

DA INCONSTITUCIONALIDADE DA PRESUNÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN NO “REGIME ESPECIAL” DE RECOLHIMENTO EM SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS

João Paulo Mendes Neto¹

Carlos Alberto Schenato Junior²

RESUMO: o presente trabalho objetiva defender a inconstitucionalidade de normas municipais que majoram a tributação de Imposto sobre Serviços (ISS) sobre as sociedades uniprofissionais a partir de critérios fictícios de presunção de base de cálculo, especialmente considerado o caso do Município de Belém e de São Paulo. Para tanto, utilizou-se do método dedutivo, a partir de pesquisa bibliográfica e de precedentes dos tribunais superiores e estaduais, a fim de alcançar a extensão da competência tributária enquanto limite ao poder de tributar. Como resultado, a pesquisa identificou que a presunção de base de cálculo a partir de critérios fictícios viola os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, bem como da estrita legalidade/tipicidade e proporcionalidade, concluindo-se pela inconstitucionalidade de normas que assim dispuserem.

Palavras-chave: sociedade uniprofissional; imposto sobre serviços; inconstitucionalidade.

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Serviços (ISS), de competência dos entes municipais³, é um dos mais relevantes em termos de controvérsias e arrecadação para o fisco e contribuinte, especialmente quando de suas distinções com a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, bem como no presente caso, ditos por alguns como regimes

¹ Advogado graduado pelo Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA). Especialista em Direito Tributário e em Direito Processual Tributário, Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), com área de concentração em Direito Tributário Constitucional. Sócio do Escritório Mendes Advocacia e Consultoria S/S, desde 2017. Coordenador dos Cursos de Especialização em Direito Tributário e Processual Tributário e em Direito Público no Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA). Coordenador de Pós-Graduação lato sensu em Direito – CESUPA. Presidente e Fundador da Associação dos Advogados Tributaristas do Estado do Pará – AATP (2018-2019). Presidente da Comissão Especial em Direito Empresarial do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (2019). Ex - Conselheiro Titular no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF em Brasília-DF (2019-2020).

² Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Pará (UFPA). Professor-Assistente do Curso de Pós-Graduação em Direito e Processo Tributário no Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA). Vice-presidente da Associação dos Advogados Tributaristas do Pará (AATP). Advogado atuante na área de Direito Tributário.

³ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

especiais e, por outros, de modalidade diversas de pagamento por meio de norma geral relativa a regras de incidência constitucionalmente previstas.

Este ponto ganha maior relevância quando se discute aplicar o pagamento do ISS na forma de alíquota fixa para sociedade uniprofissional que atenda os requisitos legais e que tenha optado pelo regime tributário do simples nacional, o que gera um debate ainda maior.

Contudo, objetivo deste artigo, situado o cenário é garantir que as sociedades de advocacia possam exercer a faculdade de recolhimento do ISS desatrelado da nota fiscal, nos termos da LC 116 de 2003 e Decreto 406 de 1968, recepcionado pelo ordenamento jurídico constitucional de 1988, situando a competência municipal que não deve limitar tal exercício.

1. DO “REGIME ESPECIAL” DE RECOLHIMENTO DO ISSQN FIXO EM SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS.

Como regra geral, nos termos do art. 4º da Lei Complementar nº 116/03, a base de cálculo do ISSQN é composta pelo preço do serviço, aplicando-lhe as alíquotas conforme a lei municipal, desde que respeitado o limite mínimo de 2% (art. 8º-A da LC 116/03) e limite máximo de 5% (art. 8º, inciso III da LC 116/03).

Contudo, a Constituição Federal, nos termos do art. 34, §4º, do ADCT⁴, ao recepcionar o art. 9º, §§1º e 3º do Decreto-Lei nº 406/64⁵, estabelece a necessidade de que o ISSQN seja recolhido com base em outros elementos que não o preço⁶, ou seja,

⁴ “As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição”.

⁵ Nesse sentido, Súmula 663 do Supremo Tribunal Federal: “Os §§ 1º e 3º do art. 9º do DL. 406/68 foram recebidos pela Constituição.” Igualmente, foi o teor da decisão, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, que originou a indigitada súmula: 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. (RE 236604, Relator(a): CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/1999, DJ 06-08-1999 PP-00052 -01957-18 PP-03877).

⁶ Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço. § 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho. (...) § 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

“em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho”⁷.

Cumprido ressaltar que a Constituição Federal determinou, para além da competência tributária e limitações ao poder de tributar, que diversas competências específicas para regência de determinadas matérias se deem por meio de lei complementar de caráter nacional⁸.

Ainda com maior reforço, o Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral (Tema 918), julgou no RE 940.769, em 2019, conforme ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. BASE DE CÁLCULO. LEI COMPLEMENTAR NACIONAL. SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS. ADVOGADOS. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DE MUNICÍPIO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO FIXA. NATUREZA DO SERVIÇO. REMUNERAÇÃO DO LABOR. DECRETO-LEI 405- 1968. RECEPÇÃO. LEI COMPLEMENTAR 7/1973 DO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. CONFLITO LEGISLATIVO. ISONOMIA TRIBUTÁRIA. **1. A jurisprudência do STF se firmou no sentido da recepção do Decreto-Lei 406/1968 pela ordem constitucional vigente com status de lei complementar nacional, assim como pela compatibilidade material da prevalência do cálculo do imposto por meio de alíquotas fixas, com base na natureza do serviço, não compreendendo a importância paga a título de remuneração do próprio labor. Precedente: RE 220.323, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 18.05.2001. 2. É inconstitucional lei municipal que disponha de modo divergente ao DL 46/1968 sobre base de cálculo do ISSQN, por ofensa direta ao art. 146, III, “a”, da Constituição da República. 3. Reduziu-se o âmbito de incidência e contrariou-se o comando da norma prevista no art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968, por meio do código tributário porto-alegrense. Logo, há inconstitucionalidade formal em razão da inadequação de instrumento legislativo editado por ente federativo incompetente, nos termos do art. 146, III, “a”, do Texto Constitucional. 4. Fixação de Tese jurídica ao Tema 918 da**

