

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

THELMA BEATRICE BANHOS MAMARI

A INCONSTITUCIONALIDADE DO ISS FIXO DAS SOCIEDADES
UNIPROFISSIONAIS

VITÓRIA

2013

THELMA BEATRICE BANHOS MAMARI

A INCONSTITUCIONALIDADE DO ISSQN FIXO DAS SOCIEDADES
UNIPROFISSIONAIS

Trabalho de conclusão de curso para aprovação na
Especialização em Direito Tributário do Instituto
Brasileiro de Estudos Tributários.

VITÓRIA

2013

RESUMO

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) foi criado pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, com o objetivo de se estabelecer a tributação sobre prestação de serviços. Com o propósito de alcançar os princípios da isonomia e capacidade contributiva, o imposto previa uma base de cálculo real de forma a representar a hipótese de incidência tributária, como descrição fiel de um fato jurídico ocorrido. Mas de forma diversa, a tributação de serviços prestados por profissionais autônomos e sociedades uniprofissionais, instituída pelo art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68, foi atribuída uma base de cálculo estimada, previamente estabelecida, o que não se coaduna com os princípios básicos da constituição. A legislação não competente criou uma ficção jurídica para tributação do ISS, o que como veremos nesse estudo não é permitido pela legislação brasileira. Posto isso, o presente estudo analisa os aspectos constitucionais do ISS, bem como a Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), conforme prelecionado por Paulo de Barros Carvalho. Numa análise de construção da norma e linguagem, em comparativo com o ISS recolhido pelas sociedades uniprofissionais, a Regra Matriz de Incidência Tributária encontra-se dividida em antecedente (critério material, temporal e espacial) e consequente (critério pessoal e quantitativo). Partindo da premissa que o ISS fixo não obedece aos princípios da capacidade contributiva e isonomia, muito se questiona sobre a constitucionalidade do mesmo, tendo em vista que dentro de uma mesma categoria de profissionais há indivíduos que auferem ganhos maiores ou menores e que recolhem aos municípios o mesmo valor de ISS. Dessa forma, analisa-se a regulação infraconstitucional pelos Decreto 406/68 assim como a Lei complementar 116/2003, que atualmente regula as normas gerais no que tange ao ISS.

Palavras chaves: ISSQN. Tributação. Sociedade uniprofissional. Princípios da isonomia e capacidade contributiva.

ABSTRACT

The Any Kind Services Tax (ISSQN) has been created by the Constitutional Amendment n° 18, at December 1st of 1965, aiming to establish a tax for servicing. With the purpose to reach the equality and ability to pay principles, the tax disposed the real calculation basis to represent the tax incidence hypothesis as a true description of the occurred legal fact. However, the taxation of services provided by freelancers or one profession companies, established by article 9, §§ 1st and 3rd of Decree-Law n° 406/68, has disposed an estimated calculation basis, previously established, which is inconsistent with the basics constitutional principles. The incompetent legislation created a juridical fiction for taxing the ISS, which, as we will see in this study, is not allowed by Brazilian legislation. Said so, this study examines the constitutional aspects of the ISS, as well as Tax Incidence Rule Matrix (RMIT), as taught by Paulo de Barros Carvalho. At a law construction and language analysis, comparing with the ISS collected by one professionals societies, the Tax Incidence Rule Matrix is divided into antecedent (material, temporal and spatial criterions) and consequent (personal and quantitative criterions). Assuming that the fixed ISS do not obey equality and ability to pay principles, a lot has been questioned about yours constitutionality, considering that within the same category of professionals there are individuals who receive higher or lower earnings and that collect to the municipalities the same ISS value. On this way, will be analyzed the under-constitutional regulation by the Decree 406/68 as well the Complementary Law 116/2003, which currently governs the general ISS rules.

Key words: ISSQN. Rigid Tribute. One Profession Society. Isonomy and Ability to Pay Principles

SUMÁRIO

1	CAPÍTULO 1	8
1.1	– MATERIALIDADE CONSTITUCIONAL DO ISS – HISTÓRICO	8
1.2	REGRA MATRIZ DE INCIDENCIA TRIBUTÁRIA	11
1.2.1	Critério Material	12
1.2.2	Critério Espacial	12
1.2.3	Critério Temporal	13
1.2.4	Critério Pessoal	14
1.2.5	Critério Quantitativo	15
1.3	PRINCIPIOS CONSTITUCIONAIS: ISONOMIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.	16
2	CAPÍTULO 2	20
2.1	NOÇÕES GERAIS DE SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS	20
2.2	A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS: UM COMPARATIVO ENTRE O DECRETO 406/68 E A LEI COMPLEMENTAR 116//2003	23
2.2.1	A não revogação do art. §3º do Decreto Lei 406/68	25
	STJ - RECURSO ESPECIAL REsp 1184606 MT 2010/0041966-8 (STJ)	27
3	CAPÍTULO 3	29
3.1	A INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO FIXA: O ISS FIXO E SUA NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA EM FACE DA IMPOSSIBILIDADE DE EXISTIR TRIBUTOS SEM DESIGNAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO	29
4	CONCLUSÃO	33
5	REFERENCIAS	34

INTRODUÇÃO

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS) é imposto de competência municipal e do Distrito Federal, inserido no ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965 da Constituição da República. Incide sobre a prestação de serviços, prestados por pessoas físicas e jurídicas, contidos na lista anexa de serviços da Lei 116 de 31 de julho de 2003 e nas leis editadas por cada município.

A competência para a instituição do ISS está previsto pelo art. 156, inciso III da Constituição Federal de 5 de outubro de 1988. O imposto é considerado uma das mais importantes fontes de receita do Poder Executivo Municipal no intuito de cobrir gastos de todo funcionamento da máquina administrativa e desenvolvimento local.

Entretanto, mesmo que o ISS seja previsto para incidir sobre serviços prestados por pessoas físicas, os serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte (profissionais autônomos ou sociedades uniprofissionais) sempre tiveram um critério de tributação diferenciado das demais formas, principalmente para unidades profissionais em que o caráter pessoal da execução dos serviços se sobrepõe ao capital financeiro..

As normas gerais de Direito Financeiro, aplicáveis também ao ISS, foram estabelecidas pelo Decreto-Lei nº 406 de 31 de dezembro de 1968. Esse instrumento originou diversas modificações na política econômico-tributária nacional e revogou todas as disposições constantes do Código Tributário Nacional (Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966), pertinentes ao ISS e ICM (Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias).

Atualmente o ISS é regido pela Lei Complementar 116/2003. Cumpre ressaltar que sua vigência atualizou o Decreto Lei nº 406/68 e padronizou diversas leis municipais. Uma das mudanças mais marcantes foi o aumento do número de serviços tributáveis, que hoje contem mais de 100 itens.

