

**ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO PARANÁ
XXVIII CURSO DE PREPARAÇÃO À MAGISTRATURA
NÚCLEO CURITIBA**

LEONARDO SILVA MACHADO

**O ISS FIXO INCIDENTE SOBRE AS SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS QUE
EXPLORAM OS SERVIÇOS DE ADVOCACIA**

**CURITIBA
2010**

LEONARDO SILVA MACHADO

**O ISS FIXO INCIDENTE SOBRE AS SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS QUE
EXPLORAM OS SERVIÇOS DE ADVOCACIA**

Projeto de Monografia apresentado como requisito parcial para conclusão do Curso de Preparação à Magistratura em nível de Especialização. Escola da Magistratura do Paraná, núcleo de Curitiba.

Orientadora: Prof. Ms. Melissa Folmann

**CURITIBA
2010**

SUMÁRIO

RESUMO.....	<u>03</u>
INTRODUÇÃO	<u>04</u>
CAPÍTULO I – REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	<u>06</u>
CAPÍTULO II – CRITÉRIOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E DO CONSEQUENTE NORMATIVO.....	<u>11</u>
II.1.3 - HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.....	<u>11</u>
II.1.2.1 - CRITÉRIO MATERIAL	<u>12</u>
II.1.2.2 - CRITÉRIO TEMPORAL.....	<u>13</u>
II.1.2.3 - CRITÉRIO ESPACIAL.....	<u>14</u>
II.1.3 - CONSEQUENTE NORMATIVO	<u>15</u>
II.1.3.1 - CRITÉRIO PESSOAL.....	<u>15</u>
II.1.3.2 - BASE DE CÁLCULO.....	<u>16</u>
II.1.3.3 – ALÍQUOTA.....	<u>17</u>
CAPÍTULO III –A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISSQN	<u>20</u>
CAPÍTULO IV – BASE DE CÁLCULO FIXA DO ISSQN INCIDENTE SOBRE AS SOCIEDADES PROFISSIONAIS QUE PRESTAM SERVIÇOS ADVOCATÍCIOS ..	<u>33</u>
CONCLUSÃO	<u>48</u>
REFERÊNCIAS	<u>50</u>

RESUMO

Este trabalho aborda a incidência da base de cálculo fixa do ISS sobre os serviços advocatícios prestados por sociedades uniprofissionais, tratando sobre temas polêmicos na doutrina e na jurisprudência como, a não revogação do artigo 9º, parágrafo 3º, do Decreto-lei n.º 406/68, o qual instituiu a tributação fixa para as sociedades prestadoras de serviços profissionais, após o advento da Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003. Através do método indutivo, utilizando-nos da revisão bibliográfica, bem como, da legislação atinente à matéria, concluímos pela possibilidade da atribuição de uma base de cálculo fixa para o ISS incidente aos prestadores de serviços profissionais que estejam constituídos sob a forma de sociedade, por força da inexistência de qualquer espécie de revogação dos §§ 1º e 3º do Decreto-Lei 406/68 por força da vigência da LC 116/03, bem como, por tal modalidade de tributação não ferir o princípio constitucional da capacidade contributiva, nem tampouco da isonomia entre contribuintes. A tributação fixa visa garantir uma forma diferenciada de tributação destinada a contribuintes que se insiram em condições peculiares justificando, assim, a incidência de um tributo fixo. Entende-se por condições peculiares a prestação de serviço eminentemente técnico, definido em lei, desempenhado pelo próprio prestador, profissional regulamentado, cuja responsabilidade pelo risco da atividade recaia tão somente à sua pessoa, sem que haja a proteção por detrás de uma pessoa jurídica.

INTRODUÇÃO

O tema a ser abordado nesta Monografia de Pesquisa versará sobre a possibilidade da aplicação de uma base de cálculo fixa do ISS – Imposto sobre Serviços, incidente sobre os serviços advocatícios prestados por sociedades de uniprofissionais de advogados.

A questão suscitada foi escolhida por envolver umas das discussões doutrinárias mais polêmicas, profundas e interessantes que cercaram a comunidade jurídica tributária do país nos últimos anos.

A pesquisa se desenvolve, inicialmente, trazendo considerações sobre a teoria da norma tributária à égide do posicionamento de Paulo de Barros CARVALHO, detalhando a fenomenologia da incidência da norma jurídica tributária em sua regra matriz de incidência.

Após, dedicar-se um capítulo para explanação dos critérios da hipótese de incidência e do conseqüente normativo, momento em que traz-se a lúmen o ideário de Geraldo ATALIBA, professor de Paulo de Barros CARVALHO, que, no tocante as definições dos critérios, ressalvada a nomenclatura, não sofreu qualquer modificação pelo seu sucessor, o qual, inclusive, remete seu pensamento à obra daquele.

Na sequência, passa-se a dissecar o ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza na sua regra matriz de incidência tributária, esmiuçando as peculiaridades do referido tributo em todos os critérios da hipótese e do conseqüente normativo, desde o critério material ao quantitativo.

Por fim, curva-se ao estudo da base de cálculo fixa do ISS propriamente dita, buscando-se demonstrar os principais argumentos pela possibilidade jurídica de tal incidência, abordando pontos como a vigência do artigo 9º do Decreto-Lei 406/68, explanando as regras de integração legislativa, a repercução da incidência da base de cálculo fixa do ISS frente ao princípio da isonomia e capacidade contributiva, a natureza jurídica dos serviços prestados pelos advogados, marcada pela personalidade e responsabilidade, inclusive quando desempenhados em sociedades uniprofissionais.

Portanto, o presente estudo vale-se de uma vasta pesquisa bibliográfica acerca do tema, angariando na jurisprudência e na doutrina mais moderna e

abalizada do país, fundamentos teóricos e práticos para consubstanciar as conclusões neste ao final acostadas.

CAPÍTULO I - REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Não haveria como tratar do tema, regra matriz de incidência tributária, sem trazer a tona autores como Paulo de Barros CARVALHO, que em sua obra, Teoria da Norma Jurídica¹ e, posteriormente, ao escrever o Curso de Direito Tributário², abordou tal tema de forma magistral, trazendo em suas considerações, evoluções doutrinárias às construções de Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba.

Paulo de Barros CARVALHO, dedicou boa parte de seus esforços delineando os contornos da regra matriz de incidência tributária, classificando-a como uma norma de conduta que, quando realizada, origina uma consequência cujo objeto consiste numa prestação pecuniária (patrimonial).

A estrutura da Regra Matriz de Incidência apresenta-se como uma fórmula matemática que consubstancia a estrutura lógica de todos os tributos. Nesse sentido, quando o tributo em espécie é submetido a esta estrutura, é possível desmembrá-lo em seus aspectos e compreendê-lo completamente.

Para o autor em foco, a regra matriz é representada por símbolos, tais símbolos servem para substituir as palavras, dando-lhe um caráter prático, esquemático.

Agora, podemos dar um passo adiante, procurando formalizar a linguagem, o que se consegue pela substituição das palavras por símbolos que as representem. Feito isso, teremos a regra matriz de incidência nuamente exposta no seu esquematismo formal e plenamente apta para retratar o fenômeno do impacto jurídico de todo e qualquer tributo.³

Deste modo, visualmente depreendemos que a regra matriz representa-se como uma fórmula aritmética qualificada por um conjunto de símbolos agrupados de maneira esquemática que ditam os caminhos da realização da norma hipotética quando sobre ela incidir a conduta fática, revelando a consequência jurídica tributária.

¹ CARVALHO, P de B. Teoria da Norma Tributária. 4ª ed. rev. São Paulo: Max Limonad, 2002. 199 p.

² CARVALHO, P. de B. Curso de Direito Tributário. 13.ed.rev. São Paulo: Saraiva, 2000. p.341.

³ Idem.

A regra matriz se verifica da seguinte forma:

$$\text{Njt} \left\{ \begin{array}{l} \text{Ht} = \text{Cm} - \text{Ce} - \text{Ct} \\ \text{Cst} = \text{Cp} (\text{Sa} - \text{Sp}) - \text{Cq} (\text{Bc} - \text{Al}) \end{array} \right.$$

Destaca-se que cada um dos símbolos relacionados acima compõem o arquétipo estrutural da regra matriz e apresentam um significado específico.

De modo que, compreender esta linguagem simbólica, é compreender a lógica jurídica que transveste o direito tributário, lógica esta que aplica-se a incidência de todo e qualquer tributo, apresente-se vinculado ou não a uma atuação estatal.

Acrescente-se que, estudando-se a lógica da incidência jurídica tributária sob a perspectiva da regra matriz, podemos diferenciar os tributos entre suas espécies, atribuindo-os a qualidade de impostos, taxas e contribuições.

Contudo, resta explicar, sob a perspectiva de Paulo de Barros CARVALHO, o que cada constante no esquema lógico da regra matriz, significa.

- Njt – Norma Jurídica Tributária. É a conduta tipificado pelo legislador
 Ht – Hipótese Tributária. É o suposto normativo, hipótese descritiva da norma.
 Cm – Critério Material. É o verbo mais seu complemento descritos na Ht.
 Ce – Critério Espacial. É o lugar, onde a norma terá eficácia (validade).
 Ct – Critério Temporal. É a condicionante de tempo, momento da incidência.
 Cst – Conseqüência Jurídica Tributária. É a concretização dos três aspectos anteriores, origem da obrigação tributária.
 Cp – Critério Pessoal. É a indicação dos sujeitos da obrigação, separando-se em sujeito passivo e sujeito ativo.
 Sa – Sujeito Ativo. Aquele que possui o credito da obrigação tributária.
 Sp – Sujeito Passivo. Aquele que possui a obrigação pecuniária de pagar.
 Cq – Critério Quantitativo. É a indicação do quantum “debetur”
 Bc – Base de Cálculo. É o valor da materialidade do fato jurídico
 Al – Alíquota. É a determinação da dívida pecuniária (%).⁴

Trabalhar com determinado tributo, dissecando-o na sua regra matriz de incidência, é o modo mais simples de entendê-lo e aplicá-lo no mundo fenomênico,

⁴ Ibidem,p.342.

vez que desmembrando-o dentro dos critérios da hipótese e do conseqüente, descobre-se suas características mais especiais.

No mesmo sentido acentua Paulo de Barros:

“Seu emprego, sobre ser fácil, é extremamente operativo e prático, permitindo quase que de forma imediata, penetrarmos na secreta intimidade da essência normativa, devassando-a e analisando-a de maneira minuciosa. Em seguida, experimentando o binômio *base de cálculo/hipótese incidência*, colhido no texto constitucional para marcar a topologia dos tributos, saberemos dizer, com rigor e presteza, da espécie e da subespécie da figura tributária que investigamos”.⁵

Essa conclusão adere-se com exatidão à problemática aventada nesta monografia, pois defende-se justamente esse caráter lógico da regra matriz tributária, e o estudo pormenorizado da Hipótese de Incidência, juntamente com a base de cálculo, para o fim de determinar a incidência específica do ISS perante os serviços prestados por sociedades uniprofissionais de advogados.

Estudar um tributo dissecando-o na regra mãe de incidência é inseri-lo dentro da regra matriz tributária, substituindo os símbolos genéricos por seus significados literais, assim pode-se identificar todas as suas peculiaridades, e até possíveis inconstitucionalidades, ao passo que se demonstrem desconformes aos ditames constitucionais. A esse processo dá-se o nome de *desformalização*.

Paulo de Barros CARVALHO exemplifica o método de desformalização citando o que ocorre com Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, que submetido ao estudo da regra matriz, denota-se alguns aspectos interessantes, pois, esse tributo pode conter duas hipóteses de incidências distintas. Sendo “uma existente quando falamos em produtos industrializados de fato, e a outra sobre a importação de produtos industrializados”⁶.

Deste modo, vê-se tratarem de duas materialidades diferentes dentro de uma mesma espécie tributária, uma vez que a hipótese de incidência dos dois fatos se demonstra diversa, bem como a base de cálculo, cujo critério mensurador tem-se uma quantia dessemelhante, mas que juridicamente possuem o mesmo identificador (IPI).

Mesmo efeito ocorre ao deduzir-se o ICMS (imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços) sobre a prova da regra matriz de incidência tributária, ir-se-

⁵ Ibidem, p.343.

⁶ Ibidem, p.344.

ia verificar que quanto a essa espécie tributária contemplam-se, ao menos, 6 materialidades distintas, uma vez que sua hipótese de incidência se desdobra em mais condutas hipoteticamente descritas na norma.

Assim, não há dúvidas em elevar o entendimento e a aplicação deste método de análise dos tributos, pois com ele nos é possibilitado uma visão ampla do tributo e do sistema lógico jurídico de incidência da norma tributária.

