**ADVOCACIA – FUNÇÃO ESSENCIAL À DA JUSTIÇA NA DICÇÃO CONSTITUCIONAL - RAZÃO DO REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO FIXA E DO ISS – INTELIGÊNCIA DO DECRETO-LEI NÚMERO 406, ARTIGO 9º, §§ 1º E 3º, E DAS LEIS COMPLEMENTARES NÚMEROS 116 E 157 – PARECER**,

**0863/17**

**CONSULTA**

A **ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL, SECÇÃO SÃO PAULO - OAB/SP**, o **INSTITUTO DOS ADVOGADOS DE SÃO PAULO - IASP** e o **CENTRO DE ESTUDOS DAS SOCIEDADES DE ADVOGADOS - CESA**, por meio dos seus representantes legais, solicita-nos a elaboração de **Parecer Jurídico** que tenha por objetivo analisar os possíveis reflexos originários de novas regras estabelecidas pela Lei Complementar nº 157 de 29 de dezembro de 2016, em face da sistemática de recolhimento do **Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza** - ISSQN, prevista nos parágrafos 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406 de 1968.

A Consulta está assim formulada:

*“****I - Histórico do Problema***

*Como é do conhecimento de V. Sª, desde a instituição do ISSQN pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, este imposto de competência exclusivamente municipal onera as prestações de serviços em geral, abarcando, portanto, aquelas realizadas por profissionais cujas atividades estão reguladas em lei, como é o caso da advocacia, disciplinada atualmente pela* ***Lei Ordinária Federal nº 8.906 de 1994****.*

*Tal qual previsto originariamente naquela EC de 1965[[1]](#footnote-1), as sucedâneas Magnas Cartas de 1967[[2]](#footnote-2), EC/69[[3]](#footnote-3) e CF/88[[4]](#footnote-4) mantiveram a* ***orientação de outorgar ao legislador complementar a competência para estabelecer as características específicas para a incidência deste tributo****, demarcando, assim,* ***todos os requisitos necessários para a materialização da respectiva obrigação tributária relativa ao ISSQN****.*

*Dentro deste cenário, o legislador complementar acertadamente identificou* ***dessemelhanças entre os vários prestadores de serviços sujeitos a este imposto municipal****. Relativamente* ***aos profissionais da advocacia, compreendeu bem o legislador complementar não apenas o múnus público que a Carta Régia sempre lhes assegurou, mas também e especialmente a incompatibilidade do exercício desta profissão com o intuito empresarial****, este eminentemente especulativo[[5]](#footnote-5).*

*Exatamente por exercerem* ***atividade de fins públicos e tipicamente intelectual****, não visando, portanto, o lucro,* ***o legislador complementar reservou-lhes uma forma de tributação diversa daquelas empregadas aos demais prestadores de serviço que atuam dentro deste contexto empresarial****.*

*De fato, desde a primeira normatização do ISSQN promovida pelo* ***Decreto-Lei nº 406 de 1968, o legislador estabeleceu que os serviços prestados em caráter exclusivamente pessoal, como sói acontecer com os profissionais da advocacia, seriam tributados “por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço”****[[6]](#footnote-6). E, mesmo* ***na hipótese de estes mesmos serviços virem a ser prestados por sociedades, previu-se****[[7]](#footnote-7)* ***a manutenção desta tributação por valores fixos, porém calculada em função de cada profissional habilitado na sociedade, quer seja sócio, empregado ou não****.*

*A essência deste mandamento tem sido mantida desde então, nada sendo alterado em seu conteúdo mesmo após a edição do Decreto-Lei nº 834 de 1969 e das Leis Complementares nº 56 de 1987, nº 116 de 2003 e nº 157 de 2016.*

*Outro dado importante a ser relatado é o de que se* ***cogitou no passado que esta sistemática de tributação fixa, prevista nos aludidos parágrafos do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406 de 1968, não teria sido recepcionada pela Carta Magna de 1988, haja vista a previsão contida no artigo 34****[[8]](#footnote-8)* ***do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT-CF/88****.*

*Esta celeuma chegou ao Supremo Tribunal Federal - STF por meio do* ***Recurso Extraordinário nº 236.604/PR*** *(DJU de 06/08/1999), oportunidade em que seu órgão Plenário rechaçou esta argumentação e assentou em definitivo que aqueles específicos dispositivos do Decreto-Lei nº 406 de 1968 haviam sido devidamente recepcionados pela Constituição de 1988, mantendo-se, assim, vigente e eficaz no sentido de regrar este regime de tributação fixa por parte do ISSQN. A ementa desta decisão é a seguinte:*