Ora, sendo a base de cálculo do ISS o preço do serviço conforme estabelecido pelo Código Tributário Nacional, muito se questiona sobre o tratamento tributário diferenciado a que tem direito as sociedades de profissionais. No caso de serviços prestados pelos profissionais autônomos, a regra geral de tributação de ISS jamais se entendeu aplicável na medida em que

sempre se vedou, como base de cálculo do imposto, a utilização da renda proveniente da remuneração da prestação de serviços.

Essa forma de cobrança do ISS encontra-se regulada no art. 9º, §§1º e 3º do Decreto-Lei nº 406/68. De forma geral, a tributação dos profissionais autônomos e das sociedades profissionais, prevista nas leis de cada município, era de tal forma, (e ainda hoje é) operado por meio de valores fixos, que devem ser pagos periodicamente (geralmente mensal) pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária. A explicação para o emprego desse tratamento é o fato de se buscar os princípios da isonomia, igualdade e a capacidade contributiva, pilares básicos do sistema jurídico brasileiro. Assim, o trabalho pessoal não poderia desfrutar de tratamento idêntico àquele atribuído às formas de prestação de serviços em que se destaca o emprego do capital. Justamente são esses os princípios que são invocados para sustentar a inconstitucionalidade da tributação fixa, na medida em que confere tratamento semelhante a indivíduos que possuem capacidades econômicas diferentes.

Diversas foram as discussões acerca do assunto levadas aos Tribunais superiores. Acabou prevalecendo nas Cortes da Justiça, o entendimento que o regime de recolhimento diferenciado do ISS não é incompatível com a Constituição Federal. O STF pôs fim à discussão ao afirmar que os §§1º e 3º, do art. 9º, do Decreto Lei 406/68 foram recepcionados pela Constituição.

O presente artigo visa demonstrar a nítida inconstitucionalidade, no atual ordenamento jurídico pátrio, da instituição de alíquotas diferenciadas para tributação do ISSQN no que refere às sociedades uniprofissionais, eis que esta distinção lesiona os princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva, legalidade e isonomia.

O início do trabalho discorre sobre a materialidade histórica na Constituição, regra matriz de incidência tributária e princípios constitucionais de isonomia e capacidade contributiva.

A segunda parte apresenta as sociedades uniprofissionais e suas características, assim como a regulação pela legislação brasileira e sua forma de tributação apresentada pelo Decreto Lei 406/68 e Lei complementar 116/03.

A última parte expõe motivos que consolidam o entendimento da inconstitucionalidade do ISS na modalidade fixa.

1 CAPÍTULO 1

1.1 – MATERIALIDADE CONSTITUCIONAL DO ISS – HISTÓRICO

Neste primeiro capítulo, vamos avaliar de forma sucinta a historicidade da instituição do Imposto sobre Serviços no Sistema Tributário Brasileiro.

O ISS é o resultado da preocupação dos Estados Modernos na substituição do Imposto Geral sobre o Volume de Vendas por um Imposto Sobre o Valor Acrescido, que consiste em tributar bens e serviços independente no número de transações, deduzindo do imposto a ser recolhido ao final o que já o foi na operação anterior. Surgiu como base uma preocupação em tributar de forma proporcional os preços de bens e serviços Desta forma, o ISS nasceu vislumbrando os efeitos econômicos do imposto sobre o “volume de vendas” e com a concepção econômica de “serviços” como produto.

No Brasil, conforme entendimento de Martins, Almeida e Santos (apud BRAGA, acesso em 02 fev.2013), o ISS teria sua origem no Alvará de 1º de Outubro de 1812, por ordenação do príncipe D. João IV. Esse alvará abriu caminho para que o tributo fosse cobrado, proporcionando ao poder público uma grande oportunidade para se auferir ganhos financeiros.

A princípio, o imposto incidia sobre atividades promovidas por lojas, armazens, navios ou embarcações. Abriu-se a oportunidade de tributar também o exercício da atividade profissional lucrativa, vez que não havia tributo relacionado a este objeto especificamente.

Os entes federados então tributavam os serviços através do Imposto de Indústrias e Profissões, o chamado IIP. Com a Carta Constitucional Republicana, de 24 de fevereiro de 1891, tanto o imposto de indústria e profissões, quanto o imposto sobre diversões públicas, passou a ser de competência tributária dos Municípios.

Em 1946, três impostos foram criados, dentre os quais, o Imposto sobre transações (estadual), que incidiu sobre certos serviços como construção civil, hospedagem, entre outros, Imposto de Indústria e Profissões (municipal) que incidiu sobre o serviço de atividade lucrativa abrangendo a indústria, o comércio e profissão, Imposto sobre Diversões Públicas (municipal) que recaiu sobre jogos e diversões públicas.

No Brasil, o ISSQN surgiu efetivamente por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 1 de dezembro de 1965, responsável pela implantação da reforma tributária no Brasil. Essa emenda instituiu o ISS em substituição aos três impostos já expostos numa tentativa de integrar a política tributária com a política econômica do governo..

Seu art. 15 dispunha:

Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere êste artigo das previstas no artigo 12.

Em 1966, o advento do Código Tributário Nacional (Lei 5.172), veio a disciplinar a matéria, sendo que a partir desse momento os municípios estariam aptos a iniciar a implantação desse novo imposto.

A partir de então o Código Tributário Nacional passou por diversas alterações. Então, em 24 de janeiro de 1967 foi promulgada uma nova Constituição, que não altera substancialmente a legislação relacionada ao imposto, mas exigiu que as hipóteses de incidência dos serviços sujeitos à tributação fossem definidas em lei complementar.

Mais tarde, insere-se no ordenamento jurídico o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 que entraria em vigor em 1969, estabelecendo normas gerais de Direito Financeiro, aplicáveis ao ICM e ao ISS. Esta norma revoga expressamente as disposições relativas aos impostos que constavam no Código Tributário Nacional. Com isso simplificou-se as regras relativas ao ISS, sendo que a partir desse momento a hipótese de incidência tributária passou a ser a execução de serviços desde que relacionados em uma lista anexa ao Decreto-Lei nº. 406/68, conforme previsto em seu art. 8º:

Art. 8º. O imposto de competência de municípios sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação por empresa ou autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

Mesmo com suas delimitações bem estabelecidas, o ISS sofreu constantes alterações: em 1969, com o Decreto-Lei 834 e Decreto-Lei 932; 1974 com a Lei Complementar mº 22 de 09 de dezembro; em 1984 com a Lei de 7.192 de 05 de janeiro e a terceira e maior alteração foi a

edição da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, que pelo seu art. 1º, alterou e substituiu a lista de serviços anterior, passando de 67 para 100 o número de itens.