Nada mais achamos necessário acrescentar, para efeito de enaltecer esse método de indagação do fenômeno jurídico tributário.(...) Tem ele a virtude de levantar um material precioso para crítica e para o debate, ferindo o tema central da imposição tributária. Ademais, é de fácil manejo, requerendo um mínimo de atenção e cuidado. E, complementando tudo isso, foi erguido sobre os fundamentos sólidos e consistentes de uma visão reflexiva, de cunho filosófico, com a chancela da autoridade de renomados teóricos da Ciência do Direito.⁷

Mister ressaltar que a regra matriz nada mais é do que o arquétipo estrutural que forma a norma jurídica tributária, de modo que quando ocorre processo de subsunção do fato jurídico à norma tributária, para fins de classificação jurídica dos tributos, devemos submetê-lo a sua regra matriz, onde será revelado a essência do tributo e todos os seus aspectos formadores. Ou seja, em sentido estrito falamos em **fenomenologia da incidência**⁸.

O processo de subsunção dá-se quando um fato jurídico, entendido como conduta externa realizada no mundo fático por determinado agente, encontra justa relação com a descrição hipotética tributária, fazendo incidir a consequência jurídica tributária que resulta na obrigação de pagar tributo.

Tal relação há que ser exata, pois qualquer desconformidade ocasionará uma falha na incidência, e com isso, ensejará eventual ilegalidade, ou quando não, uma inconstitucionalidade.

A regra matriz de incidência, portanto, traduz-se numa lógica jurídica aplicada ao direito tributário visando o aprofundamento do estudo da universalidade de aplicabilidade da fenomenologia da incidência tributária.

⁷ Ibidem, p.349.

⁸ CARVALHO, P. de B. Curso de Direito Tributário. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2000. p.244.

“Seja qual for a natureza do preceito jurídico, sua atuação dinâmica é a mesma: opera-se a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos jurídicos prescritos na consequência”.⁹

Não há um momento certo, um aspecto temporal exato, pré determinado, em que possamos identificar o fato e o surgimento da obrigação tributária, são eventos concomitantes, simultâneos, bastando haver a incidência.

Havendo a incidência e o surgimento da obrigação tributária, caberá a análise desta sob o arquétipo da regra matriz tributária, assim, passa-se ao estudo de cada critério existente na hipótese de incidência e no conseqüente normativo, para depois, dissecar o ISS, tributo ao qual nos propõe-se a análise neste trabalho, na sua regra matriz.

⁹ Idem.

CAPITULO II - CRITÉRIOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E DO CONSEQUENTE NORMATIVO.

Seguindo a lógica estrutural traçada por Paulo de Barros CARVALHO, na sua concepção de regra matriz de incidência tributária, passa-se a descrever os conceitos de cada um dos critérios da hipótese de incidência tributária, bem como, do conseqüente normativo, sob as premissas formuladas por Geraldo ATALIBA.

Tal proposição não contempla um equívoco lógico temporal, para aqueles que poderiam pensar na cronologia entre os autores em tela, mas sim, único e exclusivo intento de enriquecer esta pesquisa com as considerações daquele que foi o Mestre de Paulo de Barros CARVALHO e, dedicou uma obra¹⁰, cuja notoriedade é incontestável, tão somente para tratar do tema em questão, razão pela qual não merece desprezo.

Esclarece-se, ainda, em que pese Geraldo ATALIBA, sob o ponto de vista cronológico, anteceder Paulo de Barros CARVALHO, o qual declaradamente aperfeiçoou os estudos daquele quanto a teoria da norma jurídica tributária; no tocante a formulação conceitual de cada aspecto (material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo), este nada veio a inovar, mas, pelo contrário, faz, em sua obra¹¹ diversas remissões aos estudos do Mestre.

Portanto, apenas para consubstanciar os reclames conceituais desta pesquisa, traz-se as contribuições de Geraldo ATALIBA, mas, frize-se, sem desvirtuar a lógica estrutural proposta por Paulo de Barros CARVALHO.

II.i CRITÉRIOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Conforme descrito no capítulo anterior, a hipótese de incidência é uma descrição normativa sobre uma determinada conduta, que quando ocorrida no mundo fático, gera a obrigação de pagar tributo.

¹⁰ ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2003

¹¹ CARVALHO, P. de B. *Curso de Direito Tributário*. 13.ed.rev. São Paulo: Saraiva, 2000.

Porem, a hipótese de incidência possui uma série de aspectos, os quais analisados de forma integrada conferem identidade ao tributo originado pelo fato impositivo.

Estes aspectos podem estar especificados em uma lei, a qual irá descrever suas peculiaridades, assim estabelecendo a característica completa do tributo. Ou ainda, podem estar espalhados em diversas leis, devendo o intérprete reuni-los, e interpreta-los.

Desta feita, podemos elencar os aspectos da hipótese de incidência tributária como aspecto pessoal, aspecto material, aspecto temporal, aspecto espacial e aspecto quantitativo, cabendo ao hermenêuta identifica-los na legislação, uma vez que a função do legislador se exaure na descrição hipotética do fato normativo tributário.

II.i.i CRITÉRIO MATERIAL

Para Geraldo Ataliba o aspecto da hipótese de incidência a ser explanado é considerado o mais importante e complexo, senão vejamos:

O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquetipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria coexistência material do fato ou estado de fato descrito pela (h.i.); é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte a h.i.¹²

O aspecto material contém o verbo mais o complemento da ação descrita na hipótese de incidência, revelando a substância essencial do tributo no momento de sua incidência. “As classificações jurídicas dos tributos encontram critério e fundamento na configuração do aspecto material da hipótese de incidência.”¹³

Este aspecto revela um fato relevante para o mundo jurídico que é descrito de forma hipotética pelo legislador, “é a imagem abstrata de um fato jurídico”.¹⁴

¹² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p.106.

¹³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p.107.

¹⁴ Idem.

II.i.ii CRITÉRIO TEMPORAL

Este aspecto diz respeito ao momento temporal em que o fato ocorrido no mundo fático se torna efetivamente um fato imponible, ou seja, momento efetivo, válido, da subsunção do fato a norma, resultando no surgimento da obrigação tributária.

Verifica-se tanto de forma implícita como na forma explícita, descrito neste caso na norma que contém a hipótese de incidência. Segundo Geraldo Ataliba, normalmente este aspecto está implícito na norma, senão vejamos: “Raramente a lei tributária estabelece condições especiais explícitas de tempo, restringido o âmbito da h.i. e, portanto, limitando só alguns fatos – cabentes na descrição em que a h.i. consiste – a qualificação de fatos imponíveis”¹⁵.

Com isso, podemos concluir que em não havendo disposição explícita do momento temporal da incidência (aspecto temporal), será considerado como fato imponible, todos aqueles que ocorrerem após a promulgação da lei.

Neste sentido, vale dizer que é o próprio legislador por ato estritamente discricionário, ou seja, por sua própria conveniência, resolve determinar se a norma tributária apresentará ou não aspecto temporal revelado de forma implícita ou explícita.

Mister asseverar que a discricionariedade do legislador possui um limite intransponível, sob pena de inconstitucionalidade do tributo, quando do momento da determinação do aspecto temporal, no que tange ao princípio da irretroatividade da lei (artigo 150, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal). Ou seja, o momento da incidência (fato gerador) não poderá ser anterior à efetiva consumação do fato tributável.

Neste sentido, tem-se por inconstitucional toda cobrança de tributo em momento prévio a completa realização da redação hipotética contida na hipótese de incidência.

Ilustra-se o aludido com o exemplo do imposto predial e territorial urbano (IPTU), uma vez que afrontaria o princípio da irretroatividade da lei, se fosse devido o referido imposto, antes do efetivo acontecimento fático previsto na hipótese de

¹⁵ Ibidem, p.94.

incidência, qual seja, detenção ou posse de imóvel predial urbano no 1º dia de Janeiro, uma vez que esta situação justamente é vislumbrada no dia inaugural do mês de Janeiro de cada ano.

II.i.iii CRITÉRIO ESPACIAL

Caracteriza-se como os aspectos espaciais da hipótese de incidência as circunstâncias que denotam um lugar o qual fará surgir o fato imponible e a proveniente obrigação tributária.

Vale transcrever mais uma vez os ensinamentos de Geraldo Ataliba acerca do tema: “ (...) a h.i. só qualifica um fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação, quando este fato se dê (se realize, ocorra) no âmbito territorial de validade da lei (...).”¹⁶

Com isso, conclui-se que, o fato imponible, deveras surtirá o efeito previsto com a subsunção do fato concreto à norma positivada, somente se for realizado no lugar pré determinado pela lei, sendo esta previsão expressa ou implícita.

O legislador ordinário é quem define o âmbito espacial para ocorrência do fato imponible, estando, em todos os casos, adstrito às regras de competência legislativa, ou seja, a lei Municipal surte efeitos apenas no âmbito do Município, a Estadual apenas no território do Estado, e a lei Federal, em todo país.

Porem, tal como dito acima, poderá ser criado um “fator específico de lugar”¹⁷, assim gerando a obrigação tributária somente se o fato imponible suceder-se naquele ponto determinado pelo legislador.

Neste sentido, diante da definição expressa da lei, acerca do local específico onde deverá ser reputado a ocorrência do fato jurídico tributário, seja em depósito, estabelecimento, zonas francas etc..., tal fato não incidirá em qualquer outro local distinto. Mas, se a lei for omissa quanto a este aspecto determinante, reputar-se-á como espaço legítimo para o desencadeamento da hipótese, o mesmo onde ocorreu o fato.

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6.ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p.104.

¹⁷ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6.ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p.105.

II.ii CRITÉRIOS DO CONSEQUENTE NORMATIVO

II.ii.i CRITÉRIO PESSOAL

O aspecto pessoal abarca os indivíduos que serão atingidos, tanto da forma passiva, quanto da forma ativa, com a subsunção do fato ocorrido no mundo real, com a norma descritiva exposta de forma hipotética.

O Autor mencionado ensina no mesmo sentido: “O aspecto pessoal, ou subjetivo, é a qualidade – inerente à hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato imponível fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato imponível e por força da lei, em sujeitos da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos, que se contém na h.i.”¹⁸

Sendo assim, o sujeito ativo da obrigação tributária é sempre uma pessoa com finalidade pública, uma vez que o tributo sempre terá caráter público. Já o sujeito passivo da relação jurídico tributária é aquele que incorre na descrição hipotética contida na hipótese de incidência, deste modo temos que para os impostos seria aquele sujeito que afere capacidade contributiva ao realizar o conteúdo descritivo, para as taxas, o sujeito passivo se revelaria como sendo aquele que utilize o serviço oferecido pelo Estado, ou ainda, requeria o poder de polícia, e por fim, para as contribuições o pólo passivo, seria aquele o qual se beneficiaria com a atividade promovida pelo Estado.

Sobre o assunto Geraldo Ataliba conclui: “É a imputação das conseqüências jurídicas de um fato a um sujeito: nos impostos é quem revela capacidade contributiva, participando do fato imponível: auferindo renda, sendo proprietário, vendendo, etc. Nas taxas, utilizando serviço público ou provocando atos de polícia. Nas contribuições, recebendo benefício *especial* da ação pública, ou provando despesa *especial* do Estado”¹⁹.

¹⁸ Ibidem, p.80.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p.82.

II.ii.ii CRITÉRIO QUANTITATIVO

II.ii.ii.i BASE DE CÁLCULO

Base de cálculo ou base imponible segundo Geraldo ATALIBA, “é uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar o critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debetur*”²⁰.

O aspecto material sempre será reduzido a uma expressão numeral, de modo que a base de cálculo tem o papel de dimensionar, mensurar tal valor numérico de acordo com critérios estabelecidos pela lei, por consequência individualizando o tributo a ser aplicado a partir da incidência.

“O aspecto material da hipótese de incidência é a conceituação legal de uma determinada consistência e forma, que constituem seu próprio núcleo essencial. Pois os atributos mensuráveis (ou a grandeza) deste aspecto se designam base imponible. Esta é sempre mensurável, podendo ser dimensionada segundo critérios de relação estabelecidos em lei”²¹.

A base de cálculo tem por função primordial, individualizar o tributo, por isso ocupa uma posição nuclear na hipótese de incidência, junto com o critério material, de modo que um erro do legislador ao fixar os critérios da base de cálculo para determinado tributo poderá desvirtuar a natureza desse tributo.

Com propriedade afirma Geraldo Ataliba sobre a importância da base de cálculo na classificação dos tributos: “Enfim, tão importante, central e decisiva é a base imponible que se pode dizer que – conforme o legislador escolha uma ou outra – poderemos reconhecer configurada esta ou aquela subespécie tributária”²².