⁷ Para AIRES BARRETO (2018, p. 531): “Ao fazer menção a trabalho pessoal do contribuinte – parece-nos – pretendeu a norma legal referir-se aos serviços que resultam de atividade intelectual, denotando certa criatividade de seu autor, que infunde em seu trabalho características de sua própria personalidade. Assim, só trabalho executado pelo profissional liberal é personalizado e individual, não se confundindo com o trabalho do profissional autônomo. Acrescente-se, ainda, que o trabalho desenvolvido pelo profissional liberal vem eivado pelo traço marcante da responsabilidade pessoal. Se todo o trabalho envolve um desforço físico, alguns se distinguem por envolver também uma atividade criadora, de nível intelectual. Na noção de “trabalho pessoal” está inserida a qualificação do que contém alguma coisa além do mero desforço físico, qual seja, a criação intelectual, a par da responsabilidade pessoal do seu ator.”

⁸ Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (...)

sistemática da repercussão geral: “É inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei nacional.” 5. Recurso extraordinário a que dá provimento, com a declaração incidental de inconstitucionalidade dos arts. 20, §4º, II, da Lei Complementar 7/73, e 49, IV, §§3º e 4º, do Decreto 15.416/2006, ambos editados pelo Município de Porto Alegre. (RE 940769, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/04/2019, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 11-09-2019 PUBLIC 12-09-2019)

O objetivo, portanto, seria de evitar uma confusão com a tributação sobre a renda⁹. Nas palavras de RICARDO LOBO TORRES (2003)¹⁰:

“Desde a elaboração do Código Tributário Nacional discutia-se sobre o possível conflito entre as bases de cálculo do ISS e do IR. É que a incidência do tributo municipal sobre o preço do serviço nas prestações de trabalho pessoal coincidia com a do imposto federal sobre a renda, tendo em vista que este recai justamente sobre o total dos rendimentos provenientes das prestações de serviços, quando se trata de advogados e outros profissionais liberais. Daí a preocupação do legislador em evitar o conflito das incidências e a invasão da competência federal”

Insta ressaltar, conforme pontua FERNANDO SCAFF (2022, p. 13) que a nomenclatura “regime especial”, por vezes utilizada pela municipalidade, em verdade, se traduz em um regime constitucional e legal, o que não importa em benefício fiscal ou algo que o valha, o que em tese poderia sofrer limitações por meio de uma discricionariedade do município.

A despeito da discussão, se se trata de regime especial de recolhimento ou apenas uma forma de recolhimento mandatária, ou permitida no sistema constitucional tributário é o que este estudo visará recortar.

Veja-se, por exemplo, que a atividade de advocacia é regulamentada pela Lei n. 8.906/94, consoante o disposto nos seus arts. 15 a 17, bem como no Código de Ética e Disciplina, dispositivos que definem pré-requisitos para a admissão de registro da sociedade, além da previsão de responsabilidade pessoal do advogado em razão do

⁹ No mesmo sentido, Rubens Gomes de Sousa (SOUSA, 1972): “(...) A finalidade da ressalva era, evidentemente, evitar que o ISS viesse a confundir-se com o imposto de renda sobre honorários ou salários, como acontecia com o antigo imposto de indústrias e profissões”.

¹⁰ E, na mesma esteira, PAULO AYRES BARRETO (2022): “além de o trabalho dos profissionais liberais ser exercido em caráter de responsabilidade pessoal, a sua pessoalidade também importa grande aproximação entre as bases de cálculo do ISS, de competência municipal, e do Imposto sobre a Renda, de competência federal. Diferentemente do que ocorre em outros tipos de serviços, os serviços prestados por profissionais liberais têm como insumo quase que exclusivo o seu próprio trabalho.”

exercício de sua profissão¹¹.

Para MARCO AURÉLIO GRECO (2022, p. 22):

Pressuposto econômico do ISS, no caso examinado, é a prestação do serviço de advocacia; portanto, o imposto só pode ser cobrado de quem manifesta esta capacidade contributiva, quais sejam, as físicas regularmente inscritas na OAB e não as sociedades de advogados. Estas só podem sê-lo com base numa responsabilidade por substituição em valor que não pode ser maior do que seria devido pelo profissional individualmente considerado.

A questão problemática surge a partir da elaboração de diversas legislações municipais buscando de uma forma ou outra aumentar a arrecadação tributária vinculando a incidência tributária nessas situações fáticas a uma presunção de faturamento, bem como de uma progressividade que, em tese, viola diversas disposições constitucionais.

2. A RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE E A INCONSTITUCIONALIDADE DA PRESUNÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN.

O poder arrecadatório e fiscalizatório tributário traduz-se no exercício do poder do Estado por meio da atuação de agentes do Fisco na conduta dos indivíduos.

¹¹ Art. 15. Os advogados podem reunir-se em sociedade simples de prestação de serviços de advocacia ou constituir sociedade unipessoal de advocacia, na forma disciplinada nesta Lei e no regulamento geral. § 1º A sociedade de advogados e a sociedade unipessoal de advocacia adquirem personalidade jurídica com o registro aprovado dos seus atos constitutivos no Conselho Seccional da OAB em cuja base territorial tiver sede. § 2º Aplica-se à sociedade de advogados e à sociedade unipessoal de advocacia o Código de Ética e Disciplina, no que couber. [...] § 4º Nenhum advogado pode integrar mais de uma sociedade de advogados, constituir mais de uma sociedade unipessoal de advocacia, ou integrar, simultaneamente, uma sociedade de advogados e uma sociedade unipessoal de advocacia, com sede ou filial na mesma área territorial do respectivo Conselho Seccional. [...]