Por fim, a Constituição Federal de 05 de outubro de 1988, manteve a competência municipal para instituir o ISS, de acordo com o estipulado em seu art. 156, *in verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

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

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

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Não há olvidar-se que o artigo acima exposto delimita a concepção do ISSQN, o qual assinalou tratar-se de imposto cujo fato gerador são serviços de qualquer natureza não compreendidos aqueles de competência estadual, quais sejam, os serviços de transportes intermunicipais, interestaduais e de comunicação.

Atualmente, a lei que regula o ISS é a Lei Complementar 116/2003, que derogou o Decreto-lei 406/68, abrogou as Leis 7.192/1984, Lei 56/87 e Lei 100/1999. Hoje, a LC 116/2003 é o pilar e o principal fundamento de validade, além da Constituição Federal, que as Prefeituras possuem ao instituir os impostos em seus municípios.

Portanto, o Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza, só pode ser instituído dentro dos limites constitucionais, e de acordo com a Lei Complementar que foi editada, definindo os serviços que podem ser por ele tributados. Assim, ao delimitar competências, a própria Constituição estabeleceu as regras a serem observadas pelos municípios.

1.2 REGRA MATRIZ DE INCIDENCIA TRIBUTÁRIA

Podemos caracterizar o termo serviço como sendo atividade humana, consistente em uma obrigação de fazer em proveito de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado e que não haja vínculo empregatício. É um contrato de obrigação de fazer, com cunho lucrativo e regulada pelo Direito Civil.

Segundo Cassone (apud RODRIGUEZ JUNIOR, 2008, p.254):

Serviços são bens imateriais, de conteúdo econômico, prestados a terceiros. São definidos pela Lei Complementar, por expressa disposição constitucional. (art. 156, IV), que deverá excluir do âmbito do ISS (competência municipal) os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS de competência estadual)

[...]

Não são considerados serviços para o efeito de incidência de ISS, os prestados em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e de membros de conselho consultivo ou fiscal de sociedades. (CTN-DL 406/68, art. 10, parágrafo único)

Partindo da premissa do mestre Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 662) o estudo da Regra Matriz de Incidência Tributária instaura critérios seguros que permitem identificar a natureza do tributo e relacioná-la com o regime jurídico que lhe impõe.

Trata-se de analisar a regra que compõe a hipótese, o consequente e a relação de imputação deôntica que se instaura entre ambos.

No primeiro momento definem-se os critérios material (descrição do fato); espacial (coordenadas do espaço do acontecimento do fato) e temporal (momento factual em que se considera instaurada a relação jurídica). Na segunda parte encontramos o critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

1.2.1 Critério Material

O Critério Material consiste sempre em um comportamento humano, formado por um verbo pessoal e mais um complemento. Pode ser o comportamento de “fazer”, “dar”, “ser”, “ter”., sem considerarmos os condicionantes de tempo e de espaço, como sustenta Carvalho (2009, p.464).

No que refere ao ISS, o critério material é a conduta de prestar serviços discriminados na lista anexa à LC 116/2003, ainda que não constitua atividade preponderante do prestador.

Segundo entendimento de Paulo de Barros Carvalho(2009, p 764) para caracterizar “serviços de qualquer natureza” nos termos empregados pelos Constituintes, a prestação deve atender, simultaneamente a dois requisitos: (i) ser serviço e (ii) estar indicado em Lei complementar”

O critério material do Imposto sobre serviços é prestar serviço não compreendido na competência da União ou Estados, descritos no inciso II do art. 155 da Constituição Federal.

1.2.2 Critério Espacial

O critério espacial trata do local onde a relação jurídica ocorre, de forma que imanem os efeitos consequentes decorrentes dela. São as áreas limites em que se considera realizado o fato jurídico tributário. A partir daí se instaura a relação jurídica entre o sujeito ativo e passivo.

O art. 3º da Lei Complementar 116/2003 estabeleceu onde deverá ser considerada a prestação de serviços quanto preleciona que

O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local (trata-se de exceções em que o serviço será devido no local da prestação).

Assim, o critério espacial circunscreve-se ao território do município. Somente poderão ser objeto de incidência do ISS, fatos ocorridos dentro do território do Município tributante. Nesse sentido leciona Heleno Taveira Tôres

Como regra geral do ISS, a competência dos Municípios somente pode ser exercida, seja o serviço prestado por residente ou não-residente, quando possa, o serviço ser materialmente vinculado ao território da entidade tributante, mesmo que se tenha iniciado no exterior, mas sempre quando o fazer do serviço seja concluído mental território (apud RODRIGUEZ JUNIOR, 2008, p. 266).

Desta forma o critério espacial é dentro do município onde o serviço foi prestado ou no local do estabelecimento prestador.

1.2.3 Critério Temporal

O critério temporal exsurge o nascimento do fato jurídico, ou seja, o surgimento do vínculo obrigacional entre o sujeito passivo e ativo da relação jurídica. É esse o momento eleito pelo legislador em que se considera ocorrido o evento na hipótese de incidência tributária e surge para a Administração o direito de exigir as prestações tributárias. Os efeitos da relação jurídica são instaurados

No caso do ISS, o momento em que terá ocorrido o fato gerador dar-se á no instante da concretização da prestação de serviços; qualquer previsão de outro momento é inválida. Importante lembrar que o ISS é devido na conclusão da prestação de serviços e não com o pagamento do mesmo.

1.2.4 Critério Pessoal

O critério pessoal da regra matriz de incidência tributária revelam as pessoas que participam da relação jurídica tributária, ou seja, sujeito ativo e sujeito passivo.

O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação tributária, dentro dos limites de sua competência, caso o evento ocorra. O sujeito passivo é aquele que tem a obrigação jurídica de efetuar o recolhimento do tributo exigido pelo sujeito ativo em virtude de realização do fato jurídico descrito na norma. A sujeição pode se dar de modo direto, no caso são os contribuintes, ou de forma indireta (substituição tributária).

No caso dos Impostos sobre Serviço, visualiza-se da repartição de competência expedida pela CF/88 (art. 156, III) que é o município que possui competência para instituir o ISS. Ocupa ele, desta forma, o polo ativo da relação jurídica tributária.

Já os sujeito passivos são todos aqueles que realizaram a conduta de prestar serviços de qualquer natureza em subsunção à hipótese de incidência, conforme disposto no art. 5º da Lei Complementar nº 116/2003 “Contribuinte é o prestador do serviço.” Além disso, no que se refere à substituição tributária, o art. 6º da Lei Complementar 116/2003 reforça:

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

Porém o município só é competente para cobrar o imposto de contribuintes que prestem serviço sob condição onerosa, como se depreende da redação do art. 7º da referida lei, “A base de cálculo é o preço do serviço”.

1.2.5 Critério Quantitativo

Por critério quantitativo entende-se o valor patrimonial expresso em dinheiro calculado pela equação base de cálculo e alíquota. A combinação de ambos é a chave para se encontrar o débito tributário.