A conclusão que se pode chegar é de que a classificação dos tributos de acordo com a análise da hipótese de incidência só será possível se analisados conjuntamente o aspecto material da hipótese que determina o objeto tributável, bem como sua base de cálculo, que determina a grandeza numeral da hipótese

²⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p.108.

²¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p.109.

²² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p.113.

descrita na lei, uma vez que toda obrigação tributária tem sempre por objeto o pagamento de uma quantia em dinheiro.

II.ii.ii.ii ALÍQUOTAS

As alíquotas representam uma parte (fração) do montante determinado, no momento da consumação da incidência do fato a norma, na base de cálculo.

Senão vejamos: “Deve receber a designação de alíquota só esse termo que se consubstancia na fixação de um critério indicativo de uma parte, fração – sob a forma de percentual, ou outra – da base imponiblel”²³.

Será alíquota a fração da base de calculada que se destina ao Estado, mediante lei, quando surgir a correlação entre o fato praticado pelo sujeito passivo tributário e a hipótese de incidência da norma prescrita.

“Na maioria dos impostos, essa grandeza é uma expressão de riqueza do sujeito passivo tributário, da qual o estado se atribui (mediante lei tributária) uma quota (parte, fração, quota, alíquota)”²⁴.

Portanto, a alíquota é uma forma de mensurar o quanto da riqueza privada, destina-se ao Estado com determinada prática de ato tipificado no ordenamento tributário. Tem característica genérica, estável, pois uma vez determinada por lei, não sofre variação, sempre será aquela fração determinada na hipótese de incidência. Diferentemente, ocorre com a base calculada, esta por sua vez sofre variações de acordo com a concretização do fato à norma, sendo assim, instável e individual.

Vale transcrever as palavras de Geraldo ATALIBA sobre o tema:

A base calculada é um fator individual de determinação de grandeza de cada débito. A alíquota um fator genérico. Dizemos “individual” a base porque o dado numérico por ela fornecido varia conforme cada fato individual (fato imponiblel) realizado. Sendo a perspectiva mensurável do aspecto material, fornece um dado essencial à individualização do débito, dado este que varia de fato concreto para fato concreto (cada fato imponiblel tem sua dimensão).

Já a alíquota – por ser estabelecida objetivamente em lei – é um fator estável e genérico. Assim, a combinação do dado numérico individual e específico (base calculada) com o dado

²³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p.113.

²⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p.114.

numérico genérico (alíquota) permite a fixação do débito correspondente a cada obrigação²⁵.

Deste modo, o valor da obrigação tributária somente é obtido com a análise conjunta da base calculada e da alíquota do tributo.

Portanto, a obrigação tributária somente irá surgir no momento em que todos os aspectos acima tratados guardarem relação de identidade com o fato real ocorrido.

Vale lembrar que a análise pormenorizada da hipótese de incidência dos tributos irá resultar na individualização dos aspectos acima tratados, que nada mais é do que o desmembramento da norma jurídica tributária em sua regra matriz .

Para fins de classificação dos tributos, utilizando o critério jurídico da hipótese de incidência, deve-se observar detalhadamente o aspecto material da hipótese de incidência, pois nela saberemos o fato que está sendo tributado, deste modo verificaremos se o tributo é vinculado, diretamente ou indiretamente, ou não a uma atividade estatal. Em sendo vinculado, trata-se de taxa ou contribuição de melhoria, em sendo não vinculado, trata-se dos impostos.

Porem tal análise não pode ficar adstrita ao aspecto material da hipótese de incidência, ou seja, é necessário que haja a confluência com a base de cálculo. De acordo com Paulo de Barros CARVALHO a base de cálculo tem função comparativa em relação à hipótese de incidência, podendo esta, afirmar, infirmar, ou confirmar o fato hipotético descrito na norma, senão vejamos: “a função comparativa da base de cálculo pode se manifestar em qualquer dessas formas: confirmando a hipótese de incidência se a ela conforme, afirmando-a em caso de dúvida ou infirmando-a em havendo descompasso.”²⁶

Portanto, a base de cálculo individualiza o tributo, impedindo a igualdade com qualquer outro, além de conter o aspecto mensurável da hipótese de incidência. A confirmação da hipótese se dá no momento em que verificamos se a grandeza determinada na base de cálculo guarda identidade com o fato tributável descrito na norma, ou seja, se a grandeza medir o valor de uma atuação estatal, refere-se a uma taxa, se a grandeza medir o valor da valorização do imóvel, o tributo será uma

²⁵ ATALIBA, Geraldo. ***Hipótese de Incidência Tributária***. 6.ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p.116.

²⁶ CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. ver. São Paulo: Saraiva, 2000. 329 p.

contribuição de melhoria, de modo que para todos os demais casos, a base de cálculo será de imposto.

Paulo de Barros CARVALHO salienta no seguinte sentido:

Por derradeiro, resta mencionar que a base de cálculo está presente também nas conseqüências de endonormas que configuram taxas e ou contribuição de melhoria (tributos vinculados a uma atuação estatal), na proporção em que, na maioria dos casos, mede a intensidade da atuação do Estado (taxa) ou a valorização do imobiliária que ocorre por razão da atividade estatal (contribuição de melhoria)²⁷.

Diante de todas as considerações acima aduzidas a respeito dos critérios jurídicos da hipótese de incidência tributária e do conseqüente normativo, conclui-se que um tributo somente poderá ser conhecido a fundo, se desmembrado todas as suas materialidades na regra matriz de incidência tributária, tal qual proposto por Paulo de Barros CARVALHO.

²⁷ Idem.

CAPITULO III - A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISSQN

Partindo agora para o estudo específico do tributo proposto, ISS, utilizando-se das premissas expostas no capítulo anterior, e, seguindo a lógica jurídica de incidência tributária idealizada por Paulo de Barros Carvalho, passaremos a dissecar o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza nos critérios da sua regra matriz de incidência tributária.

Inicialmente, imperioso se faz a conceituação do vocábulo serviço para que possamos delinear o critério material da hipótese de incidência do ISSQN, partindo-se da Constituição Federal.

Nas palavras de Aires F. Barreto “o conceito constitucional de serviço não coincide com o emergente da acepção comum, ordinária, desse vocábulo”²⁸.

Assim, dentre os parâmetros estabelecidos pela Constituição Federal é que devemos buscar o conceito de serviço, uma vez que, conforme aludido pelo mestre citado, aquele que vulgarmente se tem, rigorosamente não vem a coincidir com o conceito atribuído pela Carta Magna Brasileira.

Desta feita, tomando uma interpretação sistemática do texto constitucional, depreende-se que serviço é toda prestação, baseada no esforço humano para obtenção de um bem, mediante presença de cunho econômico.

Novamente vale a transcrição das conclusões do citado autor acerca da definição da palavra serviço : “De seus princípios e normas é possível concluir que serviço é a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente a obtenção de um bem material ou imaterial”²⁹.

Já para José Eduardo Soares de Melo, serviço juridicamente tributável consiste em: “um negócio jurídico pertinente a uma obrigação de fazer de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado”.³⁰

Das citações acima é possível destacar dois aspectos primordiais para individualização da palavra serviço no contexto jurídico tributário que nos interessa,

²⁸ BARRETO, A.F., **Iss na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003. pg. 239

²⁹ Ibidem, p. 240.

³⁰ MELO, J. E. S. de. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 31.

ou seja, a necessidade de cunho econômico na prestação, e, a existência de uma obrigação de fazer.

Neste sentido, percebe-se um desinteresse do legislador tributário nos serviços prestados a título gratuito, filantrópico, familiar, justamente por faltar-lhes o conteúdo econômico.

A despeito da necessidade de se falar em obrigação de fazer, cabe aqui a diferenciação com as obrigações de dar, fazendo-se necessário trazer a colação as lições de José Eduardo Soares de Melo:

obrigação de dar consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, para a constituição de um direito real (venda, doação, etc.), a concessão de uso (empréstimo, locação), ou a restituição ao dono. Já as de fazer, conquanto se definam em geral de modo negativo, são todas as prestações que não compreendem entre as de dar, têm, na verdade, como trabalhos materiais ou intelectuais.³¹

Estabelecidas as premissas, concluímos que o ISS abrange toda e qualquer prestação onerosa de serviço, excetuando-se apenas as reservas definidas pela própria Constituição Federal em razão da atribuição de competência tributária aos Estados no que tange os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

Portanto, podemos concluir que o critério material do Imposto sobre Serviços contém como núcleo central o verbo prestar e como complemento a palavra serviço, não compreendido no artigo 155, II da Constituição Federal.

Vale dizer que prestar serviço pressupõe atividade humana, ainda que meramente intelectual cuja retribuição da prestação represente capacidade contributiva, excluindo-se então os serviços próprios e a título gratuito.

Nas palavras de Aires F. Barreto: “Só é reconhecida como tal a prestação que tenha conteúdo econômico mensurável, o que só pode dar quando o esforço seja produzido para outrem. Não há serviço para si mesmo: isto seria inaceitável *contradictio in in terminis*”³²

Ademais, há que se fazer a distinção entre a prestação de serviços de caráter privado e prestação de serviços de caráter público, pois, sobre esses últimos não se materializa a hipótese de incidência do ISSQN.

³¹ Idem.

³² BARRETO, A.F., **Iss na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003. pg. 242

No mesmo sentido conclui o autor acima: “O texto constitucional afasta do campo suscetível de criação de hipótese de incidência a prestação de serviço público.”³³

Para definirmos o âmbito de incidência do ISSQN, é necessário outros esclarecimentos fundamentais, ou seja, o serviço prestado deve ser efetivo, concreto, e, não mera potencialidade, pois se não há serviço prestado, não há que se falar em fenomenologia da incidência tributária.

“Em resumo, o ISS – e bem assim qualquer outro imposto – só pode alcançar o fato concretamente ocorrido no mundo fenomênico e nunca naquele que está por ocorrer, ainda que a probabilidade dessa ocorrência seja enorme”³⁴.

O profissional que realiza o serviço não necessita de qualquer habilitação para tal, bastando apenas a prestação do mesmo para que haja a incidência do imposto em comento, desde que realize tal serviço com habitualidade, tendo em vista que a prestação esporádica, eventual, não representa capacidade contributiva.

Aires F. Barreto explica: “È necessário, ainda, que a prestação se dê com reiteração, com habitualidade. Prestação esporádica, acidental, episódica, sem reiteração, não expressa a realização da materialidade da hipótese de incidência do ISS”³⁵

Por fim, tem-se que o ISSQN pressupõe um fazer do prestador com relevância econômica. Contudo, relevância econômica não pressupõe a aferição de lucro, pois esse é materialidade do imposto sobre a renda, de competência da União.

Assim, é irrelevante para autoridade fazendária o fato do prestador do serviço não almejar lucro, bastando apenas que haja a efetiva prestação do serviço para desencadear a obrigação de pagar o imposto sobre serviço. “A indagação a ser feita é se houve, ou não, a efetiva prestação do serviço”³⁶.

Nos termos da Constituição Federal as materialidades do Imposto sobre Serviços estão delineadas na Lei Complementar 116/2003, que segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal é taxativa, porem admitida interpretação ampla. O que nos leva a concluir que aquilo que não esta descrito na lista não pode

³³ Ibidem. p. 243.

³⁴ Ibidem p. 244.

³⁵ Ibidem p. 245.

³⁶ Idem.

ser tributado, contudo, aqueles serviços que possuem relação com um serviço taxado na LC 116, poderá receber amplitude interpretativa em favor da incidência.

Merece a transcrição da análise jurisprudencial feita por José Eduardo Soares de Melo:

A polêmica concernente a compreensão, abrangência ou extensão da lista de serviços (prevista em lei complementar) perdeu sentido uma vez que o STF firmou diretriz no sentido de ser taxativa a lista de serviços, embora admita interpretação ampla e analógica. O prevalecimento dessa postura jurisprudencial compeliria os Municípios a relacionarem (ao máximo) os serviços estipulados na legislação complementar, não podendo indicar serviços que não foram lembrados (escafandrista, bailarina, tatuador etc.) muito menos utilizar (em item específico) a impressão “demais serviços não indicados nos itens anteriores”³⁷

Traçados os elementos definidores do critério material da hipótese de incidência do ISSQN, passamos a pormenorizar seu critério temporal. Conforme aludido no capítulo antecedente, o presente critério guarda a finalidade de fixarmos no tempo, um momento adequado para realização do critério material da hipótese de incidência.