Art. 16. Não são admitidas a registro nem podem funcionar todas as espécies de sociedades de advogados que apresentem forma ou características de sociedade empresária, que adotem denominação de fantasia, que realizem atividades estranhas à advocacia, que incluam como sócio ou titular de sociedade unipessoal de advocacia pessoa não inscrita como advogado ou totalmente proibida de advogar. § 1º A razão social deve ter, obrigatoriamente, o nome de, pelo menos, um advogado responsável pela sociedade, podendo permanecer o de sócio falecido, desde que prevista tal possibilidade no ato constitutivo. § 2º O licenciamento do sócio para exercer atividade incompatível com a advocacia em caráter temporário deve ser averbado no registro da sociedade, não alterando sua constituição. § 3º É proibido o registro, nos cartórios de registro civil de pessoas jurídicas e nas juntas comerciais, de sociedade que inclua, entre outras finalidades, a atividade de advocacia. § 4º A denominação da sociedade unipessoal de advocacia deve ser obrigatoriamente formada pelo nome do seu titular, completo ou parcial, com a expressão 'Sociedade Individual de Advocacia'.

Art. 17. Além da sociedade, o sócio e o titular da sociedade individual de advocacia respondem subsidiária e ilimitadamente pelos danos causados aos clientes por ação ou omissão no exercício da advocacia, sem prejuízo da responsabilidade disciplinar em que possam incorrer.

Em respeito à primazia do interesse público sobre o privado, não cabe ao particular se opor à fiscalização, desde que essa seja conduzida de forma lícita e regular. Ademais, o exercício do Poder de Fiscalizar pode ser efetivado sem necessidade de autorização judicial, existindo, pois, executoriedade para as decisões de fiscalizar, respeitados os direitos fundamentais, o que se percebe, é que o Fisco não deve se valer de presunções interpretativas ou previstas em legislações cujas competências já foram limitadas por Lei Federal ou de natureza Complementar.

A relação entre fisco e contribuinte, no que tange à fiscalização que o primeiro pode e deve exercer sobre o segundo, vem explanada, sucintamente, nos artigos 194 a 200 do CTN.

Depreende SABBAG, da dicção do artigo 194 do CTN,

a competência e os poderes das autoridades administrativas, que laboram no mister fiscalizatório, estão adstritos a regramentos estipulados pela legislação tributária.

Assim, tratando-se de competências das autoridades fiscais, o poder é conferido na exata medida que o legislador considerar necessária para o eficiente exercício das atividades de fiscalização e arrecadação, levando em consideração as peculiaridades de cada tributo administrado.

Infere-se, a partir daí, que a especificidade presente para cada tributo tornou necessária a existência de legislações específicas para cada um destes, o que, em contrapartida, justificaria a ausência, em nível nacional, de uma legislação que norteie a relação fisco-contribuinte, a qual possa tratar de assuntos diversos, dentre os quais os limites da atividade de fiscalização, evitando dubiedade de entendimentos e coibindo abusos, quer do contribuinte, quer do Fisco.

Curial a isto, a LC 116, Lei de caráter nacional, é norma geral e vincula as municipalidades dentro do ordenamento jurídico a exercerem suas competências legislativas dentro da moldura permitida por lei complementar, logo qualquer afronta, criação interpretativa, limitações de direitos e/ou presunções será considerado inconstitucional.

Vejamos o caso do Município de Belém do Pará que, em 2017, editou uma lei que passou a limitar a faculdade de recolhimento pelas sociedades uniprofissionais, aqui para o estudo em questão, as de advocacia na modalidade de alíquota fixa criando um BC presuntiva, ao arrepio de critérios objetivos do sistema constitucional pátrio.

O art. 51-A da referida lei (Lei do Município de Belém - 9.330/17) prevê para os

profissionais integrantes das sociedades uniprofissionais, o recolhimento pelo movimento econômico ou por meio do regime especial de tributação por “estimativa” e, especificamente, em seu §1º, cria base de cálculo fictícia, consistindo em “receita bruta mensal para o regime especial de tributação por estimativa” no valor de “R\$6.000,00 (seis mil reais), multiplicado pelo número de profissionais habilitados, sejam sócios, empregados ou não”.

“Art. 51-A. Quando os serviços a que se referem os subitens 4.01, 4.02, 4.06, 4.08, 4.11, 4.12, 4.13, 4.14, 4.16, 5.01, 7.01 (exceto paisagismo), 17.14, 17.16 e 17.19 da lista prevista no art. 21 desta lei, forem prestados por sociedades de profissões regulamentadas constituídas na forma do § 2º deste artigo, o recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza poderá ser realizado pelo movimento econômico ou por meio do regime especial de tributação simplificado por estimativa, na forma do regulamento.

§ 1º Fica estabelecido como receita bruta mensal para o regime especial de tributação simplificado por estimativa, previsto no caput deste artigo, o valor de R\$ 6.000,00 (seis mil reais) multiplicado pelo número de profissionais habilitados, sejam sócios, empregados ou não.

§ 2º As sociedades de que trata o caput deste artigo são aquelas constituídas sob a forma de sociedade simples, nos termos do direito civil, cujos profissionais, sejam sócios, empregados ou não sejam habilitados ao exercício da mesma atividade e prestem serviços de forma pessoal, em nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da legislação específica.”