Base de cálculo é o montante constituído na hipótese tributária e tem a função de medir as proporções do fato, não o ultrapassando e nem ficando aquém do que o fato jurídico representa. Trata-se de dimensionar exatamente a intensidade do comportamento inserido no núcleo do fato jurídico.

Assim, a base de cálculo refere-se a compor a específica quantificação do que foi previsto no critério material, que junto com a alíquota indica o quantum da prestação que pode ser exigida do sujeito passivo.

A alíquota refere-se ao percentual previsto pelo legislador que será aplicado sobre a base de cálculo da hipótese de incidência (fato gerador) determinando a quantia devida referente ao pagamento do tributo.

Impende observar que para o ISS, a alíquota não poderá ultrapassar 5% conforme estabelecido pelo art. 8º da Lei 116/2003 e deve ser obedecido alíquota mínima de 2%, de acordo com a Emenda Constitucional 37 de 13 de junho de 2002, que incluiu o artigo 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, fixando a alíquota mínima do ISS em 2% (dois por cento), a partir da data da publicação da Emenda.

Para o Imposto Sobre Serviços de qualquer Natureza, o art. 7º da Lei complementar 116/2003 estabeleceu que a regra geral para a determinação da base de cálculo do ISS passa a ser o seu preço:

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

1.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS: ISONOMIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

Princípios, segundo Karl Larentz (apud AVILA, 2006, p.35):

“[...]são normas de grande relevância para o ordenamento jurídico, na medida em que estabelecem fundamentos normativos para a interpretação e aplicação do Direito, deles decorrendo normas de comportamento. Para este autor, os princípios seriam os princípios seriam pensamentos diretivos de uma regulação jurídica existente ou possível[...]”

No que tange aos princípios jurídicos, Roque Antônio Carraza (2000, p.31) afirma que:

[...] princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Os princípios funcionam como pressuposto, o pilar de toda uma ordem jurídica, de forma que as relações jurídicas, as estruturas de funcionamento das instituições jurídicas que se instauram no sistema, busquem fundamento de validade nos princípios constitucionais.

Os princípios trabalham como elemento normatizador da realidade social, não somente orientam os legisladores para exercer sua função principal, mas direcionam os magistrados a proferir decisões alicerçada por eles, de forma que todo o sistema siga a um ideal de ordem jurídica e auxilie na organização da sociedade.

Ora, a Constituição da República traz em seu texto os princípios basilares de um Estado Democrático de Direito. Representando nossa Carta Magna, a Constituição é a lei fundamental contendo regras e princípios resultantes do consenso social sobre os valores básicos e contém deveres e obrigações tanto ao Poder Público como ao particular. Os

princípios estão acima da lei fundamental, sendo aclamado como “normas das normas” ou “fontes das fontes” de forma que até a mais alta lei da pirâmide deva obediência a eles.

O Princípio da Igualdade ou Princípio da Isonomia está previsto no art. 5º da Constituição em sentido de que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (...).

Esse Princípio é o pilar que sustenta uma sociedade de qualquer Estado Republicano Democrático, e visa primordialmente à convivência harmônica e pacificada de seu povo, enfatizando a necessidade de tratar todos de modo igualitário, sem qualquer distinção, perante a Lei. Pode-se dizer que este princípio é um supra princípio, uma ordem diretiva de todos os outros princípios constitucionais e especialmente na esfera tributária, no que tange ao princípio da capacidade contributiva.

Ruy Barbosa baseando-se na lição Aristotélica proclamou que

[...]regra da igualdade não consiste senão em quinhão desigual aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem (BARBOSA, acesso em 07 mar.2013)

É de ser revelado no que se refere ao Princípio da Isonomia na esfera tributária, a Carta Política dispõe que é defeso aos entes políticos da Federação, a instituição de tratamento desigual entre os contribuintes que se encontram na mesma posição contributiva. Todos devem ser tratados de maneira igual, pela entidade tributante, se se encontrarem em condições de equivalência. A regra de uniformidade de tributos federais no território nacional é um nítido desmembramento desse princípio.

Assim dispõe o art. 150 da Constituição:

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;

O princípio pode ser expresso sob dois aspectos principais: a) proibição de privilégios odiosos; b) proibição de discriminação fiscal.

Os privilégios odiosos acontecem quando é concedido um benefício em razão de características pessoais que culmina num direito de pagar imposto a menor que os demais contribuintes ou até mesmo não pagá-lo. Cria-se uma justificativa inverossímil para certo grupo de contribuintes em detrimento dos demais. É essa benesse que cria as discriminações fiscais que são as infundadas desigualdades prejudiciais à liberdade do contribuinte, ou como comenta Ricardo Lobo Torres (2008, p.82) “[...] qualquer discriminação desarrazoada, que signifique excluir alguém da regra tributária geral ou de um privilégio não-odioso.”

Esse mesmo autor ainda afirma que:

As desigualdades só serão inconstitucionais se não conduzirem ao crescimento econômico do País e à redistribuição da renda nacional ou se discriminarem em razão de raça, de cor, religião, ocupação profissional, função, etc. entre pessoas com igual capacidade contributiva, tudo o que implicará em ofensa à igual liberdade de outrem.”(2008, p. 79)

As pessoas políticas, como percursoras do Princípio da Igualdade e Isonomia, devem ter a obrigação de tratar de forma isonômica aqueles que se encontram em situação equivalente, de forma a evitar o consentimento de discriminações fiscais. Não poderia o legislador criar exceções não justificáveis, ou justificáveis, mas desarrazoadas ao tratamento igualitário tratado no princípio constitucional sob pena de tornar a Carta Magna inócua.

O tratamento desigual para aqueles que estão em condição de desigualdade só é possível quando a exigência de justiça assim o determina. O princípio só se considera violado quando o elemento de discriminação não encontra uma finalidade amparada pelo Direito e o conceito de Justiça se solidifica quando protege essas finalidades. O que a lei não pode fazer é a criação de um discrimine que separa cidadãos que estejam nas mesmas condições factuais.

O que mensura a igualdade ou desigualdade no campo do Direito Tributário é o princípio da capacidade contributiva. Segundo esse princípio, a Administração Tributária deverá graduar os impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, o que permite o tratamento diferenciado, legitimando com isso, uma eventual discriminação. Essa discriminação faz com que seja possível alcançar o postulado da igualdade na esfera tributária. É o que dispõe o art. 145 da CF:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal 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.

A conclusão a que se chega é que quem tem maior riqueza deve pagar mais impostos do que quem tem menos. Não pode o ente político exigir mais do que a capacidade econômica do contribuinte. Semelhante forma que ninguém deve ser obrigado a pagar além das riquezas que possui, o contribuinte não deve pagar menos impostos do que deveria ser capaz, exceto quando as condições peculiares de cada situação permitam um tratamento diferenciado.