Segundo Ricardo Mariz de Oliveira:

... antes de ocorrido o fato gerador, isto é, a situação descrita em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária, não existe relação jurídica (...) a liberdade do legislador ordinário fixar o momento da ocorrência do fato gerador fica limitada por outro elemento matéria. Ou seja, antes de existente a materialidade do fato impositivo, não há tributo devido e, pois, não há que se falar em elemento temporal³⁸.

Para definição do momento em que se pode exigir a exação do ISSQN, mister destacar a diferença entre serviços fracionáveis e não fracionáveis, pois, dependendo, em um ou outro haverá repercussão na definição do momento da realização da hipótese.

Nas conclusões de Aires F. Barreto: “é preciso verificar se o serviço, por suas especificidades, admite uma execução parcelada. Se for possível essa partição, o ISS será devido quando concluída certa etapa ou fração, o trecho for objeto de medição, cuja precisão seja aceita pelo tomador”³⁹.

³⁷ MELO, J. E. S. de. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 47.

³⁸ OLIVEIRA, R. M. de. **O Momento de Ocorrência do Fato Gerador e as Cobranças Antecipadas de Tributos**. Boletim IOB n. 3 [S.l,s.n], [2007?]

³⁹ BARRETO, A.F., **Iss na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003. pg. 249

Não obstante toda minúcia na classificação das obrigações de prestar serviços, tem-se como premissa básica do critério material o fato deste representar o momento exato em que o fato prestar serviço se realiza totalmente, ou seja, momento em que o serviço é integralmente prestado.

No mesmo sentido merece a transcrição das palavras de Marçal Justen Filho:

Em essência, se o aspecto material é a prestação de serviço, o aspecto temporal só pode ser um único: o momento em que há a prestação de serviço. Se é eleito, como critério temporal, um momento temporal diverso, o único resultado seria o de que a tributação não mais teria por hipótese, no aspecto material, a prestação de serviço, mas aquela situação que se verifica no momento localizado a partir do critério temporal⁴⁰.

Tão verdadeira se demonstra a citação anterior que, em não havendo a conclusão da prestação do serviço, inexistente obrigação de pagar o tributo, e, havendo sido realizado o pagamento antecipado, subsistirá ao sujeito passivo o direito de repetição do indébito.

A lógica acima depreendida apenas confirma a lógica jurídica tributária apresentada nos capítulos anteriores, ou seja, não ocorrendo o “fato gerador”, inexistente o fenômeno jurídico da incidência tributária.

Não é outro o entendimento de Aires Barreto, senão vejamos: “... exigir o pagamento do ISS, antes da ocorrência do fato gerador que lhe dá causa. – implica contrariar, flagrantemente, toda teoria do fato gerador e, sobre o mais, descumprir os princípios e normas jurídicas que compõe o sistema tributário nacional”⁴¹.

Portanto, o critério temporal está intrinsecamente vinculado ao perfazimento integral do serviço, de maneira que, qualquer exação anterior ao exaurimento do critério material mostra-se descompassada ao sistema tributário.

Em grau de importância tão relevante quanto o critério temporal da hipótese de incidência, temos o critério espacial, ao qual, a partir de agora depararemos nossa especial atenção.

Sobre o critério espacial do ISSQN, mister destacar tratar-se de assunto cuja definição para nas discussões doutrinárias e jurisprudenciais, pois, para determinadas situações ora é definido o critério espacial como sendo o da prestação

⁴⁰ FILHO, M. J. ISS – o Imposto Sobre Serviços na Constituição, **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, RT, n.46. p. 138, 1985

⁴¹ BARRETO, A.F., **Iss na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003. pg. 249

do serviço, ora como sendo o do local do estabelecimento prestador, sem que haja posicionamento definitivo a respeito.

Ratifica o exposto, Aires F. Barreto, no seguinte excerto:

Nessa matéria, as decisões judiciais, na esteira da doutrina, vinham perfilhando duas distintas correntes: a primeira defendendo que o ISS é sempre devido no lugar (Município) em que os serviços forem prestados. É dizer, não reconhecendo a validade do art. 12, a, do Decreto-lei 406/68, salvo nos casos em que coincidem o 1) local onde é prestado o serviço e o 2) do estabelecimento do prestador. A segunda concluindo que o ISS é devido no local do estabelecimento prestador, a teor do art. 12, a, do Dec-lei 406/68⁴².

O Decreto – Lei 406/68, em seu artigo 12, considera o local da prestação do serviço: a) o do estabelecimento prestador, ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador; b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação.

A problemática gira em torno justamente da previsão constante na alínea “a” do artigo 12 do Decreto-lei 406/68, uma vez que abarca a grande maioria dos serviços, especialmente quando deparamo-nos em situações que o estabelecimento do prestador localiza-se em Município diverso do local onde o serviço fora prestado, ocasionando uma restrição na competência dos Municípios.

Ora, de um lado temos a afronta ao princípio da territorialidade tributária, na qual, nenhum ente político poderá interferir na tributação de competência de outro ente da federação, portanto, o tributo seria devido no local da efetiva prestação do serviço.

E, de outro lado temos a afronta a legalidade e taxatividade tributária, ao passo que o Decreto-lei, em seu artigo 12, expressamente dispõe acerca de conflitos de competência tributária em se tratando de ISS.

Colaciona-se o entendimento de Aires F. Barreto, ao qual compartilhamos, no sentido de que:

Há muito tempo, minoritariamente, mas com o aval de Geraldo Ataliba, vimos defendendo que o ISS, em face do princípio da territorialidade das leis tributárias, só pode ser devido no local em que prestados os serviços. Fortes nessa razão, pensamos que o art. 12, a, do Decreto-lei 406/68 é inconstitucional, por invasão da área do Município (daquele em que os serviços foram efetivamente prestados)⁴³.

⁴² BARRETO, A.F., **Iss na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003. pg. 270

⁴³ BARRETO, A.F., **Iss na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003. pg. 264

Salienta-se, sobre a matéria a 1ª Seção do STJ já se pronunciou no mesmo sentido acima esposado, conforme depreende-se do Julgamento dos Embargos de Divergência em Resp n. 130.792 sob a relatoria do Ministro Ari Pargendler, senão vejamos:

Embargos de Divergência. ISS. Competência. Local da Prestação dos Serviços. Precedentes.

Para fins de incidência do ISS – Imposto sobre Serviços – importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se revele o teor do art. 12, alínea “a” do Decreto-Lei n. 406/68⁴⁴.

Portanto, ainda que o referido entendimento esteja em dissonância ao critério estabelecido no artigo 12, alínea “a” do Decreto-Lei 406/68, ferindo, em tese, o princípio da legalidade, tem-se que para as situações específicas em que a sede do prestador é diversa do local da prestação do serviço, esta seja a decisão mais acertada, caso contrário, flagrante seria a inviabilidade de tributação.

Contudo, não carece lembrar que a questão não é pacífica, nem tão pouco fora analisada pela corte constitucional suprema o que mantém aberto o loco para posicionamentos diversos.

Vale a transcrição conclusiva de José Eduardo Soares de Melo:

A jurisprudência firmada pelo STJ incorre em manifesta antinomia constitucional, porque, se de um lado prestigia o princípio da territorialidade da tributação, harmonizado com o princípio da autonomia municipal (competência para exigibilidade de seus próprios impostos); de outro, implica ofensa ao princípio da legalidade, uma vez que se choca com a clareza do preceito do Dec.-lei nº 406/68, face o que competirá ao STF solucionar o impasse afeto à constitucionalidade do preceito⁴⁵.

Uma vez completados os critérios constantes da hipótese de incidência do ISSQN, passaremos a identificar os critérios do conseqüente normativo, iniciando a análise pelo critério pessoal do referido tributo.

Inicialmente parte-se para demonstração do sujeito ativo do ISSQN, que, por competência estabelecida pela Constituição Federal em seu artigo 156, inciso III, destina aos Municípios a competência tributária.

⁴⁴ Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por maioria. Emb. Div. em Recurso Especial n. 130.792. Brasília, 7 de abril de 2000, DJU de 12/06/200.0 p.66

⁴⁵ MELO, J. E. S. de. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 124.

Ressalta, José Eduardo Soares de Melo, “A competência tributária é a aptidão para criar tributos, legalmente e de forma abstrata, indicando todos os elementos da hipótese de incidência, compreendendo os aspectos pessoal (sujeitos ativos e passivos), a materialidade, a base de cálculo e a alíquota”⁴⁶.

Portanto, a competência tributária para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, desde que não compreendidos pelo 155,II da Constituição, é dos Municípios.

Ademais, apenas para fins complementares, poderá figurar como sujeito ativo do ISSQN, o Distrito Federal, vez que este guarda competências destinadas tanto aos Estados, quanto aos Municípios.

Reafirma Aires F. Barreto: “O máximo que se pode dizer é ser o ISS um imposto tanto de competência de Municípios como do Distrito Federal ou, inversamente, visto pelo efeito negativo inibitório, excludentes de Estados e da União”⁴⁷.

O mesmo autor acima conclui: “Assim, como regra, o sujeito ativo do ISS é o Município (ou o Distrito Federal) em cujo território realiza-se a prestação de serviços”⁴⁸.

Já o sujeito passivo da obrigação tributária de prestar serviços de qualquer natureza, não pode ser outro, exceto os casos de substituição tributária, que aquele quem realiza o fato jurídico tributário previsto na hipótese de incidência tributária.

Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo:

Numa esfera pré-jurídica, o legislador colhe a pessoa intimamente vinculada à realização da materialidade, que deve traduzir-se no mero índice de capacidade contributiva. A íntima conexão da pessoa com a materialidade é que tem a virtude de revelar a figura do contribuinte, porque ao realizar o fato gerador, terá que recolher aos cofres públicos uma parte da respectiva grandeza econômica, qualificada como tributo⁴⁹.

Importante destacar que o artigo 10 do Decreto-lei 406/68, taxativamente prevê que contribuinte, sujeito passivo, é o prestador do serviço, disposição mantida pela LC 116/2003.

⁴⁶ MELO, J. E. S. de. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 09.

⁴⁷ BARRETO, A.F., **Iss na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003. pg. 288.

⁴⁸ Ibidem. p. 289.

⁴⁹ MELO, J. E. S. de. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 11.

Não poderia dispor de outra maneira, uma vez que a própria Constituição Federal determina que o sujeito passivo será aquele desencadeia a materialidade do fato gerador.

Em interpretação particular, traz-se a colação o entendimento de Aires F. Barreto:

No sistema tributário brasileiro – como já exposto – o destinatário de carga tributária é a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo (como inferida da Constituição) ou quem, tenha relação pessoal e direta (art. 121, parágrafo único, I, do CTN) com essa materialidade.

Por todas essas razões é que não poderá o Município deixar de colher o prestador de serviço, como sujeito passivo, para discricionária e arbitrariamente, colher outra pessoa, por simples comodidade ou por qualquer outro motivo da espécie⁵⁰.

Contudo, a Constituição Federal brasileira autoriza a exigência do tributo sobre pessoa distinta da qual realiza a materialidade da hipótese de incidência, evento ao qual denomina-se sujeição passiva indireta, tratada no campo da responsabilidade tributária.

Excetuadas as hipóteses de responsabilidade tributária por transferência (sucessão, solidariedade e responsabilidade), comumente temos a figura da substituição tributária, a qual merece esclarecimentos pela relevância.

Para José Eduardo Soares de Melo: “A substituição consiste na imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro – que não praticou o fato gerador – mas que tem vinculação indireta com o verdadeiro contribuinte”⁵¹

Complementa Paulo Ayres Barreto: “Surge, de outra parte, o responsável tributário quando o recolhimento do tributo é exigido de pessoa diversa daquela que praticou o fato típico tributário”⁵²

Portanto, concluímos a substituição tributária deve ser medida utilizada com muita cautela, respeitados os limites traçados na legislação Municipal, tendo em vista tratar-se de modalidade de exigência do tributo a sujeito distinto daquele realizador do fato economicamente relevante para o direito tributário.

⁵⁰ BARRETO, A.F., **Iss na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003. pg. 293.

⁵¹ MELO, J. E. S. de. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 24.

⁵² BARRETO, P. A. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo, Dialética, 2001. p. 86.

A extrema cautela se justifica a fim de se preservar o cidadão de sofrer ilegalidades por parte das autoridades fiscais, infringindo os princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade do sujeito passivo.

Merece reluzente destaque as palavras de Aires F. Barreto quando afirma:

Por isso, a “deslocação” do sujeito passivo, no caso do ISS, é absolutamente excepcional, exigindo rigoroso e extremo cuidado do legislador exatamente para que não se vulnerem os desígnios constitucionais referidos, nem os diversos preceitos que harmonicamente – compondo o sistema constitucional tributário – têm em vista assegurar a eficácia daqueles mesmos princípios (entre eles, o da capacidade contributiva e o da igualdade)⁵³.