A lei simplesmente presume que cada integrante que compõe uma sociedade uniprofissional possui “individualmente” um faturamento mensal de seis mil reais. Ou seja, trata-se, evidentemente, novamente de tentativa – mal – disfarçada de cobrar o ISS das sociedades uniprofissionais por meio do sistema *ad valorem*, com uma presunção flagrantemente arbitrária, sem qualquer justificativa jurídica, econômica ou fática, ao invés de per capita, conforme previsto no art. 9º do Decreto Lei 406/68.

Com efeito, primeiramente, há de se dizer que a referida alteração legislativa desrespeitou o regime especial de tributação dos profissionais autônomos e sociedades de profissionais, prevista no Decreto lei nº 406/68, na forma do artigo 9.º, §§ 1.º e 3.º, o qual permanece vigente no ordenamento jurídico e tem garantido o direito de pagar o imposto em um valor fixo anual e, no caso de sociedades, o valor fixo anual multiplicado pelo número de profissionais que a integram.

Veja-se, portanto, que a cobrança do ISSQN dos profissionais integrantes das sociedades uniprofissionais, com base na Lei Municipal nº 9.330/17, viola inclusive a decisão transitada em julgado obtida nos autos do Mandado de Segurança Coletivo Preventivo nº 2014.1.017291-6 tramitado pelo TJPA, além de se utilizar de presunção flagrantemente arbitrária, sem qualquer justificativa jurídica, econômica ou fática, bem como o próprio Dec-Lei 406/68, o qual está plenamente vigente em nosso ordenamento jurídico e possui o status de Lei Complementar.

Como se não fosse o bastante, a referida norma, ao prever a cobrança do ISSQN de forma mais onerosa sobre os profissionais integrantes das sociedades uniprofissionais do que aquela sofrida pelos profissionais autônomos viola frontalmente o princípio constitucional da isonomia tributária.

O princípio da isonomia tributária está consagrado no art. 150, inciso II, da Constituição Federal.

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

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

Em reprodução ao artigo supracitado, dispôs igualmente a nossa Constituição Paraense, em seu art. 219, inciso II:

Art. 219. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado ao Estado e aos Municípios:

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

Ademais, a Constituição Estadual também obriga a observância a capacidade contributiva, em seu art. 217, §1:

Art. 217. O Estado e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados, segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Para compreender corretamente o princípio da isonomia, deve-se verificar em

quais situações é possível fazer distinções. Nesse sentido, ensina o jurista Robert Alexy, sobre quando se deve instituir tratamento igualitário, e quando se deve aplicar um tratamento não igualitário:

- Tratamento igualitário: “Se não há nenhuma razão suficiente para a permissão de um tratamento desigual, então está ordenado o tratamento igual.” (ALEXY, 1993, p. 395).

- Tratamento não-igualitário: “Se há uma razão suficiente para a ordenar um tratamento desigual, então está ordenado o tratamento desigual (ALEXY, 1993, p. 397).

Assim, questiona-se se ser integrante de sociedade uniprofissional é razão suficiente para que este profissional sofra uma tributação pelo ISSQN mais onerosa que aquela sofrida pelo advogado autônomo?

Ora, deve haver um mínimo de razoabilidade e/ou proporcionalidade para a instituição do tratamento desigual, a qual sempre deve ser pautada com base nos princípios que regem o ordenamento jurídico, sob pena de criar injustiças e gravames econômicos que não representam a correta medida da capacidade contributiva do profissional.

Sobre a questão, aduz o tributarista RICARDO LOBO TORRES (2003, p. 264):

“O princípio constitucional da igualdade, por conseguinte, significa sobretudo proibição de arbitrariedade, de excesso ou de desproporcionalidade (= não razoabilidade).

Essas mesmas ideias devem prevalecer no exame da desigualdade fiscal. É necessário que o critério seja razoável ou proporcionado e se compatibilize com o objetivo da norma tributária. A igualdade para a constituição, portanto, é proibição de arbitrariedade, excesso e desproporção.”

Consiste flagrante inconstitucionalidade o fato da Lei Municipal nº 9.330/17 alterar a forma de cobrança prevista no próprio Código Tributário do Município – Lei Nº 7.056/77 a qual previa que o imposto seria calculado de acordo com a tabela em anexo desta lei, trazendo valores fixos anuais a serem pagos pelos contribuintes.

Este valor fixo que sempre norteou o ISSQN dos profissionais liberais e sociedade uniprofissionais do município de Belém respeitava o ordenamento jurídico, uma vez que se baseava corretamente no Dec-lei 406/68 e no entendimento dos nossos Tribunais Superiores.

É pacífico o entendimento Jurisprudencial Pátrio de que aos profissionais liberais cabe o pagamento de valor fixo anual a título de ISS, sendo vedado que o tributo incida

sobre os valores percebidos pela prestação de serviço, tendo em vista que a norma que rege o ISSQN incidente sobre os serviços dessa classe de trabalhadores é o Dec-Lei nº 406/68, na forma do artigo 9.º, §§ 1.º e 3.º:

Veja-se que a norma é clara ao dispor que ao Município não há uma faculdade de conceder o regime especial, os autônomos ou sociedades uniprofissionais não podem ser tributados com base na remuneração pelo trabalho, ou seja, há clara exceção legal, não poderá haver exação tributária que incida sobre o preço do serviço.

No passado se travou certa discussão acerca da vigência deste dispositivo, em razão da sobrevinda da Lei Complementar nº 116/03, a qual surgiu para criar regras gerais sobre o ISSQN. Todavia, o Supremo Tribunal Federal, no RE 236.604/PR, conferiu definitividade ao decidir que o art. 9ª, §1º e 3º do Dec-Lei 406/68 havia sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988, mantendo-se, portanto, em plena vigência e eficácia para regradar o regime de tributação fixa do ISSQN¹².