O princípio da capacidade contributiva e suas discriminações fiscais se encaixam a um critério de justiça quando essas discriminações obedecem à pessoalidade e levam em consideração o subjetivismo do mesmo e desde que se observem certas qualidades dos sujeitos passivos que justifiquem o possível tratamento desigual.

Em atenção ao princípio da capacidade contributiva, a aplicação de alíquotas deve ser graduada segundo a capacidade econômica do contribuinte, critério diferenciador, de forma que se atinja a finalidade de maior igualdade entre eles, ou ainda, um ideal almejado de justiça, em consonância com o paradigma constitucional.

2 CAPÍTULO 2

2.1 NOÇÕES GERAIS DE SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS

Quando dois ou mais profissionais unem seus esforços para oferecer seus serviços à sociedade, mediante uma remuneração sob a forma de uma pessoa jurídica são chamadas as sociedades uniprofissionais. Geralmente trabalham de forma autônoma e respondem pelos seus atos de forma pessoal. É o caso de advogados, médicos, engenheiros que se unem em forma de sociedade mas nenhum outro profissional interfere no produto principal de seu trabalho, a não ser que seja como forma de cooperação.

Convém explicar o que seja o serviço sob a forma pessoal do próprio contribuinte. Primeiro cumpre inferir que na sociedade podem existir auxiliares ou colaboradores desde que não estejam trabalhando diretamente com a atividade fim da sociedade, como por exemplo, a contratação de secretarias ou empregados responsável pela limpeza. Se houver empregados que trabalhem diretamente na atividade fim, desconfigura o caráter pessoal da sociedade.

A presença de empregados é expressamente autorizada pelo Parágrafo Único do art. 966 do Código Civil, desde que esses somente exerçam a atividade meio, nunca atividade fim:

In verbis:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

O caráter pessoal caracteriza-se quando a identidade pessoal do prestador do serviço se sobrepõe a própria sociedade e aquele responde pessoalmente pelos seus atos. A atividade do profissional é essencialmente intelectual, estando obrigados os respectivos sócios a estarem diplomados em curso especializado ou superior, autorizado pelo Ministério da Educação.

É de sobre modo assinalar, conforme Manifestação Fiscal respondida pelo Município de Vitória, mais um exemplo do conceito de sociedade uniprofissional:

“Não basta, todavia, que a sociedade desempenhe um dos referidos serviços. É necessário, além disso, para manutenção do caráter pessoal da atividade, conforme decisões sacramentadas em diversos julgados do Supremo Tribunal Federal (STF), que todos os sócios estejam profissionalmente habilitados para a consecução do objeto social e que a sociedade não esteja organizada sob forma empresarial.

Segundo a teoria da empresa, referida nos artigos. 966 e 982 do NCC, a sociedade não mais se classifica segundo a natureza de sua atividade (prestação de serviços versus compra e venda), mas sim, de acordo com a existência ou não de organização empresarial para a produção ou circulação de bens ou serviços.

Assim, uma sociedade uniprofissional, no regime anterior, deveria necessariamente ser considerada como prestadora de serviços e, como tal, sujeita a registro perante o cartório de registro de pessoas jurídicas, ou perante órgão de classe específico, como no caso das sociedades de contadores. No entanto, de acordo com o regime atual, a sociedade prestadora de serviços deve ser classificada como empresária, caso sua estrutura se sobreponha à prestação de cada sócio, ou como simples, caso a sua organização empresarial não seja relevante. A importância de tal discussão reside no fato **de que a exploração dos serviços sob a forma empresarial exclui o caráter pessoal, que é característica marcante e pré-requisito das sociedades uniprofissionais;** por via de consequência, pode eliminar a possibilidade de aplicação da forma especial de apuração do ISS, conforme determinações das normas regulamentares da atividade e da legislação local aplicável.(grifo do autor)

Para efeito de cobrança do ISS só seriam receita as atividades diretamente relacionadas com as atividades pessoais, sendo excluídas as rendas não oriundas deste serviço, como por exemplo, locação de bens móveis ou imóveis, renda de aplicação financeira, ou atos de comércio,

De igual maneira, seriam também excluídas as rendas auferidas em atividades empresariais. Se um contador fosse sócio de uma empresa de consultoria e ao mesmo tempo exercesse sua profissão pessoalmente, o ISS do contador incidiria somente sobre suas atividades pessoais, enquanto à empresa de consultoria caberia o ISS sobre receitas provenientes da prestação de serviços.

O fundamento de uma sociedade uniprofissional é que seja formada por sócios de mesma habilitação profissional e que o serviço seja prestado de forma personalíssima. Se essa

sociedade se habilitou em forma de empresa, presta serviços em seu nome, mas de forma generalizada e que descaracterize a forma pessoal do trabalho, será considerado empresa para fins de tributação.

Foi concedido às sociedades uniprofissionais o direito de pagar o ISS pelo chamado regime fixo ou regime por estimativa que nada mais é um arbitramento do valor provável do serviço. É um valor estipulado, anteriormente previsto, calculado para os meses subsequentes, do qual infere qual o valor do ISS que seria devido. Como se vê, cria-se uma ficção jurídica; calcula-se uma base de cálculo de um fato gerador que ainda não ocorreu.

Convém assinalar que se as sociedades uniprofissionais auferirem um desempenho econômico superior ao previamente lançado pelos Municípios, nada lhe obriga a efetuar o recolhimento da diferença da base de cálculo, pois são amparadas pela legislação vigente a efetuar o recolhimento de forma fixa. Da mesma forma, o regime fixo pode ser crucial para aqueles que auferem um desempenho econômico bem inferior àquele lançado pelas Prefeituras. E ainda, há a circunstância de algumas leis preverem que o ISS deva ser lançado para cada profissional habilitado na sociedade.

Tendo em vista as distorções, a Lei Complementar 116/2003 optou por encerrar o sistema de recolhimento de ISS fixo. Caberia então a cada prefeitura determinar o regime de tributação dos profissionais liberais.

Mas a celeuma está longe de ser pacificada, tendo em vista que muito se questiona sobre a revogação ou não do art. 9º do Decreto 406/68 pela LC 116/2003, fatos esse que será discutido no próximo item.

2.2 A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS: UM COMPARATIVO ENTRE O DECRETO 406/68 E A LEI COMPLEMENTAR 116//2003

Como já exposto, o ISS deve incidir sobre o preço do serviço. Não obstante, o Decreto-lei n.º 406/68 estabeleceu, em seu artigo 9º, § 3º, que o valor do imposto quando prestado sob a forma pessoal de trabalho do próprio contribuinte, deverá ser estabelecido em valor fixo..