Continuando na análise dos critérios constantes no conseqüente da relação jurídica tributária travada entre Município e contribuinte, seguindo a lógica de incidência apresentada por Paulo de Barros Carvalho, passamos ao minucioso estudo do critério quantitativo da obrigação tributária.

Situando o estudo na abstração jurídica da regra matriz de incidência tributária, tem-se que o critério quantitativo é composto pela Base de Cálculo e pela alíquota.

A base de cálculo por sua vez, tratando-se do ISS, nas palavras de Aires F. Barreto é “aquela que representa o adjunto adnominal correspondente a resposta que se dá à indagação: prestação de serviço de que valor?”⁵⁴

Neste sentido, depreende-se que base de cálculo do ISSQN, via de regra, é estabelecida pelo preço do serviço.

Eduardo Domingos Bottalo, em referência ao tema tece as seguintes considerações: “No tocante à base de cálculo, a Lei Complementar nº 116/03 reproduziu, em seu art. 7º, *caput*, a mesma regra constante do preservado artigo 9º do Decreto-lei nº 406/68, a saber: “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço”⁵⁵.

Para tanto, mister fazer a diferenciação entre preço e custo do serviço, haja vista existir grande repercussão prática tal diferenciação no âmbito de apuração do valor da prestação pecuniária devida ao Estado.

⁵³ BARRETO, A.F., **Iss na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003. pg. 296.

⁵⁴ *Ibidem*. p. 300.

⁵⁵ BOTTALO, E. D. Notas sobre o ISS e a Lei Complementar 116/2003. In: ROCHA, V. de O. (coord.). **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 81.

Em síntese, buscando apenas ilustrar rapidamente a diferença básica existente entre os conceitos acima esposados, tem-se que custo abrange os valores dispendidos pelo prestador para realização da obrigação de fazer. Já o preço, traduz a noção de custo, incluindo a margem de lucratividade do prestador.

Para Ayres F. Barreto: “Geralmente preço e custo são tidos como equivalentes. Mas rigorosamente, custo significa o preço pela produção ou o valor monetário pelo qual a coisa foi adquirida, enquanto o preço abrange o custo e um “plus” representativo da lucratividade”⁵⁶.

No intuito de delimitar a base de cálculo do ISSQN, Eduardo Bottallo explica: “Portanto, a base de cálculo do ISS é o preço da contrapartida auferida pelo prestador do serviço, que se define no momento em que a prestação se concretiza. Assim, valores estranhos a esta remuneração não integram – nem podem integrar – a base de cálculo do ISS, porque não fazem parte do preço do serviço prestado”⁵⁷.

Portanto, tem-se que o ISS não pode onerar todas as parcelas de capitais que ingressam no patrimônio do prestador do serviço, mas, tão somente aquelas relacionadas ao preço do serviço efetivamente prestado.

Inclusive, acréscimos monetários em razão de juros, seguros, ou descontos incondicionados, devem ser destituídos do preço do serviço, por incompatíveis ao fato jurídico, prestar serviço

Traz-se a baila as explicações José Eduardo Soares de Melo: “No cálculo do tributo também não devem ser incluídos os valores pertinentes a seguro, juros e quaisquer outras importâncias recebidas ou debitadas – como multas e indenizações – pois tais verbas tem natureza jurídica diversa do respectivo preço contratual”⁵⁸.

Superada a distinção entre preço e custo do serviço, destacamos a existência de situações em que a base de cálculo se difere do preço da prestação do serviço, em razão da natureza da atividade e responsabilidade do prestador sobre os serviços prestados.

Trata-se da autorização legislativa contida no parágrafo primeiro do art. 9º do Decreto-lei 406/68, em que define: “quando se tratar de prestação de serviços

⁵⁶ BARRETO, A.F., **Iss na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003. pg. 300.

⁵⁷ BOTTALLO, E. D. Notas sobre o ISS e a Lei Complementar 116/2003. In: ROCHA, V. de O. (coord.). **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 82.

⁵⁸ MELO, J. E. S. de. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 97.

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 e de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho”⁵⁹.

Segundo Eduardo Fortunado Bim, tecendo suas conclusões acerca do artigo supra citado, assevera o seguinte:

Pela exegese dos enunciados contidos nos §§ 1º e 3º do artigo 9º do DL 406/68, resta perfeitamente autorizada a conclusão de que os preços dos serviços prestados pelo contribuinte foi propositalmente excluído como grandeza mensuradora do fato jurídico tributário, ou seja, não pode tal elemento (o preço) ser tomado como critério de composição da base do ISS, denotando claro intuito de constituir tratamento especial da legislação tributária compatível com a Constituição de 1988, conforme reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁶⁰.

Portanto, não se trata de incongruência ao regramento tributário, a regra matriz de incidência tributária, mas sim, autorização legislativa inovadora ao regramento tributário, autorização inclusive, vigente e ratificada pelo Supremo Tribunal Federal, conforme verifica-se no julgamento do RE n. 236.604-7/PR, cujo relator fora o Ministro Carlos Velloso.

Todavia, a questão acima será amplamente explanada no próximo capítulo, ao passo que, por hora, contentamo-nos a esposar a exceção ao preço do serviço.

Por fim, contudo não menos importante que os demais critérios do conseqüente normativo do ISSQN, temos as alíquotas, cujo legislador originário deixou a cargo de Lei Complementar dispor sobre a matéria.

Falando sobre o tema Ayres F. Barreto; ”Ao lado desse limite, pode atuar um outro (explícito), resultante da aplicação da precisão constitucional, remetendo a lei complementar a fixação das alíquotas máximas (art. 156,§3º, I)”⁶¹.

Assim é, justamente para evitar uma intervenção desmotivada de competências tributárias entre os entes políticos, haja vista, o ISSQN tratar-se de tributo de competência Municipal, de maneira que o ente Federal apenas poderá

⁵⁹ Decreto-lei 406/68, artigo 9º, parágrafo primeiro.

⁶⁰ BIM, E. F. A Subsistência do ISS Fixo para as Sociedades Uniprofissionais em face da Lei Complementar 116/03: A plena vigência do §3º do artigo 9º do DL 406/68 . In: ROCHA,V. de O. (coord.). **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 85.

⁶¹ BARRETO, A.F., **Iss na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003. pg. 342.

definir alíquotas máximas em Lei Complementar, deixando uma margem discricionária a cada Município para disporem sobre o seu percentual.

O mesmo autor acima citado confirma as conclusões expostas, senão vejamos: “A lei complementar só pode fixar as alíquotas máximas do ISS para preservar o princípio da autonomia dos Municípios e para impedir o efeito de confisco”⁶².

Desta forma, a municipalidade estará vinculada tão somente à respeitar o teto estabelecido pela Lei Complementar, ou ainda, se houver mínimo, não poderá fixar exigência a menor, podendo, dentro dos parâmetros exercer sua competência tributária.

Neste tocante, esclarece-se que a Constituição da República, por meio da EC n. 37/2002 inseriu o artigo 88 no ADCT – Ato de Disposições Transitórias, o qual veio a delimitar, visando evitar uma possível guerra fiscal entre municípios, a alíquota mínima do ISS em 2%. Em que pese toda a polêmica levantada em torno desta inclusão sob o aspecto da autonomia municipal, tal limitação prevalece vigendo, cabendo ao Município exercer sua competência tributária dentro dos limites constitucionais e impostos na Lei Complementar.

Derradeiramente, salienta-se que mesmo nas hipóteses de bis in idem, constitucionalmente aceito, se resultar em majoração de alíquotas além dos limites estabelecidos pela Lei Complementar, enfrentar-se-á ofensa à Constituição.

⁶² Idem.

CAPÍTULO IV - BASE DE CÁLCULO FIXA DO ISSQN INCIDENTE SOBRE AS SOCIEDADES PROFISSIONAIS QUE PRESTAM SERVIÇOS ADVOCATÍCIOS.

Após o desmembramento do ISSQN, na sua forma geral, perante a regra matriz de incidência tributária, resta tratarmos acerca da materialidade do ISS incidente sobre os serviços aos quais se propôs a debruçar este estudante, ou seja, os Serviços de Advocacia prestados por Sociedades Profissionais.

Por tratar-se de tributo de competência Municipal, nada mais prudente, uma vez que o objeto da presente pesquisa é atender as necessidades das sociedades profissionais atuantes na cidade de Curitiba, tomarmos como parâmetro para tal análise, a legislação do Município de Curitiba, disciplinada pela Lei Complementar n. 40/2001 – Código Tributário Municipal.

Esclarece-se, portanto, que o artigo 2º da LC 40/01⁶³ estabelece que as materialidades das hipóteses de incidência do ISS estão devidamente disciplinadas no anexo I da mencionada legislação.

Trazendo à baila o disposto no anexo I da LC 40/01, temos que os serviços de advocacia estão regularmente previstos no item 17.14⁶⁴, cumprindo portanto, com o requisito da legalidade, bem como, tornando-se apto a ensejar o fenômeno jurídico da incidência tributária pela realização desta materialidade.

Iniciando o desmembramento desta incidência específica do ISS, temos que a hipótese de incidência consagra-se no exato momento da prestação de serviços de advocacia, os quais estão devidamente elencados e descritos no artigo 1º da Lei n. 8906/94 – Estatuto da Advocacia.

“Advocacia é a profissão, normalmente liberal, que consiste em aconselhar pessoas sobre questões jurídicas e representá-las em juízo.

A Lei n. 8906, de 4 de julho de 1994, dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) e estabelece em seu artigo 1º que são *atividades privativas de advocacia: I – a postulação a qualquer órgão do Poder Judiciário e aos juizados especiais; II – as atividades de consultoria, assessoria e direção jurídicas (...)*”⁶⁵

⁶³ Código Municipal de Curitiba (LC 40) Art. 2º. Hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços é toda prestação de serviço, qualquer que seja sua natureza, de acordo com a lista prevista no Anexo I, parte integrante desta lei, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.” (NR)

⁶⁴ LISTA DE SERVIÇOS - 17.14 - Advocacia.

⁶⁵ DÁCOMO, N. de N., **Hipótese de Incidência do ISS**. Rio de Janeiro: Noeses, 2007. pg. 229/230.

O artigo terceiro⁶⁶ da LC/40 condiciona o critério temporal ao momento em que consumada a atividade de prestação do serviço, ou, já admitindo de antemão a hipótese da tributação fixa anual, no dia primeiro de janeiro de cada exercício.

O critério espacial se resume ao espaço territorial do Município de Curitiba, pessoa política competente para instituir, fiscalizar e arrecadar o tributo em comento.

Apresentados os critérios que compõem a hipótese do tributo em comento, passemos ao seu conseqüente normativo, identificado pelos critérios pessoal e quantitativo, aos quais despenderemos maior atenção e cuidados nas explicações, pois são nestes dois aspectos em que fundamenta-se toda a proposta de estudo deste trabalho monográfico.

Neste diapasão, no critério pessoal, identifica-se como sujeitos passivos da respectiva materialidade do ISS, uma vez tratada na figura das sociedades profissionais de serviços advocatícios, as próprias sociedades, por exercerem, por intermédio de seus profissionais, diretamente a hipótese de incidência do ISS, serviços advocatícios, respondendo, inclusive, cada profissional de maneira pessoal pelo risco da atividade.

A possibilidade das sociedades profissionais serem contempladas como sujeitos passivos da obrigação tributária ora estudada adveio com o Dec. Lei n. 406/68, especificamente no seu §3º, que admitiu-as como sujeito passivo quando determinados serviços, legalmente previstos, fossem prestados por sociedades de profissionais.

Sobre essa evolução legislativa, Rodrigo Maitto SILVEIRA, tece algumas palavras interessantes, senão vejamos:

“Ocorre que tanto os elementos da hipótese de incidência do ISS quanto a lista de serviços tributáveis foram, ao longo dos anos, objeto de várias alterações.

E nessa perspectiva, no que atine o artigo 9º do Decreto-Lei n. 406/68, seu §3º foi primeiramente modificado pelo artigo 3º, V do Decreto-Lei n. 834/69. Cite-se:

Art.3º O Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968, passa a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

§3º Quando os serviços a que se referem os itens 1,2,3,5,6,11,12 e17 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do §1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em

⁶⁶ Código Municipal de Curitiba (LC 40) Art. 3º. Considera-se ocorrido o fato imponible quando consumada a atividade em que consiste a prestação do serviço ou:

I - no caso de tributo fixo anual, no dia primeiro de janeiro de cada exercício, ou, em se tratando de início de atividade, na data do pedido de inscrição no cadastro fiscal;

nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável”⁶⁷

Não obstante à previsão constante da legislação geral acerca da matéria, Decreto-Lei n. 406/68, a qual será objeto de maiores explicações a seguir a respeito de sua vigência após a promulgação da LC 116/03, há que se destacar que a legislação específica do município de Curitiba, LC 40/01, trouxe a mesma previsão acima, em seu artigo 10º, complementado pelo §2º⁶⁸, fulminando as dúvidas acerca do sujeito passivo do ISS incidente sobre as sociedades profissionais prestadoras dos serviços de advocacia.

