dos sócios;
- III – que exerçam atividade diversa da habilitação profissional dos sócios;
- IV – que tenham sócio pessoa jurídica ou que sejam sócias de outra sociedade;
- V – que tenham sócio que delas participe exclusivamente para aportar capital ou administrar;
- VI – que sejam filiais, sucursais, agências ou escritórios de representação de sociedades sediadas no exterior;
- VII – que exerçam o comércio;
- VIII – que se caracterizem como empresárias ou cuja atividade constitua elemento de empresa; ou
- IX – que terceirizem ou repassem a terceiros quaisquer serviços relacionados a sua atividade-fim.

Instrução Normativa SMF nº 23/2014

Art. 1º Para os fins do disposto no inciso VIII do art. 6º da Lei nº 3.720, de 5 de março de 2004, consideram-se empresárias as sociedades de profissionais:

- I – que sejam registradas no Registro Público de Empresas Mercantis;
- II – que não sejam constituídas sob a forma de sociedade simples pura, assim entendida aquela que não adote um dos tipos societários regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil Brasileiro;
- III – que tenham se declarado como empresárias para quaisquer fins;
- IV – que façam a distribuição de lucros ou resultados de forma desvinculada do trabalho pessoal dos sócios;
- V – cuja organização dos fatores de produção se sobreponha ao caráter pessoal do trabalho desempenhado pelos profissionais habilitados;
- VI – que adotem como nome espécie diversa da firma social; ou
- VII – que se utilizem de nome fantasia, marcas ou patentes.

Art. 2º Não fazem jus ao regime de tributação diferenciado previsto na Lei nº 3.720, de 2004, as sociedades de profissionais que optarem pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, excetuando-se aquelas que exerçam a atividade constante do inciso XIV do § 5º-B do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Art. 3º As sociedades de profissionais que não se enquadrarem no regime de tributação diferenciado previsto na Lei nº 3.720, de 2004, deverão recolher o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS tendo como base de cálculo o total das receitas de serviços auferidas no mês de referência e conforme a alíquota que corresponder ao serviço prestado, nos termos do art. 33 da Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984.

Art. 4º Tornam-se sem efeito as decisões proferidas em processo de consulta relativas ao enquadramento das sociedades de profissionais no regime de tributação previsto na Lei nº 3.720, de 2004, e nas legislações anteriores à referida Lei.

Art. 5º Os novos programas de fiscalização relacionados às sociedades de profissionais somente serão iniciados após decorridos 60 (sessenta) dias da data de publicação desta Instrução Normativa.

Art. 6º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ISSQN é uma das principais fontes de receita dos Municípios e do Distrito Federal. Como se viu, o caput do art. 7º da LC 116/2003, define a base de cálculo do ISS, como regra geral, o preço do serviço. De acordo com a regra geral, não se admitem deduções ou reduções da base de cálculo, exceto nas situações previstas em lei.

Por esse prisma, a dimensão econômica da base de cálculo e a respectiva capacidade tributária é absolutamente aferível e consentâneo com a novo Ordenamento Constitucional.

Chama a atenção o tratamento diferenciado dispensado as sociedades uniprofissionais. Para esses, aplica-se o regime de ISS-Fixo que leva em conta tão somente a uma presunção de capacidade contributiva. A maior parte dos municípios define uma base de cálculo fixa, por período, sobre a qual é aplicada uma alíquota determinada. Como resultado, tais sociedades acabam recolhendo um valor fixo de ISSQN por período, independentemente de haver ou não prestado serviços e obtido receita.

Em que pese o entendimento sumulado pela Suprema Corte de que os §§1º e 3º, do art. 9º, do Decreto-Lei nº 406/68 foram recepcionados pela atual Carta Política, defendemos que a previsão legal do recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQ) segundo uma base de cálculo presumida afasta a base de cálculo real do imposto (valor da prestação do serviço) e tal sistemática diferenciada a determinadas categorias, desconsiderando o real movimento econômico, atenta contra os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva.

Acreditamos que o entendimento do STF merece reforma, o que é perfeitamente possível. À guisa de ilustração, temos a mudança de jurisprudência daquela Corte permitindo a prisão a partir da decisão de segunda instância, quando do julgamento do HC 126.292.

Ademais, cabe aqui destacar que, em razão dessa previsão legal, diversas sociedades, tipicamente empresariais, elaboram contratos sociais a fim de se caracterizarem como sociedade de profissionais e, conseqüentemente, recolher o imposto sobre serviços em valores bem inferiores ao que pagariam caso fossem tributados sobre o real valor da prestação dos serviços. Com grande incidência, tanto

por meio de determinadas cláusulas contratuais, ou mesmo a partir de fatos decorrente de determinados elementos de natureza financeira e econômica, a fiscalização tributária constata o não atendimento pleno aos requisitos legais inerentes à caracterização de sociedades uniprofissionais, tratando-se, sim, de empresa, e acabam promovendo a autuação. Insatisfeitas, essas empresas instauram litígios administrativos e judiciais, gerando um custo considerável para o Estado em face desse imbróglio. Ou seja, tal benefício legal acaba por se tornar mais um instrumento de elisão fiscal, travestido de planejamento tributário.

Nessa linha de raciocínio, fica evidenciada a necessidade de repensar tal sistemática de tributação com o fito de se alcançar a tão almejada justiça fiscal, alcançada mediante a observância dos princípios constitucionais.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 4ª. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Método, 2010.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

BRASIL. **Decreto-lei 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 30.09.2017

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 30.09.2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 30.09.2017

CARNEIRO, **Impostos federais, estaduais e municipais**. 4. ed. ampliada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário** São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CHIESA, Clélio. **O Importante sobre serviços de qualquer natureza e aspectos relevantes da Lei Complementar nº 116 de 2003**. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2003.

DINIZ, Pedro. **ISS do Rio de Janeiro comentado**. Rio de Janeiro: Ferreira, 2010.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2013.

FERREIRA, Ricardo J. **Manual do ISS-RJ**. 3ª. Ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2010.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2. ed. reformulada, revista e ampliada. São Paulo: Atlas, 2014.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto Sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

_____. **O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-Lei nº 406**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 3. São Paulo: Dialética, 1995

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27 ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **O ISS das Sociedades Profissionais e a Lei Complementar 116/03**. In: ISS: LC 116/03. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto. Curitiba: Juruá, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O ISS e a Lei Complementar nº 116 de 2003 – aspectos relevantes.** O ISS e a Lei Complementar 116 de 2003. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2003.

MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS – Teoria, Prática e Questões Polêmicas.** 3 ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Edições Profissionais, 2012.

MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS sobre cartórios.** 2 ed. São Paulo: Edições Profissionais, 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos.** São Paulo: Dialética, 2005.

MOUSSALLEM, Tarék Moysés. **A base de cálculo do ISS: O preço do Serviço. Imposto sobre Serviços – ISS na Lei Complementar nº 116 de 2003 e na Constituição.** Coordenador: Heleno Taveira Torres. São Paulo: Manole, 2004.

PINTO MARTINS, Sergio. **Manual do Direito Tributário.** 9. ed. atualizada, revista e ampliada São Paulo: Atlas, 2013.

PIVA, Sílvia Helena Gomes. **O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária.** São Paulo: Saraiva, 2012.

SCAFF, Fernando Facury. **A Tributação das Sociedades Uniprofissionais mudou com a nova Lei Complementar do ISS?.** O ISS e a Lei Complementar nº 116 de 2003. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2003.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário.** Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** São Paulo: Malheiros, 2005.