A tributação por esse regime foi inserida pelo Decreto Lei 406/68, parágrafo 9º, abaixo:

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

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o 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. (Redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 1987

As sociedades prestadoras de serviços profissionais beneficiadas com a tributação estimada, de acordo com o Decreto 406/68, cujo art. 8º foi alterado pela Lei Complementar n.º 56/87, conforme se menciona a seguir, são aquelas que prestam os seguintes i) serviços: médicos, , inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultrasonografia, radiologia, tomografia e congêneres; ii) enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária); iii)médicos veterinários; iv) contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidadee congêneres; v) agentes da propriedade industrial, vi) advogados; vii) engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos; viii) dentistas; ix) economistas; e x) psicólogos.

Em 31 de julho de 2003 foi publicada a Lei Complementar n.º 116/03, que no intuito de reformular toda a legislação anterior, e trouxe várias atualizações, de modo que muitos serviços foram incluídos e não há correspondência numérica entre os mesmo serviços que

existiam. De sobremaneira, tem-se uma dificuldade em avaliar se as sociedades fazem jus à tributação fixa, caso não se considere revogado o §3º, artigo 9º, do Decreto-lei 406/68.

Nos tributos fixos, a própria lei afasta a aplicação da alíquota em correspondência com a base de cálculo, pois a quantia já viria disposta em seu texto, em valor pré-estabelecido e invariável, independente de ter ocorrido o fato jurídico tributário. Não há análise do fato gerador e conseqüente hipótese tributária, de forma que os valores são lançados numa perspectiva de acontecimento futuro e incerto.

O legislador, no dever que tem de mensurar devidamente a grandeza da ação praticada na relação jurídica, de forma que se busque a dimensão do fato tributário, foi tolhido pelo Decreto-Lei, que suprimiu os meios de se analisar a capacidade contributiva dos contribuintes do imposto.

No tocante aos tributos fixos, Carvalho (2011, p. 397) leciona que:

Curvados diante da conformação rígida do nosso sistema constitucional, pensamos que descabem alusões aos denominados tributos fixos, sobretudo porque a Constituição brasileira elegeu a hipótese normativa e a base de cálculo como o binômio diferenciador dos tributos [...] vemos nisso uma inconstitucionalidade vitanda[...].

Temos que a base de cálculo tem como característica a abrangência econômica do fato imponible, de forma que se fixa o valor cobrado juntamente com a alíquota. É da análise do critério material da hipótese de incidência que será a medida a grandeza econômica que aquele representa. Dessa forma, é a partir da base de cálculo que o legislador configura a espécie tributária do tributo. A não representação ideal do critério material pode ofender ao princípio da capacidade contributiva.

Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 400)

A base de cálculo é a grandeza instituída no conseqüente da regra matriz tributária e se destina a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico que, se aplicando a alíquota prevista em lei, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Desta forma confirma o critério material expresso na composição do suposto normativo.[...] A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.”

Complementa Ataliba (2009, p. 111):

Efetivamente, fica evidente a posição central da base imponible – relativamente à hipótese de incidência – pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponible uma grandeza que não seja ínsita na materialidade de sua hipótese de incidência.

E complementa Ataliba(2009, p.111): “[...] pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponible uma grandeza que não seja ínsita na materialidade de sua hipótese de incidência”.

Temos que qualquer base de cálculo é o elemento primeiro de obediência à capacidade contributiva, pois elege, para cada contribuinte o tributo que deve ser pago e forma diretamente proporcional ao serviço efetivamente prestado. Mas não é isso o que ocorre com as sociedades de profissionais tendo em vista que a verdadeira tributação é sobre a habilitação para prestação de serviços e não sobre a efetiva prestação dos mesmos.

2.2.1 A não revogação do art. §3º do Decreto Lei 406/68

Muito se pergunta se a Lei complementar 116/2003 revogou o §3º do art. 9º do Decreto 406/68.

A forma de tributação do ISS sobre as atividades de profissionais liberais ou sociedade de profissionais foi bastante modificada com o passar do tempo. A princípio ela foi prevista pelo art. 9º do Decreto Legislativo 406/68. Depois foi modificada pelo Decreto-lei 534/69, Decreto-lei 834/69, Lei Complementar 56/87 e da Lei Complementar 100/99 que incluiu os §§4º, 5º e 6º no DL 406/68. Por fim restou somente o caput e §1º do art. 9º deste mesmo decreto inalteráveis.

Então, temos a seguinte situação:

(i)Em 1968 foi editada e promulgado o Decreto Lei 406 que concedia o benefício da tributação fixa para as sociedades uniprofissionais por meio do art. 9º, §3º.

(ii) O art. 9º §3º deste Decreto-Lei sofreu alterações conforme Decreto-Lei 834/69 e Lei Complementar nº 56/87.

(iii) Com a promulgação da Lei Complementar 116/2003, o Decreto Lei 834/69 e a Lei Complementar nº 56/87 foram revogadas.

A Lei Complementar n.º 116/03 revogou, expressamente, os artigos 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 406/68. Todavia não revoga expressamente o artigo 9º que dispõe sobre a tributação fixa dos serviços de profissionais. Não obstante, a confusão se instaura quando se pergunta se a disposição do tratamento privilegiado concedido às sociedades uniprofissionais estariam vigentes ou não, ante a omissão do legislador. Assim, faz-se uma análise do art. 10 da Lei 116/2003:

Art. 10. Ficam revogados os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei nº 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999.

Mister se faz ressaltar que o projeto da LC 116/2003 constava a revogação do art. 9º do DL 406/68. “Todavia, o Senado Federal retirou a expressão “9º” do art. 10 da LC que se estava por aprovar, revelando manifestação clarividente da intenção de que permaneçam os benelácitos garantidos por essa legislação.” É o que se depreende do site FISCOSOFT (LACERDA acesso em 13 mar. 2013)

Ao ensejo, cumpre tirar uma conclusão se a revogação da legislação que alterou a redação do DL 406/68, revogaria também o benefício da tributação fixa.

O entendimento majoritário, inclusive de tribunais é que a Lei Complementar 116/2003 não revogou o art. 9º, §3º do Decreto Lei 406/68. Não há que se confundir revogação das alterações da norma com a revogação da norma. A LC 116/2003 revogou as normas que procederam às alterações no texto do art. 9º e atingiu o DL 406/68 apenas indiretamente , somente na lista dos profissionais que poderiam usufruir do tratamento privilegiado nele previsto

Inclusive vários são os entendimentos dos tribunais, como exemplo abaixo:

STJ - RECURSO ESPECIAL REsp 1184606 MT 2010/0041966-8 (STJ)

Data de Publicação: 01/07/2010

Ementa: TRIBUTÁRIO PROCESSO CIVIL ISS BASE DE CÁLCULO SOCIEDADE DE MÉDICOS ART. 9º , § 3º DO DECRETO-LEI 406 /68 REVOGAÇÃO INEXISTÊNCIA FORMA SOCIETÁRIA INCOMPATÍVEL COM O BENEFÍCIO FISCAL PRECEDENTES.