Dessa forma, ao ser recepcionado pela CF/88, o Dec-Lei 406/68 passou a ter status de Lei Complementar, tendo em vista tratar de matéria reservada a esta espécie normativa, que não pode ser veiculada em outra espécie com processo legislativo de menor rigor e abrangência, como Lei Ordinária do Município.

O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, lastreado na constitucionalidade e na especialidade da referida norma, firmou, ao longo dos anos, o entendimento pacífico de que as sociedades de profissionais devem recolher o ISSQN não com base no seu faturamento, mas sim no valor fixo anual calculado de acordo com o número de profissionais que a integram:

TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL DE ADVOGADOS. ISS. RECOLHIMENTO COM BASE EM VALOR FIXO ANUAL. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO PREVISTO NO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI 406/68. REQUISITOS PARA O BENEFÍCIO LEGAL VERIFICADOS NA CORTE DE ORIGEM E SÚMULA 7/STJ. 1. A jurisprudência do STJ firmou o entendimento de que as sociedades de advogados, que não possuem natureza mercantil e são necessariamente uniprofissionais, gozam do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968, não recolhendo o ISS com base no seu faturamento bruto, mas sim no valor fixo anual calculado de acordo com o número de profissionais que as integram. 2. In casu, o Tribunal

¹² Ementa: Constitucional. Tributário. ISS. Sociedades Prestadoras de Serviços Profissionais. Advocacia. D.L. 406/68, artigo 9º, §§ 1º e 3º C.F., artigo 151, III, artigo 150, II, artigo 145, § 1º. I. - O artigo 9º, §§ 1º e 3º, do DL. 406/68, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram recebidos pela CF/88: CF/88, artigo 146, III, a. Inocorrência de ofensa ao artigo 151, III, artigo 34, ADCT/88, artigo 150, II e 145, § 1º, CF/88. II. - R.E. não conhecido.

a quo consignou que "da análise do contrato social do apelado, verifico que a sociedade preenche os requisitos legais enquadrando-se, portanto, na hipótese em que a tributação deve possuir valor fixo" (fl. 279, e-STJ). É inviável analisar a tese defendida no Recurso Especial, a qual busca afastar as premissas fáticas estabelecidas pelo acórdão recorrido, pois inarredável a revisão do conjunto probatório dos autos. Aplica-se o óbice da Súmula 7/STJ. 3. Agravo Regimental não provido. (STJ - AgRg no AREsp: 612576 ES 2014/0293059-0, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 10/03/2015, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 06/04/2015). PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC/1973 NÃO CONFIGURADA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL DE MÉDICOS. ISS. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO PREVISTO NO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI 406/1968. REQUISITOS PARA O BENEFÍCIO LEGAL VERIFICADOS NA CORTE DE ORIGEM. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CONHECIDA. 1. (...) omissis 3. A jurisprudência do STJ firmou o entendimento de que as sociedades de médicos que não possuem natureza mercantil e são necessariamente uniprofissionais gozam do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968, recolhendo o ISS não com base no seu faturamento bruto, mas sim no valor fixo anual calculado de acordo com o número de profissionais que as integram. 4. In casu, o Tribunal a quo consignou que "trata-se de sociedade uniprofissional, porque constituída exclusivamente por dois médicos, devidamente inscritos no Conselho Regional de Medicina do Estado de São Paulo, cuja responsabilidade pessoal pelos serviços prestados é inegável, nos termos da legislação aplicável à profissão médica." (...) omissis (fl. 279, e-STJ). (STJ - REsp: 1645813 SP 2016/0318911-4, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 26/09/2017, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 11/10/2017)

Assim, entendemos que a mansidão do tema é tamanha que a ementa supracitada estabelece, incluindo a Súmula 83/STJ: "*Não se conhece do Recurso Especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida.*" Cumpre ressaltar que a referida orientação é aplicável também aos recursos interpostos pela alínea "a" do art. 105, III, da Constituição Federal de 1988.

Portanto, é entendimento pacífico no STF que o Dec-Lei 406/68 está vigente e deve regular o regime especial de tributação do ISSQN as sociedades de profissionais, bem como também é tese consolidada no STJ que a sociedade uniprofissional de advogados de natureza civil goza do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Dec-Lei nº 406/68, não podendo ISS com base no preço do serviço ("faturamento bruto"), mas sim no valor fixo anual calculado de acordo com o número de profissionais que a integra.

A despeito de todo entendimento pacífico e consolidado das nossas Cortes Superiores, ainda assim o Município editou a Lei Municipal nº 9.330/17, prevendo que o regime especial de ISSQN das sociedades de profissionais deverá ser cobrado de forma mensal e com base no faturamento – presumido – de cada profissional da sociedade.

Ou seja, a Lei Municipal, ao prever uma tributação de ISSQN de forma *ad valorem* e mensal para as sociedades de profissionais, violou frontalmente o Dec-Lei 406/68, lei complementar que rege o assunto, e o entendimento pacífico do STF e STJ, os quais aduzem que o regime de tributação fixo de ISSQN deve ser com base no art. 9º, §1º e §3º, do Dec-Lei 406/68, devendo ser cobrado de forma per capita, por um valor fixo e anual.

Conclusão lógica do raciocínio é a violação ao art. 216 da Constituição Estadual, que determina ser o sistema tributário exercido pelo disposto tanto na Constituição Federal, quanto em Leis Complementares, na própria Constituição Estadual e em Leis Ordinárias, de modo que há uma necessária harmonia entre as espécies normativas em suas matérias, não podendo Lei Ordinária invadir matéria reservada a Lei Complementar, nem ir de encontro a esta.