Já o sujeito ativo é o próprio ente político competente para instituição do ISS, ou seja, prefeitura Municipal de Curitiba, não havendo qualquer vacilação sobre o tema.

A base de cálculo, conforme a própria legislação prevê no artigo décimo terceiro⁶⁹, será o preço do serviço quando não se tratar de tributo fixo, hipótese essa prevista no artigo décimo quarto⁷⁰ da LC/40, especificamente aos casos em que a prestação do serviço consista no trabalho pessoal do próprio contribuinte, como é o caso dos advogados integrantes das sociedades de advocacia.

Todavia, em que pese tal conclusão decorra da simples interpretação dos artigos 13º e 14º do Código Tributário Municipal de Curitiba, LC 40/01, tal esforço é prescindível quando deparamo-nos com a redação do artigo 10º “caput” c/c §2, “h” do mesmo diploma, em que o legislador municipal automaticamente insere as sociedades profissionais prestadoras de serviços advocatícios aos moldes da base de cálculo fixa anual.

⁶⁷ SILVEIRA. R. M., O “ISS fixo” devido pelas sociedades de profissionais e a LC n. 116/03. In: MACHADO, R. B. (coord.). **O ISS na Lei Complementar n. 116**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004. p. 161

⁶⁸ Código Municipal de Curitiba (LC 40) Art.10º - As sociedades profissionais, que prestem os serviços relacionados no § 2º, deste artigo, ficam sujeitas ao imposto na forma anual fixa, multiplicado pelo número de profissionais habilitados, sócios, empregados ou não, que prestem serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, desde que:

I – constituam-se como sociedades civis de trabalho profissional, sem cunho empresarial;

§2º - São consideradas sociedades profissionais os serviços prestados por:

h) advogados;

⁶⁹ Código Municipal de Curitiba (LC 40) Art.13. Base imponible é valor ou preço total do serviço, quando não se tratar de tributo fixo.

⁷⁰ Código Municipal de Curitiba (LC 40) Art. 14. As prestações de serviços consistentes no trabalho pessoal do próprio contribuinte serão gravadas por tributo fixo anual.

Contudo, ainda que a forma de tributação fixa e anual fora expressamente adotada pelo Município de Curitiba, a grande discussão existente entre a doutrina e parte da jurisprudência versa em torno da vigência do artigo 9º do Decreto-lei 406/68, principal autorizador da aplicação da base de cálculo fixa do referido tributo, de modo que, não fosse o reconhecimento de sua vigência, a cobrança do ISS sob uma base de cálculo fixa estaria à margem da legalidade.

O Decreto-Lei 406/68 tratou de regulamentar a incidência do ISS, logo após a previsão da competência tributária pelo texto constitucional conferida pela EC n. 18 de 1965, passando a ser a principal lei que regia o referido tributo por conter todos os aspectos de sua incidência.

Rodrigo Maitto da SILVEIRA aborda com simplicidade e clareza a evolução legislativa do Imposto sobre Serviços, senão vejamos:

O Imposto sobre Serviços – ISS foi originalmente criado em 1965, com a Emenda Constitucional n.18, passando a substituir o antigo Imposto de Indústrias e Profissões, que também fazia parte da competência tributária dos Municípios.

Uma vez previsto em âmbito constitucional, o ISS veio a ser regulamentado pelos artigos 8º a 12 do Decreto-Lei n. 406, de 31/12/1968, que revogou os artigos 71 a 73 (Capítulo III, Seção VI – Imposto sobre serviço de qualquer natureza) do Código Tributário Nacional – CTN (Lei n. 5.172/66)

O Decreto n. 406/68 estabeleceu todos os elementos da hipótese de incidência tributária no tocante ao ISS, enumerando, ainda, por meio de uma lista, quais os serviços alcançados pelo imposto⁷¹.

Posteriormente, a Lei Complementar 116/2003, ao passo que veio a disciplinar a forma geral de tributação do Imposto sobre serviço de qualquer natureza, revogou os diversos diplomas até então vigentes que disciplinavam a forma de aplicação das regras de incidência do referido tributo por força da redação do seu artigo 10º.

Neste sentido, vale os ensinamentos de Sasha CALMON:

A Lei Complementar n. 116/2003 dispôs, em seu artigo 10, sobre a total revogação da Lei Complementar n. 22, de 9 de dezembro de 1974, da Lei n. 7.192, de 5 de junho de 1984, e da Lei Complementar n. 100, de 22 de dezembro de 1999.

Dispôs, ainda, sobre a parcial revogação do Decreto Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, e do Decreto Lei n. 834, de 8 de setembro de 1969.⁷²

⁷¹ SILVEIRA, R. M., O “ISS fixo” devido pelas sociedades de profissionais e a LC n. 116/03. In: MACHADO, R. B. (coord.). **O ISS na Lei Complementar n. 116**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004. p. 160

A discussão doutrinária e jurisprudencial acerca do tema em abordagem inicia-se neste ponto, pois, parte afirma que a Lei Complementar 116/2003 revogou o Decreto Lei 406/68 por inteiro e parte sustenta que a revogação se deu apenas naquilo que era contrário a referida lei, bem como, os dispositivos que a própria LC 116/03 o fez expressamente.

Vale, neste tocante, as palavras de Rodrigo M. da SILVEIRA, abordando a referida problemática: “ Com a recente edição da Lei Complementar n. 116, de 31/07/2003, escorada no artigo 146, incisos I e III, da Constituição Federal, a regulamentação do ISS sofreu alterações significativas, tendo sido expressamente revogados os artigos 8º , 10, 11 e 12 do Decreto-Lei n. 406/68”⁷³.

Essa pesquisa tende a filiar-se a segunda corrente, uma vez que o legislador complementar ao elaborar a redação do artigo 10º da LC 116/2003 foi taxativo ao elencar os dispositivos revogados.

Sacha Calmon, no mesmo sentido, assevera:

na expressão do legislador da Lei Complementar n. 116/2003 encontra-se literalmente dito que estão revogados todos os artigos dos Decretos Leis 406/68 e 834/69, com exceção do artigo 9º do primeiro deles, na redação que lhe deu o segundo, com a seguinte redação:

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

§ 1º - Quando de 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 trabalho⁷⁴

Sepultando a corrente acima, Alberto XAVIER e Roberto Duque ESTRADA, magistralmente ensinam:

8. Que a Lei Complementar n. 116/03 não pretendeu revogar o art. 9º, §§1º e 3º do Decreto-Lei n. 406/68 resulta claramente do fato de que na enumeração taxativa dos preceitos revogados, constantes do art. 10, foram incluídos todos os artigos do Decreto-Lei n.406/68 que versavam sobre ISS (arts. 8º, 10, 11 e 12), salvo precisamente o artigo 9º, ostensivamente omitido.

9. Acresce que a Lei Complementar n. 95, de 26 de fevereiro de 1998, que dispõe sobre a elaboração, redação e a consolidação das leis, é clara em exigir em seu artigo 9º, com

⁷² COELHO, Sasha Calmon Navarro; DERZI, Mizabel Abreu; LOBATO, Valter. Base de cálculo do ISSQN incidente sobre os serviços notariais e de registro público. Vigência e aplicação do §1º do art. 9º do Decreto – Lei 406/68. **Dialética de Direito Tributário**, [S.l.], n.158. p. 108, [2007?].

⁷³ SILVEIRA. R. M., O “ISS fixo” devido pelas sociedades de profissionais e a LC n. 116/03. In: MACHADO, R. B. (coord.). **O ISS na Lei Complementar n. 116**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004. p. 162/163

⁷⁴ *Ibidem*, p. 109.

redação dada pela Lei Complementar n. 107, de 26 de abril de 2001, que “a cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas.”

10. Ora, como a cláusula de revogação deve indicar expressamente as disposições que pretende revogar, não há margem para dúvidas que ao omitir o artigo 9º do Decreto-Lei n. 403/68 do rol de disposições revogadas, a Lei Complementar n. 116/03 não poderia ter sido mais clara quanto a sua intenção de manter vigentes as regras nele contidas, notadamente os seus §§ 1º e 3º.⁷⁵

Em verdade, o artigo 10 da Lei Complementar 116/2003 revogou expressamente os dispositivos legais do Decreto Lei 406/68, contudo, foi omissivo quanto ao inciso 9º do referido dispositivo, ficando evidente a intenção do legislador em manter as normas não mencionadas expressamente na cláusula de revogação.

Analisando a redação do artigo 9º do Decreto Lei 406/68, acima transcrito, percebe-se que traz verdadeira exceção a regra geral, quanto a definição da base de cálculo do ISS, gerando uma dualidade de bases de cálculo.

Define a principio que a base de cálculo do ISS será o preço do serviço, todavia, quando a prestação dos serviços for realizada de forma pessoal, pelo próprio contribuinte, que assume a responsabilidade pessoal pela atividade fim, o valor do imposto (ISS) será fixo, não sendo possível utilizar o preço do serviço como base de cálculo.

Seguindo nas palavras de Sasha CALMON

Há que se ressaltar que o mencionado artigo introduziu no ISSQN a dualidade de bases de cálculo que sempre o marcou ...” “ O legislador distinguiu sempre, com o beneplácito da jurisprudência, que os serviços teriam como base de cálculo os respectivos valores, exceto quando se tratasse de serviços pessoais de predominância intelectual, vedando-se neste caso o valor do serviço como base de cálculo, em veraz antítese normativa⁷⁶.

Portanto, não nos resta outra conclusão, senão pela a vigência do artigo 9º do Decreto Lei 406/68, que estabelece a dualidade de base de cálculo do ISS, pois o artigo 10º da LC 116/2003 não o revogou expressamente assim como fez em relação aos demais dispositivos, senão vejamos:

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

⁷⁵ XAVIER, A; ESTRADA, R. D. **O ISS das Sociedades de Serviços Profissionais e a Lei Complementar 116/03**, em o ISS e a LC 116. Dialética, São Paulo, p. 11, [2003].

⁷⁶ COELHO, Sasha Calmon Navarro; DERZI, Mizabel Abreu; LOBATO, Valter. Base de calculo do ISSQN incidente sobre os serviços notariais e de registro público. Vigência e aplicação do §1º do art. 9º do Decreto – Lei 406/68. Dialética de Direito Tributário, [S.], n.158. p. 109, [2007?].

de 1984; a Lei Complementar n° 56. de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar n° 100, de 22 de dezembro de 1999.

Nesta esteira, salienta o autor em trato: “Note-se que a intenção de preservar o artigo 9º do Decreto-lei n. 406/68 soa com notável naturalidade. Ao referir-se a ele o legislador da Lei Complementar n. 116/03, cuja hierarquia é idêntica à do Decreto -lei n. 406/68 (ambos são leis complementares *ratione materiae*)...”⁷⁷

Verifica-se que os artigos 8º e 10º do Decreto lei 406/68 foram taxativamente revogados, no entanto, o legislador preservou o artigo 9º, revelando a nítida intenção de reforçar-lhe a vigência.

Neste sentido, utilizando-nos da boa técnica no que tange a matéria de revogação de leis, bem como, o que ensina a Lei de Introdução ao Código Civil em seu artigo 2º, inegável a consideração de que a Lei Complementar n.º 116/2003 tratou da regra geral que define o valor do ISS a partir do preço do serviço, não estabelecendo qualquer disciplinamento em relação às exceções, entre as quais estão incluídos aqueles que prestam serviços forma pessoal, assumindo responsabilidade pela atividade fim.

Em verdade, o artigo 10 da Lei Complementar 116/2003 revogou expressamente os dispositivos legais nele previstos, ficando evidente a intenção do legislador em manter as normas não mencionadas expressamente na cláusula de revogação.

O artigo 9º da Lei Complementar 95/1998, com a redação determinada pela Lei Complementar 107/2001, que dispõe sobre as regras de vigência e revogação de normas jurídicas assim dispõe: “art. 9º A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas”⁷⁸.

Portanto, considerando que a lei revogadora deverá expressamente enumerar as leis ou disposições legais revogadas, tem-se que, em momento algum o artigo 10 da Lei Complementar 116/03 revogou expressamente os dispositivos legais que permitiam a tributação dos profissionais que exercem a atividade em caráter pessoal na forma do §1º do artigo 9º do Decreto-lei 406/68, senão vejamos:

⁷⁷ Idem.