1 O art. 9º , § 3º do Decreto-lei 406 /68 não foi revogado pelas legislações que lhe são posteriores. Precedentes.

2. Somente a sociedade uniprofissional, constituída nos termos da lei civil e que não ostente natureza empresarial, faz jus à composição da base de cálculo favorecida prevista no art. 9º, §3º do Decreto Lei 406/68. Precedentes.

3. Recurso Especial Provido

Esse foi o entendimento dos tribunais para o infortúnio dos municípios. É um entendimento que contraria toda uma sistemática de aplicação de impostos Um dos critérios relativos a instituição destes é que ele deve prever os cinco critérios previstos na RMIT que são os critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. Na falta de qualquer um desses critérios sequer deveria haver a existência do tributo.

Conforme explanado por Carvalho (2011, p. 316)

“Seja qual for a natureza do preceito jurídico, sua atuação dinâmica é a mesma: opera-se concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos jurídicos prescritos na consequência. Mas esse quadramento do fato à hipótese normativa tem de ser completo, para que se dê, verdadeiramente, a subsunção. É aquilo que se tem por tipicidade, que no Direito Tributário, assim como no Direito Penal, adquire transcendental importância. Para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência na vida real, descrito no, e a suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida.”

Portanto, enquanto a lacuna não for suprida, não pode existir um tributo surreal, uma ficção que não deveria ter validade no mundo factual.

Além disso, o entendimento jurisprudencial previu a figura de repristinação, que é o que ocorre quando uma lei revogada tem sua vigência reestabelecida quando a sua própria lei revogadora foi revogada. No ordenamento jurídico brasileiro a repristinação não é admitida, somente quando for expressa. Ora, se o DL 406/68 já não tinha mais validade no sistema

jurídico brasileiro, não poderia a Lei 116/2003 revogar o que já foi revogado, restaurando a lei anterior sem previsão expressa em seu próprio texto..

3 CAPÍTULO 3

3.1 A INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO FIXA: O ISS FIXO E SUA NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA EM FACE DA IMPOSSIBILIDADE DE EXISTIR TRIBUTO SEM DESIGNAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO

Mesmo que o entendimento majoritário seja de que a LC 116/2003 não tenha encerrado com o recolhimento diferenciado de ISS por parte dos profissionais, ela não traz previsão expressa em seu texto. Na maioria das vezes são os próprios municípios que concedem o direito de pagamento do ISS por alíquota fixa.

A Lei 6.075/2003 do município de Vitória, por exemplo, estabelece que:

Art. 18. Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será apurado anualmente em função da natureza dos serviços ou outros fatores pertinentes.

§ 1º. O Imposto calculado sob a forma prevista no caput deste artigo terá os seguintes valores:

- I. cuja atividade seja necessário nível superior: R\$ 300,00 (trezentos reais) por ano;
- II. cuja atividade seja necessário nível médio: R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais) por ano.

§ 2º. Os valores constantes dos incisos I e II do § 1º serão corrigidos anualmente, a partir de 01 de Janeiro de 2005 e no mesmo dia dos exercícios subsequentes, pelo mesmo índice de atualização dos créditos da Fazenda Pública Municipal.

Outro exemplo, é a Lei 13.701/2003 do município de São Paulo rege que:

Art. 15. Adotar-se-á regime especial de recolhimento do Imposto:

I – quando os serviços descritos na lista do "caput" do artigo 1º forem prestados por profissionais autônomos ou aqueles que exerçam, pessoalmente e em caráter privado, atividade por delegação do Poder Público, estabelecendo-se como receita bruta mensal os seguintes valores:

- a) R\$ 800,00 (oitocentos reais), para os profissionais autônomos ou aqueles que exerçam, pessoalmente e em caráter privado, atividade por delegação do Poder Público, cujo desenvolvimento que exija formação em nível superior;
- b) R\$ 400,00 (quatrocentos reais), para os profissionais autônomos que desenvolvam atividade que exija formação em nível médio;
- c) R\$ 200,00 (duzentos reais), para os profissionais autônomos que desenvolvam atividade que não exija formação específica;

II – quando os serviços descritos nos 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), 17.13, 17.15, 17.18 da lista do "caput" do artigo 1º, bem como aqueles próprios de economistas, forem prestados por sociedade constituída na forma do parágrafo 1º deste artigo, estabelecendo-se como receita bruta mensal o valor de R\$ 800,00(oitocentos reais) multiplicado pelo número de profissionais habilitados.

§ 1º As sociedades de que trata o inciso II do "caput" deste artigo são aquelas cujos profissionais (sócios, empregados ou não) são habilitados ao exercício da mesma atividade e prestam serviços de forma pessoal, em nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da legislação específica.

A conclusão a que se chega é que o critério majoritário é o nível de escolaridade do contribuinte e não sua capacidade econômica. Ora, dessa forma, a simples habilitação profissional seria considerada como hipótese tributária para aplicação do imposto. Se o objetivo fosse tributar a capacidade intelectual ou potencial, sequer seria necessária a prestação de serviço. Este raciocínio é totalmente estranho ao sistema constitucional, pois o ISS não pode incidir sobre uma potencial prestação de serviço, sendo imperativa a efetiva execução do mesmo.

O que se verifica nas legislações municipais é ausência do cumprimento de todos os critérios contidos na Regra Matriz de Incidência Tributária, mais precisamente no que se refere ao critério quantitativo. A exigência fixa não guarda consonância com as estruturas da norma de incidência uma vez que a base de cálculo deveria estar diretamente relacionada à medida de grandeza de seu fato gerador, aos princípios da capacidade contributiva, isonomia e vedação do confisco.

Nesse sentido argumenta Justen Filho (apud. Fogaça e Silva, abr.2010, p. 136) que é, de fato, “inconstitucional o que ocorre no caso do emprego da base de cálculo do ISS sem a exata mensuração do valor correspondente à remuneração do serviço prestado. Trata-se de adotar

uma base impositiva e que não mensura qualquer ângulo relevante da situação descrita na materialidade.”

Essa situação é uma deformidade do sistema jurídico brasileiro de forma que sociedades uniprofissionais com grande faturamento podem ter o lançamento do ISS muito aquém da sua real capacidade contributiva sem que a fiscalização possa fazer qualquer lançamento complementar. Não obstante, a situação inversa é ainda mais lesiva à sociedade, quando o lançamento do ISS é muito superior à capacidade, caracterizando como verdadeiro confisco.