Além do inaceitável desrespeito a forma de cobrança estabelecida pelo Decreto Lei 406/68, outra inconstitucionalidade macula a cobrança do ISSQN com base na Lei Municipal nº 9.330/2017, qual seja, a presunção flagrantemente arbitrária, sem qualquer justificativa jurídica, econômica ou fática, de que os profissionais integrantes de sociedade uniprofissionais faturam mensalmente R\$ 6.000,00 (seis mil reais).

Dispõe o art. 51-A, parágrafos 1º e 2º da Lei Municipal nº 9.330/2017:

Art. 51-A. Quando os serviços a que se referem os subitens 4.01, 4.02, 4.06, 4.08, 4.11, 4.12, 4.13, 4.14, 4.16, 5.01, 7.01 (exceto paisagismo), 17.14, 17.16 e 17.19 da lista prevista no art. 21 desta lei, forem prestados por sociedades de profissões regulamentadas constituídas na forma do § 2º deste artigo, o recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza poderá ser realizado pelo movimento econômico ou por meio do regime especial de tributação simplificado por estimativa, na forma do regulamento.

§ 1º Fica estabelecido como receita bruta mensal para o regime especial de tributação simplificado por estimativa, previsto no caput deste artigo, o valor de R\$ 6.000,00 (seis mil reais) multiplicado pelo número de profissionais habilitados, sejam sócios, empregados ou não.

§ 2º As sociedades de que trata o caput deste artigo são aquelas constituídas sob a forma de sociedade simples, nos termos do direito civil, cujos profissionais, sejam sócios, empregados ou não sejam habilitados ao exercício da mesma atividade e prestem serviços de forma pessoal, em nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da legislação específica.

Ademais, a referida norma encerra uma série de dúvidas, tais como:

a) Qual a justificativa para a presunção de que os profissionais integrantes de sociedades uniprofissionais faturam mais do que os profissionais autônomos?

b) Quais os critérios utilizados para se chegar no valor de R\$6.000 (seis mil reais) de faturamento mensal?

c) Houve algum estudo econômico, pesquisa científica ou análise de campo do mercado local para justificar a quantia R\$6.000 (seis mil reais) como faturamento mensal?

Como não se tem conhecimento de qualquer documento que pautar a “estimativa” prevista no citado art. 51-A, resta evidente que se trata de mera presunção, com o claro intuito de instituir, por via oblíqua, tributação *ad valorem*, violando de maneira flagrante o princípio constitucional da tipicidade tributária.

Como se sabe, no campo do Direito Tributário não há espaço para presunções, em consonância com o princípio da tipicidade tributária, corolário do princípio da reserva legal tributária (art. 150, I, CF/88), o qual prescreve que a obrigação tributária apenas surge quando verificado com precisão a ocorrência do fato jurídico tributário praticado pelo contribuinte (fato impositivo), o qual deve estar previamente descrito em Lei (hipótese de incidência).

Assim, com a junção do fato impositivo e hipótese de incidência, surge o fato gerador da obrigação tributária principal, pela qual o sujeito passivo (contribuinte), fica obrigado ao pagamento de prestação pecuniária a título de tributo, e o sujeito ativo (Estado), tem o direito de cobrá-lo. Esta adequação do fato à norma não se presume, ao contrário, deve ser sobejamente verificada pela fiscalização em cada caso concreto.

Nesse sentido, ensina IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (2006, p. 185):

“É fechada a tipicidade de tributo e pena. É absoluta a reserva de lei. Sua veiculação normal deve conter toda a informação necessária para a aplicação da norma.”

Ainda sobre o princípio da tipicidade, afirma o jurista SACHA CALMON NAVARRO COELHO (2019, p. 200):

“A tipicidade tributária é cerrada para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa.”

No presente caso, repete-se, a presunção constante no art. 51-A, §§ 1º e 2º da Lei Municipal nº 9.330/2017 é flagrantemente arbitrária, sem qualquer justificativa

jurídica, econômica ou fática que a sustente.

Pelo exposto, deve ser declarado a inconstitucionalidade do art. 51-A da Lei Municipal nº 9.330/17 para que obste o Município a cobrar o ISSQN dos profissionais integrantes das sociedades uniprofissionais associadas a Requerente na forma *ad valorem* e com base em um faturamento presumido, conforme previsto nesta Lei, por violação do princípio constitucional da tipicidade tributária.

Por outro viés, a presunção de que os profissionais integrantes de sociedades uniprofissionais faturam mais do que os profissionais autônomos violam o princípio constitucional da isonomia tributária e da capacidade contributiva.

Primeiramente porque o comando legal do §3º Decreto lei nº 406/68, supracitado, é claro ao dispor que o tratamento a ser dispensado para os autônomos deve ser o mesmo dispensado para as sociedades (§1º), apenas se multiplicando pela quantidade de profissionais que atuam em seu nome. Quer-se alcançar exatamente a mesma grandeza econômica, a capacidade contributiva do profissional individualmente considerado, esteja ele integrando ou não uma sociedade.

A novel legislação desconsidera isso, enquanto os advogados autônomos são tributados, em média, por ano, com R\$-970,00 (novecentos e setenta reais), os profissionais integrantes de sociedades uniprofissionais serão tributados no valor de R\$-3.600,00 (três mil e seiscentos reais – 5% da base de 6.000 reais multiplicado por 12 meses). Trata-se de uma diferença de valores gritante!