⁷⁸ Lei Complementar 107/2001, artigo 9º

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 1999⁷⁹.

Curioso é que na redação do Projeto da Lei Complementar 116/2003 constava, expressamente, o art. 9º, do Decreto Lei nº 406/68 como norma a ser revogada. No entanto, o Senado Federal retirou a expressão "9º" do art. 10 da referida Lei Complementar que estava para ser aprovada, demonstrando manifesta vontade de permanência da tributação diferenciada às pessoas físicas, segundo apontam Ives Gandra da Silva MARTINS e Marilene Talarico Martins RODRIGUES:

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 municipal⁸⁰

Ademais, deve-se considerar que não há possibilidade jurídica de se admitir revogação por outras formas tendo vista que a lei nova não é incompatível com a anterior, nem tão pouco preocupou-se em regular toda a matéria referente ao ISSQN.

Portanto, não há que se falar em revogação, pois a intenção do legislador era justamente fazer permanecer a regra de exceção, valendo-se, para tal conclusão, das técnicas de interpretação teleológica das normas.

Ainda, sobre revogação de leis em razão da superveniência de lei mais nova, assevera Alberto XAVIER e Roberto Duque ESTRADA : “Assim, pela própria essência de sua função parcial e fragmentária, nunca uma lei complementar em matéria tributária pode ter o alcance de desencadear o fenômeno revogatório amplo e global a que se refere o art. 2º, § 1º, in fine, da Lei de Introdução ao Código Civil⁸¹”.

⁷⁹ Lei Complementar 116/2003, artigo 10º

⁸⁰ MARTINS, I. G.; RODRIGUES, M. T. M. O Iss e a Lei Complementar 116/2003 – Aspectos Relevantes . In: ROCHA,V. de O. (coord.). **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 202

⁸¹ XAVIER, A.; ESTRADA, R. D. O ISS das Sociedades de Serviços Profissionais e a Lei Complementar nº 116/03 . In: ROCHA,V. de O. (coord.). **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 17

De maneira consoante ao entendimento acima, o Supremo Tribunal Federal, já se pronunciou a respeito da Constitucionalidade do DL 406/68, senão vejamos:

RE 244149 / RJ - RIO DE JANEIRO / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE / Julgamento: 06/03/2001 / Órgão Julgador: Primeira Turma / Publicação DJ 20-04-2001 PP-00140 / EMENT VOL-02027-10 PP-02202Parte(s).
EMENTA - ISS: tributação fixa: sociedades "uniprofissionais": DI 406/68, art. 9º, §§ 1º e 2º: incidência. Hipótese diversa da examinada pelo Plenário no julgamento dos RREE 236.604 e 220.323, quando se decidiu pela validade, em face da CF/88, dos §§ 1º e 2º do art. 9º do DI 406/68. Fundou-se, no caso, o acórdão recorrido em que o regime de tributação dos citados dispositivos legais não incide em se tratando de sociedade empresarial, fundamento de natureza infraconstitucional, não infirmado, de resto, pela recorrente⁸².

E ainda:

RE 277806 / MG - MINAS GERAIS / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. MOREIRA ALVES / Julgamento: 10/10/2000 / Órgão Julgador: Primeira Turma / Publicação DJ 01-12-2000.
EMENTA: ISS. Sociedade prestadora de serviços profissionais. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 236.604, assim decidiu: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. ADVOCACIA. D.L. 406/68, art. 9º, §§ 1º e 3º, C.F., art. 151, III, art. 150, II, art. 145, § 1º. I - O art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL. 406/68, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram recebidos pela CF/88: CF/88, art. 146, III, "a". Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, § 1º, CF/88. II - R.E. não conhecido". - E, no RE 220.323, o mesmo Plenário assim julgou: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE PRESTADORA DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS: BASE DE CÁLCULO. D.L. 406, de 1968, art. 9º, §§ 1º e 3º, C.F., art. 150, § 6º, redação da EC nº 3, de 1993. I - As normas inscritas nos §§ 1º e 3º, do art. 9º do DL 406, de 1968, não implicam redução da base de cálculo do ISS. Elas simplesmente disciplinam base de cálculo de serviços distintos, no rumo do estabelecido no caput do art. 9º. Inocorrência de revogação pelo art. 150, § 6º, da C.F., com a redação da EC nº 3, de 1993. II - Recepção, pela CF/88, sem alteração pela EC nº 3, de 1993 (CF, art. 150, § 6º), do art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL 406/68. III - R.E. não conhecido". - Dessas orientações não divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário não conhecido⁸³.

No mesmo sentido, julgou o STJ, reiterando a vigência do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/68 em face da LC 116/2003:

REsp 713752 / PB - RECURSO ESPECIAL 2004/0183752-0 / TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. ISS. REVOGAÇÃO. ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. REVOGAÇÃO. ART. 10 DA LEI N. 116/2003. NÃO-OCORRÊNCIA.
1. O art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, que dispõe acerca da incidência de ISS sobre as sociedades civis uniprofissionais, não foi revogado pelo art. 10 da Lei n. 116/2003.
2. Recurso especial improvido⁸⁴.

⁸² STF, RE n. 244149, 2001. Rel. Min. Sepúlveda Pertence

⁸³ STF, RE n. 277806, 2000. Rel. Min. Moreira Alves

⁸⁴ STJ, Resp n. 713752, 2004.

Portanto, outra não pode ser a conclusão senão a de que subsiste com plena eficácia e vigência o §1º, do artigo 9º, do Decreto-Lei 406/68, que é norma especial em relação à Lei Complementar 116/2003.

Com muita inteligência Sasha CALMON disserta acerca da lógica existente que fundamenta a permanência da duplicidade das bases de cálculo do ISSQN, ou seja, tributação sobre o preço do serviço e tributação sobre uma base de cálculo fixa, senão vejamos:

Enfim, os autônomos, pessoas físicas, pelas características que cercam o desenvolvimento de sua atividade, aproximam-se do trabalho assalariado, e em decorrência, sempre mereceram um tratamento especial com vistas ao atendimento dessas peculiaridades a saber: (a) remuneração percebida pelo trabalho pessoal é base direta de incidência do imposto sobre a renda, (b) o trabalho é pessoal e a responsabilidade pela qualidade dos serviços também é pessoal, sem a condição de esconder o profissional por detrás do manto da pessoa jurídica, (c) os riscos inerentes ao exercício da atividade podem atingir, diretamente, o patrimônio do prestador pessoal do serviço, enquanto nos serviços prestados por meio de sociedades empresárias a empresa responderá preferencialmente por tais riscos⁸⁵.

Das palavras acima é possível compreender a lógica legislativa por detrás do artigo 9º do Decreto-Lei 406/68, justificando assim sua existência e permanência no ordenamento.

Conforme apontou o autor acima citado, impossível seria a aplicação de tratamento idêntico às pessoas jurídicas e às pessoas físicas, sob pena de sobrecarregar a carga tributária incidente sobre estas últimas e, assim, tornar inviável a livre iniciativa, sem falar na flagrante violação ao princípio da isonomia.

Portanto, plenamente constitucional e aceitável a forma de tributação privilegiada do Imposto Sobre Serviços incidente sobre serviços prestados em caráter pessoal e sob a inteira responsabilidade do prestador.

A grande lógica legislativa que sustenta a constitucionalidade da incidência de uma base de cálculo fixa ao ISS reside justamente na necessidade de se atribuir um tratamento tributário diferenciado às pessoas que prestam serviços especializados marcados pela pessoalidade do seu prestador, frente às pessoas que prestam serviços em caráter estritamente empresarial.

⁸⁵ COELHO, Sasha Calmon Navarro; DERZI, Mizabel Abreu; LOBATO, Valter. Base de cálculo do ISSQN incidente sobre os serviços notariais e de registro público. Vigência e aplicação do §1º do art. 9º do Decreto – Lei 406/68. *Dialética de Direito Tributário*, [S.l], n.158. p. 110, [2007?].

Tal conclusão é muito bem retrata por Rodrigo Maitto da SILVEIRA, quando afirma:

Pois bem. O que confere validade à aplicação da sistemática de ISS fixo como uma modalidade de tratamento tributário diferenciado é a existência ou não de atividade empresarial na prestação de serviço. Não se trata, neste particular, de um tratamento diferenciado em razão da atividade exercida ou da respectiva ocupação profissional, mas tão somente de como a referida atividade é realizada: em caráter personalíssimo ou em caráter empresarial⁸⁶.

Deste modo, não vislumbra-se qualquer ingerência aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, nem tampouco, da isonomia entre contribuintes, vez que ao reconhecermos uma tributação pela base de cálculo fixa, não estamos diferenciando os contribuintes em si, mas sim, conferindo tratamento tributário desigual a contribuintes que se apresentam em condições de flagrante desigualdade, ou seja, aqueles que desempenham atividades marcadas pela intelectualidade e responsabilidade pessoal, em relação àqueles cuja prestação pode ser feita de modo impessoal, sem exigência de formação profissional específica e em caráter estritamente empresarial.

Salienta o referido autor: “Noutras palavras, como decorrência dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, é lícito dar tratamento tributário desigual a sociedades de capital e a sociedades de trabalho (ou profissionais), porquanto os serviços sujeitos a tributação pelo ISS são por elas prestados em diferentes condições”⁸⁷.

No mais, tão clara é a necessidade de conferir um tratamento tributário diferenciado a contribuintes diferentes do ISS, que a lei exige o enquadramento desses contribuintes numa série de peculiaridades, as quais, servem justamente para identificar o grupo de prestadores de serviços especializados e merecedores da sistemática da base de cálculo fixa.

Deste modo, “para se enquadrar na sistemática do ISS fixo, todos os sócios devem possuir a habilitação profissional que lhes permita prestar os serviços compreendidos no objeto social, sob pena de caracterização da prestação de

⁸⁶ SILVEIRA, R. M., O “ISS fixo” devido pelas sociedades de profissionais e a LC n. 116/03. In: MACHADO, R. B. (coord.). **O ISS na Lei Complementar n. 116**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004. p. 165

⁸⁷ SILVEIRA, R. M., O “ISS fixo” devido pelas sociedades de profissionais e a LC n. 116/03. In: MACHADO, R. B. (coord.). **O ISS na Lei Complementar n. 116**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004. p. 166

serviço como atividade empresarial, o que afastaria a possibilidade de tratamento diferenciado”⁸⁸.

Hugo de Brito MACHADO trata do assunto com naturalidade e extrema profundidade, defendendo a adequação constitucional da tributação fixa aos profissionais liberais e sociedades uniprofissionais, senão vejamos:

É sabido que o princípio da isonomia preconiza tratamento desigual para os que estão em situações desiguais. O dispositivo constitucional que proíbe tratamento diferente para contribuintes que se encontrem em situações equivalentes, proíbe, também, pela mesma razão, tratamento igual para os que estão em situações diferentes.

Por isto mesmo o Supremo Tribunal Federal já firmou sua jurisprudência no sentido de que o tratamento especial dispensado às sociedades profissionais, que prestem serviços mediante trabalho pessoal dos que integram, é um tratamento isonômico.

Não seria justo, nem isonômico, tributar com o mesmo critério quem presta serviços de caráter pessoal, e uma sociedade que o faz como empresa, utilizando-se, em sua prestação de serviços, do trabalho de terceiros, com intuito de lucro, desenvolvendo atividade típica de atividade empresarial⁸⁹.

Não há que se falar em privilégio a determinadas categorias de serviços perante outras, mas sim, prudente aplicação do princípio da isonomia tributária e da política de discriminação positiva, a qual visa conferir tratamento desigual aos desiguais buscando uma efetiva igualdade social e justiça fiscal.

Diante da sistemática apresentada, outra conclusão não resta senão pelo enquadramento perfeito dos serviços prestados por sociedades de profissionais da advocacia no ISS fixo, uma vez que atendem com exatidão à moldura legislativa disposta pelo §3º do artigo 9º c/c o §1º todos do Decreto-Lei 406/68.

Entendimento que se infere da mera combinação de conceitos normativos, haja vista, para enquadrar-se na sistemática de tributação do ISS com base de cálculo fixa, a sociedade não empresária, que segundo Maria Helena DINIZ, em interpretação sistêmica ao Novo Código Civil, define ser a:

sociedade simples é a que objetiva lucro, que deve ser repartido entre os sócios, sendo alcançado pelo exercício de certas profissões ou pela prestação de serviços técnicos (...) Mesmo que uma sociedade simples venha a praticar, eventualmente, atos empresariais, tal fato não a desnatura, pois o que importa para identificação da natureza da sociedade é sua atividade principal⁹⁰

⁸⁸ SILVEIRA. R. M., O “ISS fixo” devido pelas sociedades de profissionais e a LC n. 116/03. In: MACHADO, R. B. (coord.). **O ISS na Lei Complementar n. 116**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004. p. 166

⁸⁹ MACHADO, H. de B. **O ISS das Sociedades de Profissionais e a Lei Complementar 116/03**, Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>> Acesso em 15 nov. 2010, p. 18.