Segundo Rodriguez Junior (2008, p. 291)

[...]é da análise da base de cálculo e de sua relação com outros dados presente na estrutura da norma tributária é que o intérprete pode assegurar-se quanto à natureza da relação jurídica verificada em virtude da realização do comportamento objeto de investigação. Considerando-se que o preço na prestação do serviço é o único referencial que pode ser utilizado como base de cálculo do tributo, mostra-se impossível conjugar a expressão econômica fixa com o critério material dessa exação. Qualquer base de cálculo que desrespeite o valor auferido com o próprio serviço objeto da norma tributária padece de insanável incompatibilidade com a ordem constitucional em face do desrespeito a regra da mais alta relevância, o princípio da capacidade contributiva.

Na mesma obra, Rodriguez Junior cita Aruza (p. 292) que afirma “não poder se tratar de imposto sobre profissão mas de impostos sobre serviços. A habilitação profissional não é suficiente por si só para a configuração do fato impositivo do ISS.”

A conclusão a que se chega que a natureza jurídica do ISS fixo mais se assemelha a uma taxa pois não leva em consideração o fato gerador, base de cálculo ou alíquota. Não há imposto sem base de cálculo. Ou não pode ser considerado base de cálculo o que não tem materialidade, o que é subjetivo ou o que é inconclusivo levando o legislador descaracterizar a própria natureza jurídica do tributo. É confrontando a grandeza da base de cálculo juntamente com outros dados previstos na estrutura normativa é que se pode concluir sobre a natureza jurídica da relação instaurada pela ocorrência de determinado comportamento.

O preço é o único referencial a ser adotado para a tributação do ISS. Qualquer outra definição da base de cálculo é incompatível com a essência do imposto. A cobrança fixa do imposto cria um novo tributo: uma taxa sobre atividades de profissionais ou habilitação de profissionais.

De fato, o entendimento do STF sobre a recepção do ISS fixo pela Constituição de 1988 causa total perplexidade à comunidade jurídica atuantes do ramo tributário e principalmente constitucional.

4 CONCLUSÃO

Este trabalho permitiu abordagens no que tange ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, apresentando a Regra Matriz de Incidência Tributária e os princípios constitucionais da isonomia e capacidade contributiva, aos quais todos os impostos deveriam estar submetidos. Porém com a aplicação das normas estabelecidas pelo Decreto Lei 406/68 e por algumas leis municipais da tributação fixa para as sociedades uniprofissionais, chegou-se a conclusão que tal forma de tributação é inconstitucional por desprezar um dos pilares mais importantes do Estado Democrático que é o princípio da igualdade e isonomia.

O tema esboçado ainda carece de muita discussão e parcimônia sendo é motivo de muita celeuma entre os doutrinadores e juristas de forma que um consenso comum está longe de ser auferido.

Um dos fatores mais importantes para que se chegue a conclusão neste trabalho seria a definição do conceito serviço, assim como a definição do ISS, num estudo resumido da Regra Matriz de Incidência Tributária, e de mesmo modo como a definição dos princípios balizadores do Sistema Jurídico Brasileiro.

A questão debatida é se a instituição do sistema de ISS fixo obedeceria ou não os critérios de igualdade ou isonomia pela Constituição. Muito se buscou em doutrinas, leis e decisões judiciais acerca do tema.

A aplicação do ISS estimado desconsidera a individualidade de cada fato jurídico e da relação tributária de cada prestador de serviço, na medida em que não há critério na aplicação do consequente sobre a hipótese de incidência tributária tendo em vista que há a tributação independente de haver ou não a prestação do serviço, assumindo verdadeira feição de taxa.

Diante do exposto conclui-se que as hipóteses de incidência tributária do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre sociedades uniprofissionais ou profissionais autônomos não deveriam ser aplicadas considerando os princípios que orientam o sistema constitucional brasileiro, principalmente o princípio da capacidade contributiva. A aplicação do tratamento privilegiado às sociedades uniprofissionais vai de encontro a construção de uma sociedade justa e solidária, buscando dirimir as desigualdades sociais existentes em face das diferenças econômicas dos indivíduos da sociedade brasileira.

5 REFERENCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo. Malheiros, 2009
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7. ed. São Paulo, 2007.
- BRAGA, Jana. **ISSQN dos serviços prestados por advogados: retenção e recolhimento**. Disponível em < <http://br.monografias.com/trabalhos3/issqn-servicos-prestados-advogados-recolhimento/issqn-servicos-prestados-advogados-recolhimento2.shtml>> Acesso em 18 mar. 2013
- CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo. Saraiva, 2011.
- _____. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Disponível em: < www.casaruibarbosa.gov.br/.../rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracao_aos_mocos.pdf >. Acesso em: 18 mar. de 2013.
- BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>, acesso em: 18 mar. de 2013.
- BRASIL, **Decreto-lei 406 de 31 de dezembro de 1968**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>, acesso em: 18 mar. de 2013.
- BRASIL, **Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>, acesso em: 18 mar. de 2013.
- BRASIL, **Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 18 mar. de 2013.
- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Processual Civil e Tributário. ISS. **Recurso Especial nº .0041966-8 MT**. Município de Cuiabá e Inemat Instituto Nefrológico de Mato Grosso S/C

Ltda. Relatora: Ministra Eliana Calmon Brasília, 22 jun. 2010 Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/filedown/dev4/files/JUS2/STJ/IT/RESP_1184606_MT_1279577127444.pdf>. Acesso em 18 mar. 2013

FOGAÇA, A. L; SILVA J.L; **Da (in)constitucionalidade da Tributação Fixa do ISS.** Revista de Direito Público, Londrina, v.5, n.1, p.125-138, 2010.

LACERDA, Flávio José Costa de, **Lei Complementar nº 116/2003 e a Tributação das Sociedades Uniprofissionais.** Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2tga/a-lei-complementar-n-1162003-e-a-tributacao-das-sociedades-uniprofissionais-flavio-jose-costa-de-lacerda-elaborado-em-072004>>. Acesso em 19. Mar. 2013

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 19 ed. São Paulo. Malheiros, 2001

MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS: Teoria-Prática-Questões Polêmicas.** 3. ed. São Paulo. Edipro, 2003

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário.** 3. ed. Rio de Janeiro, Ferreira, 2005

RODRIGUEZ JUNIOR, Luiz Fernando. **Manual de Direito Tributário Municipal.** Porto Alegre: Andesa, 2008

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho.** Coordenador Eurico Marcos Diniz di Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

SÃO PAULO (Município). **Lei 13.701 de 24 de dezembro de 2003.** Disponível em <<http://ww2.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/financas/legislacao/Lei-13701-2003.pdf>> Acesso em: 18 mar. 2013

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 15. ed. São Paulo, Renovar, 2008.

VITÓRIA (Município). **Lei 6.075 de 29 de dezembro de 2003.** Disponível em <<http://sistemas.vitoria.es.gov.br/webleis/Arquivos/2003/L6075.PDF>> Acesso em 18 mar. 2013