Ora, não há nenhuma justificativa razoável, ou que se possa fundamentar em algum critério de diferenciação a fim de garantir uma igualdade material, para tratar de forma diferenciada os profissionais integrantes de sociedades uniprofissionais daqueles que laboram de forma autônoma. Assim como os advogados autônomos, cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade uniprofissional também possui responsabilidade pessoal.

Os direitos e deveres dos profissionais sejam autônomos ou integrantes de sociedades uniprofissionais são absolutamente idênticos, consta da Lei 8/096/94, que dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e Ordem dos Advogados do Brasil.

Com efeito, ao prever a cobrança do ISSQN de forma mais onerosa sobre os profissionais integrantes das sociedades uniprofissionais relativamente aquela suportada pelos profissionais autônomos, a Lei Municipal nº 9.330/17 viola o princípio constitucional da isonomia tributária.

Veja-se, portanto, que o critério para instituição de tratamento desigual entre contribuintes deve ser razoável e proporcional, de modo a evitar o excesso e a desproporção, o que é exatamente o caso apresentado.

Dessa forma, o art. 51-A da Lei Municipal nº 9.330/17 do Município de Belém é inconstitucional ao cobrar o ISSQN dos profissionais integrantes das sociedades uniprofissionais na forma *ad valorem* e com base em um faturamento presumido, por violação do princípio constitucional da isonomia e capacidade contributiva, especialmente quanto as disposições na Constituição Estadual do Pará¹³,

Além de todas as violações constitucionais e do entendimento pacífico em nossos Tribunais Superiores, se torna de extrema importância demonstrar que a Lei Municipal nº 9.330/17 também viola o posicionamento mais recente do Supremo Tribunal Federal, o qual julgou em abril deste ano um caso semelhante a este, no Recurso Extraordinário nº 940.769/RS, em sede de repercussão geral (Tema 918)¹⁴. Nas palavras do Ministro Edson Fachin:

“No caso do código tributário porto-alegrense, resta preconizado que a base de cálculo do ISSQN é específica (fixa ou per capita) apenas nas hipóteses em que a execução da atividade-fim não

¹³ Art. 217. O Estado e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados, segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Art. 219. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado ao Estado e aos Municípios:

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

¹⁴ “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. BASE DE CÁLCULO. LEI COMPLEMENTAR NACIONAL. SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS. ADVOGADOS. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DE MUNICÍPIO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO FIXA. NATUREZA DO SERVIÇO. REMUNERAÇÃO DO LABOR. DECRETO-LEI 405-1968. RECEPÇÃO. LEI COMPLEMENTAR 7/1973 DO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. CONFLITO LEGISLATIVO. ISONOMIA TRIBUTÁRIA. 1. A jurisprudência do STF se firmou no sentido da recepção do Decreto-Lei 406/1968 pela ordem constitucional vigente com status de lei complementar nacional, assim como pela compatibilidade material da prevalência do cálculo do imposto por meio de alíquotas fixas, com base na natureza do serviço, não compreendendo a importância paga a título de remuneração do próprio labor. Precedente: RE 220.323, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 18.05.2001. 2. É inconstitucional lei municipal que disponha de modo divergente ao DL 46/1968 sobre base de cálculo do ISSQN, por ofensa direta ao art. 146, III, “a”, da Constituição da República. 3. Reduziu-se o âmbito de incidência e contrariou-se o comando da norma prevista no art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968, por meio do código tributário porto-alegrense. Logo, há inconstitucionalidade formal em razão da inadequação de instrumento legislativo editado por ente federativo incompetente, nos termos do art. 146, III, “a”, do Texto Constitucional. 4. Fixação de Tese jurídica ao Tema 918 da sistemática da repercussão geral: “É inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei nacional.” 5. Recurso extraordinário a que dá provimento, com a declaração incidental de inconstitucionalidade dos arts. 20, §4º, II, da Lei Complementar 7/73, e 49, IV, §§3º e 4º, do Decreto 15.416/2006, ambos editados pelo Município de Porto Alegre.” (grifos nossos) (RE 940769, Rel. Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24.04.2019).

ocorra com participação de pessoa jurídica ou de pessoa física inabilitada ao exercício da advocacia. Ademais, utilizou-se, como base de cálculo, a importância paga a título de remuneração pelo trabalho do próprio contribuinte. Por conseguinte, reduziu-se o âmbito de incidência e contrariou-se o comando da norma prevista no art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968, por instrumento legislativo inadequado editado por ente federativo incompetente, nos termos do art. 146, III, “a”, do Texto Constitucional.”

No caso julgado pelo STF, Lei Municipal e Decreto, ambos do município de Porto Alegre, inovaram em relação ao Dec-Lei 406/68, impondo condições não previstas na Lei Complementar para que as sociedades uniprofissionais possam estar sujeitas ao regime de tributação fixa.

A decisão proferida pela Corte, com força vinculante, foi explícita em afirmar que é inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei nacional.

Ao analisar o caso e a ementa da decisão, fica cristalino o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Superior de que não cabe à legislação local criar embaraços a plena execução e eficácia do decreto federal, recepcionado como lei complementar federal – tributação fixa anual *per capita* – mostrando-se juridicamente inadmissível que Lei Municipal venha impor restrições, limites ou exigências em conflito com os termos estabelecidos pelo art. 9º, § 3º do Dec-lei 406/68.

Cabe menção aqui acerca da mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto a abstrativização do controle difuso de constitucionalidade, entendimento este adotado em 2017, na ADI 3.406, para expandir os poderes do Tribunal em relação à jurisdição constitucional: ainda que se declare inconstitucional ato normativo ou lei municipal (para a Min. Carmen Lúcia, a matéria do ato ou da lei) em via incidental, deve-se adotar (nos termos do Min. Gilmar Mendes) interpretação expansiva ao art. 52, X da Constituição Federal para expandir os efeitos vinculantes, antes *inter partes*, para à todos (*erga omnes*).