⁹⁰ DINIZ. M. H., **Compêndio de Introdução ao Estudo do Direito**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 521

Ou seja, exatamente o que se reporta as sociedades profissionais de advogados, intituladas sociedades simples, por submeterem seu registro junto a OAB – Ordem dos Advogados do Brasil e, não ao Registro de Sociedades Mercantis, por prestarem serviços de cunho eminentemente intelectual e personalíssimo por próprios sócios, sob sua exclusiva responsabilidade.

Demonstra esse perfeito enquadramento acima referido, o professor PISANI, quando afirma:

Nas sociedades profissionais (sociedades de pessoas) quem presta os serviços são os profissionais, sócios ou não, que assumem responsabilidade pessoal (médicos, advogados, engenheiros, etc...). No caso dos advogados, essa circunstância é muito clara ao dispor a lei que a responsabilidade dos sócios é ilimitada, razão porque respondem eles com a força de seu patrimônio pessoal – e não apenas com o seu capital social – pelos prejuízos causados a terceiros (...)⁹¹

Tais características predominantes às sociedades uniprofissionais de advogados decorrem de expressa previsão legal determinada pela Lei 8.906/94 – Estatuto da Advocacia, que em inúmeras passagens regulamenta e ordena a atividade profissional dos advogados, como nos artigos 15 §3º⁹², 16⁹³, 17⁹⁴ e 18⁹⁵, todos do mesmo diploma.

Por fim, resta salientar que a matéria resta sedimentada no âmbito jurisprudencial dos tribunais Superiores, razão pela qual colamos o notável julgado do Recurso Especial originário do Rio de Janeiro, cuja relatoria recaía sobre o Ministro Castro Meira

⁹¹ PISANI, J. R. ISS – Serviços Profissionais - LC 116/03, em Revista Dialética de Direito Tributário, Dialética, São Paulo, p.69/70. 2003.

⁹² Art. 15 §3º Lei n. 8906/94 -. Os advogados podem reunir-se em sociedade civil de prestação de serviço de advocacia, na forma disciplinada nesta lei e no regulamento geral.

§ 3º As procurações devem ser outorgadas individualmente aos advogados e indicar a sociedade de que façam parte.

⁹³ Art. 16 Lei n. 8906/94 -. Não são admitidas a registro, nem podem funcionar, as sociedades de advogados que apresentem forma ou características mercantis, que adotem denominação de fantasia, que realizem atividades estranhas à advocacia, que incluam sócio não inscrito como advogado ou totalmente proibido de advogar.

⁹⁴ Art. 17 Lei n. 8906/94 - Além da sociedade, o sócio responde subsidiária e ilimitadamente pelos danos causados aos clientes por ação ou omissão no exercício da advocacia, sem prejuízo da responsabilidade disciplinar em que possa incorrer.

⁹⁵ Art. 18 Lei n. 8906/94 - A relação de emprego, na qualidade de advogado, não retira a isenção técnica nem reduz a independência profissional inerentes à advocacia.

STJ - RECURSO ESPECIAL: REsp 649094 RJ 2004/0027939-3
TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. BASE DE CÁLCULO. SOCIEDADES DE
ADVOGADOS.

1. O art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei n.º 406/68 estabelece alguns requisitos, sem os quais a sociedade estará obrigada a recolher o ISS com base na sistemática geral, vale dizer, sobre o valor do seu faturamento. São eles: a) que a sociedade seja uniprofissional; b) que os profissionais nela associados ou habilitados prestem serviços em nome da sociedade, embora sob responsabilidade pessoal.
2. O art. 16 da Lei n.º 8.906/94 (Estatuto da Advocacia) permite concluir que as sociedades de advogados, qualquer que seja o respectivo contrato social, caracterizam-se como sociedades uniprofissionais. O dispositivo proíbe que essas entidades realizem "atividades estranhas à advocacia" ou incluam em seus quadros "sócio não inscrito como advogado ou totalmente proibido de advogar".
3. Os profissionais que compõem os quadros de uma sociedade de advogados prestam serviços em nome da sociedade, embora sob responsabilidade pessoal. Essa conclusão é possível diante da leitura do art. 15, § 3º, da Lei n.º 8.906/94, segundo o qual "as procurações devem ser outorgadas individualmente aos advogados e indicar a sociedade de que façam parte"; do art. 17, que fixa a responsabilidade pessoal e ilimitada do sócio pelos danos causados aos clientes por ação ou omissão no exercício da advocacia; bem como do art. 18, do mesmo diploma legal, que estabelece que "a relação de emprego, na qualidade de advogado, não retira a isenção técnica nem reduz a independência profissional inerentes à advocacia".
4. O art. 16 da Lei n.º 8.906/94 espanca qualquer dúvida acerca da natureza não-empresarial das sociedades de advogados. Segundo a previsão normativa, não serão admitidas a registro, nem poderão funcionar, "as sociedades de advogados que apresentem forma ou características mercantis".
5. Tranqüila a conclusão de que a sociedade civil de advocacia, qualquer que seja o conteúdo de seu contrato social, goza do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/68, já que são necessariamente uniprofissionais, não possuem natureza mercantil, sendo pessoal a responsabilidade dos profissionais nela associados ou habilitados.
6. Na ocorrência de sucumbência mútua, nos casos em que os autores decaiam em parte mínima, isto é, em proporção significativamente menor, deve ser responsabilizado o adversário pelos encargos da lide, conforme o parágrafo único do artigo 21 do Código de Processo Civil que assim determina: "Se um litigante decair de parte mínima do pedido, o outro responderá, por inteiro, pelas despesas e honorários". Rever tal entendimento implicaria reexame probatório, o que é vedado a teor do enunciado da Súmula 7/STJ.
7. Para que se chegue à conclusão de que a verba honorária foi fixada em valor excessivo ou não, há necessidade de se reverem aspectos fáticos, inviáveis em sede de recurso especial, pelo óbice da Súmula 7 desta Corte.
8. Recurso especial improvido.⁹⁶

Deste modo, prevalece o entendimento de que o artigo 9º §§1º e 3º do Decreto-Lei 406/68 não sofreu qualquer espécie de revogação em razão da entrada em vigor da LC 116/03, razão pela qual permite-se a tributação fixa do ISS incidente sobre os serviços prestados pelas sociedades uniprofissionais de advogados, uma vez que tal modalidade está expressamente inserida no rol de serviços aptos ao ensejo do tributo fixo anual, bem como, são prestados em caráter personalíssimo

⁹⁶ Acórdão proferido no julgamento do REsp 649094 / RJ, pela relatoria do Ministro Castro Meira, em 23/11/2004, publicado no DJ em 07/03/2005

por profissionais regularmente habilitados tecnicamente, cuja responsabilidade pela prestação recai sob a pessoa do próprio prestador.

CONCLUSÃO

Propôs-se, no presente trabalho, elaborar um estudo específico acerca da incidência da base cálculo fixa do ISSQN sobre os serviços prestados pelas sociedades uniprofissionais de advogados.

Para tanto, cuidou-se, no capítulo inicial, apresentar os estudos de Paulo de Barros CARVALHO acerca do arquétipo lógico estrutural que justifica o fenômeno da incidência tributária, afim de demonstrar a metodologia teórica adotada ao desformalizar os aspectos da incidência da base de cálculo fixa do ISSQN.

Decompôs-se o referido tributo em sua regra mãe de incidência, e depois adentrou-se definitivamente ao estudo da materialidade específica, objeto primordial deste trabalho, qual seja, incidência do ISS fixo sobre os serviços prestados por sociedades profissionais de advocacia.

Utilizando o método indutivo de pesquisa, pretendeu-se demonstrar, por meio da colação doutrinária e jurisprudencial mais recente dos tribunais superiores, a possibilidade da tributação das sociedades profissionais através de uma base e cálculo fixa e anual.

Conclui-se que o artigo 9º do Decreto-Lei 406/68, autorizador da possibilidade de tributação fixa pelo ISSQN, continuou vigendo mesmo após a entrada em vigor da LC 116/03 que em nada alterou a vigência do artigo 9º e §§ 1º e 3º do Decreto citado.

Na oportunidade, a LC 116/03 revogou expressamente todos os artigos do Decreto citado, contudo poupando o famigerado artigo 9º e seus parágrafos, razão pela qual, ante a inexistência de norma revogadora expressa, nos ditames da LC 107/01, não há que se falar em revogação do artigo 9º. O mesmo raciocínio se faz quanto a vigência do parágrafo 3º do artigo 9º Decreto-Lei 406/68, pois a revogação dos dispositivos alteradores da redação do referido parágrafo não implicam na revogação do conteúdo normativo nele previsto.

Deste modo, tem-se que referido artigo, é por sua vez, o principal autorizador da duplicidade de bases de cálculo do ISS, permitindo a apuração deste tributo de maneira fixa e anual nos casos em que o serviço for prestado em caráter pessoal e sob responsabilidade integral e ilimitada do próprio prestador.

Portanto, ante a expressa autorização legal conferida pelo Decreto 406/68 e confirmado pela LC 116/2003, é possível entende-se que os serviços advocatícios, em que pesem já estarem inseridos no rol taxativo constante da Lei Complementar 116/03, por serem prestados por profissionais regulamente habilitados por órgão de classe – OAB, por responderem pessoalmente pelo risco da sua atividade, conforme dispõe a legislação própria, por desempenharem atividade eminentemente técnica marcada pela personalidade do prestador, quando reunidos em sociedade de profissionais sem característica mercantil, fazem jus a incidência do ISS de maneira fixa anual calculado por profissional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.
- BARRETO, A. F. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003.
- BARRETO, A. F. **Base de Cálculo, Alíquotas e Princípios Constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonard, 1998.
- BARRETO, P. A. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.
- BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. rev. São Paulo: Lejus, 2002.
- BONAVIDES, P. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- BOTTALO, E. D. Notas sobre o ISS e a Lei Complementar 116/2003. In: ROCHA, V. de O. (coord.). **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 81.
- CARRAZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17. ed. São Paulo, Malheiros 2002.
- CARRAZZA, R. A. Breves considerações sobre o art. 12 do Decreto-lei nº 406/68. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, nº 6, p. 153-158, out. /dez. 1978.
- CARVALHO, P de B. **Teoria da Norma Tributária**. 4. ed. rev. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. ver. São Paulo: Saraiva, 2000.
- CARVALHO, P. de B. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- COSTA, A. S. da. Uma crítica ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho: Incidência e Aplicação da Norma Jurídica Tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. [S.l; S.n], n.º 38, p. 19/35, [2005?].
- FILHO, M. J. ISS – o Imposto Sobre Serviços na Constituição, **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, RT, n.46. 1985
- FOLLONI, A.P. **Teoria do Ato Administrativo**. Curitiba: Juruá, [2007?].
- KELSEN. H. **Teoria Geral das Normas**. trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1986.
- MACHADO, H de B. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. ver. São Paulo: Malheiros, 2005.

- MARQUES, M. S. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo, Max Limonad. 2000.
- MELLO, M. B. de. **Teoria do Fato Jurídico: Plano da Existência**. 7. ed., São Paulo: Saraiva, 1995.
- MELO, J. E. S. de. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- OLIVEIRA, R. M. de. **O Momento de Ocorrência do Fato Gerador e as Cobranças Antecipadas de Tributos**. Boletim IOB n. 3 [S.l,s.n], [2007?]
- VIEIRA, J. R. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.
- VILANOVA, L. **Causalidade e Relação no Direito**. 2.ed., São Paulo: Saraiva, 1989.
- SILVEIRA, R. M., O “ISS fixo” devido pelas sociedades de profissionais e a LC n. 116/03. In: MACHADO, R. B. (coord.). **O ISS na Lei Complementar n. 116**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004.
- DÁCOMO, N. de N., **Hipótese de Incidência do ISS**. Rio de Janeiro: Noeses, 2007.
- DINIZ, M. H., **Compêndio de Introdução ao Estudo do Direito**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- XAVIER, A; ESTRADA, R. D. **O ISS das Sociedades de Serviços Profissionais e a Lei Complementar 116/03**, em o ISS e a LC 116. Dialética, São Paulo. 2003.
- MACHADO, H. de B. **O ISS das Sociedades de Profissionais e a Lei Complementar 116/03**, Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>> Acesso em 15 nov. 2010