Ainda que em dispositivo inaplicável diretamente ao caso concreto, o Código de Processo Civil, ainda em 2015, já veio adotando a mesma postura ao determinar em seu art. 535, §5º, que é inexigível obrigação reconhecida em título judicial que se fundamente em lei ou ato normativo, bem como em interpretação destes, tidos por inconstitucional, seja em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.

Posto isso, observa-se que a Lei Municipal nº 9.330/17 não possui legitimidade para impor restrições, limites ou exigências para a aplicação plena do regime especial de tributação do ISSQN concedido às sociedades de profissionais, conforme estabelecido no Dec-Lei 406/68, motivo pelo qual o regime de tributação previsto no art. 51-A da referida Lei deve ter sua inconstitucionalidade declarada.

Inobstante a isto, em caso análogo no município de São Paulo, recentemente, foi deferida medida liminar em face da Lei do Município que, consoante entendimento do juízo, majorou o ISSQN relativo a sociedades uniprofissionais. Na ocasião, o Município, por meio da Lei Municipal nº 13.701/03, nos termos do art. 15, inciso II e §1º, determinou que o valor fixo, por profissional habilitado, seria de R\$ 1.995,26, considerando o ano-base de 2021 (valor atualizado).

Ocorre que, por meio da promulgação da Lei Municipal nº 17.719/21, em 27 de novembro de 2021, houve uma majoração do ISSQN para as sociedades uniprofissionais, consoante o art. 13 da indigitada lei, que estabeleceu faixas progressivas de receita bruta mensal para fins de base de cálculo do tributo¹⁵, com a possibilidade de alcançar até R\$ 60.000,00 reais de presunção de faturamento ao mês por profissional habilitado.

Nesse sentido a decisão fundamentou nos argumentos trazidos acima para afastar a arbitrariedade da lei paulistana.

3. CONCLUSÃO

Ao buscar atender ao princípio da equidade, bem como aos riscos existentes na proximidade da tributação do ISSQN com a do IRPF para profissionais autônomos e sociedades de profissionais, a Constituição Federal recepcionou o art. 9º, §§1º e 3º do Dec.-Lei nº 406/88 como Lei Complementar.

¹⁵ § 12. As faixas de receita bruta mensal são: I - R\$ 1.995,26 (mil novecentos e noventa e cinco reais e vinte e seis centavos) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, até 5 (cinco) profissionais habilitados; II - R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 5 (cinco), até 10 (dez) profissionais habilitados; III - R\$ 10.000,00 (dez mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 10 (dez), até 20 (vinte) profissionais habilitados; IV - R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 20 (vinte), até 30 (trinta) profissionais habilitados; V - R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 30 (trinta), até 50 (cinquenta) profissionais habilitados; VI - R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 50 (cinquenta), até 100 (cem) profissionais habilitados; VII - R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 100 (cem).

Em sede de conclusão, a criação de uma base de cálculo fictícia em relação a prestação de serviços viola frontalmente o disposto no art. 9º, §§1º e 3º do Dec.-Lei nº 406/88, bem como o princípio da estrita legalidade tributária.

Igualmente, desrespeita o princípio da isonomia (art. 5º, *caput* e art. 150, II da CF), assim como ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º da CF), visto que a presunção geralmente estabelecida pelos municípios e, nos casos analisados, estabelecem critérios progressivos, pressupondo que sociedades com o maior número de associados tenham, necessariamente, maior faturamento.

Nesse sentido, há igual ofensa ao princípio da razoabilidade, visto que tal presunção para incidência do tributo não guarda qualquer relação efetiva com a realidade de diversas sociedades consistentes de profissionais autônomos, o que resulta em patente inconstitucionalidade das legislações que presumem, arbitrariamente, tais faturamentos, representando verdadeiro desincentivo à livre associação, princípio caro na Constituição Federal (art. 5º, incisos XVII a XXI).

Deve-se atentar para que eventuais limitações por meio de legislações municipais implementem requisitos não definidos em lei complementar de caráter nacional, sob pena de afronta dos dispositivos anteriormente invocados.

4. REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. Teoria de los Derechos Fundamentales”. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1993.

BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. Parecer: ISS. Sociedades Profissionais. Alterações promovidas pela Lei do Município de São Paulo nº 17.719/2021. São Paulo, 2022.

COELHO, Sacha Calmon. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

GRECO, Marco Aurélio. Parecer: Alteração trazida pela Lei Municipal n. 17.719/2021. São Paulo, 2022.

MARTINS, Ives Gandra. Teoria da imposição tributária. São Paulo: Saraiva, 2006.

SCAFF, Fernando Facury. Parecer: Análise da constitucionalidade do art. 13 da lei nº 17.719, de 26 de novembro de 2021, do município de São Paulo, que alterou a base de cálculo do ISS das sociedades de advogados. São Paulo, 2022.

SOUSA, Rubens Gomes de. O Imposto sobre Serviços e as sociedades prestadoras de serviços técnicos profissionais, Revista de Direito Público n. 20, São Paulo: RT, abr./maio, 1972.

TORRES, Ricardo Lobo. Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia, Rio de Janeiro: Ed Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Parecer inédito não publicado, de 02.10.2003, apud REZENDE, Condorcet; BRIGAGÃO, Gustavo; SOUZA, Alisson Carvalho. A base de cálculo do ISS devido pelas sociedades profissionais. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). ISS na lei complementar n. 116/2003 e na Constituição. São Paulo, Manole, 2004. p. 413.