*“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.”*

*Outrossim, na mesma data do julgamento deste recurso[[9]](#footnote-9), o Plenário da Suprema Corte julgou também o* ***Recurso Extraordinário nº 220.323/MG*** *(DJU de 18/05/2001), no qual discutiu-se tema correlato àquele, porém agora voltado a saber* ***sobre a natureza jurídica daquela sistemática de tributação fixa prevista nos parágrafos 1º e 3º do artigo 9º*** *e, ainda, se, na eventualidade de assumir o perfil jurídico de redução de base de cálculo, teria ou não sido não recepcionada pelo parágrafo 6º[[10]](#footnote-10) do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, inserido pela Emenda Constitucional nº 3 de 1993.*

*Novamente a* ***Suprema Corte negou procedência ao pleito e confirmou que aqueles dispositivos não haviam sido afetados por este novel mandamento constitucional****.*

*Além disto, asseverou o STF naquele julgado que o regime de tributação fixa não se identificava com qualquer regra de redução de base de cálculo, daí porque sua vigência não ter sofrido solução de continuidade com a determinação contida naquele parágrafo 6º do artigo 150 da CF/88. A ementa deste julgado é a seguinte:*

*“Ementa: Constitucional. Tributário. ISS. Sociedade Prestadora de Serviços Profissionais: Base de Cálculo. D.L. 406, de 1968, artigo 9º, §§ 1º e 3º. C.F., artigo 150, § 6º, redação da EC nº 3, de 1993.*

*I. - As normas inscritas nos §§ 1º e 3º, do artigo 9º, do DL 406, de 1968, não implicam redução da base de cálculo do ISS. Elas simplesmente disciplinam base de cálculo de serviços distintos, no rumo do estabelecido no caput do artigo 9º. Inocorrência de revogação pelo artigo 150, § 6º, da C.F., com a redação da EC nº 3, de 1993.*

*II. - Recepção, pela CF/88, sem alteração pela EC nº 3, de 1993 (CF, artigo 150, § 6º), do artigo 9º, §§ 1º e 3º, do DL. 406/68.*

*III. - R.E. não conhecido.”*

*Fixado este cenário normativo, nova celeuma se instaura em função de regras fixadas pela* ***Lei Complementar nº 157 de 2016, ensejando, assim, o pleito de elaboração deste Parecer Jurídico*** *a V. Sa.*

*O artigo 2º desta lei complementar inseriu o artigo 8º-A na Lei Complementar nº 116 de 2003, cuja redação é a seguinte:*

*“Artigo 2º - A*[*Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003*](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp116.htm)*, passa a vigorar acrescida do seguinte artigo 8º-A:*

[*“Artigo 8º-A*](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp116.htm#art8a) *- A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).*

*§ 1º - O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.*

*§ 2º - É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.*

*§ 3º - A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula.”*

*Com base nestas novas regras previstas no caput do artigo 8º-A e respectivos parágrafos 1º e 2º, argumenta-se que teria havido a revogação dos parágrafos 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406 de 1968, com suas alterações, responsáveis por estabelecer a tributação fixa das sociedades de advogados, na medida em que os municípios estariam agora obrigados a estabelecer a alíquota mínima de 2% para todo e qualquer serviço sujeito ao ISSQN.*

***II - Quesitos do Parecer Jurídico***

*Considerando todo o exposto, os ora signatários requerem a V. Sa. que se digne elaborar* ***Parecer Jurídico*** *que tenha por objeto saber se realmente houve ou não a aludida revogação daquelas regras de tributação fixa do ISSQN, respondendo ainda aos seguintes quesitos:*

*(i) Quais as razões histórico-normativas que justificam o regime de tributação fixa para o profissional de advocacia, esteja ele ou não incorporado aos quadros de uma sociedade, nos termos do que estabelece a Lei Ordinária Federal 8.906 de 1994 (EOAB)?*

*(ii) Em que se diferencia o regime de tributação fixa dos demais regimes de tributação previstos na legislação em vigor do ISSQN?*

*(iii) O regime de tributação fixa enquadra-se no perfil normativo de algum ou alguns dos institutos aludidos no parágrafo 1º do artigo 8º-A da Lei Complementar Federal nº 116 de 2003?*

*(iv) A alíquota mínima de 2% prevista no caput do artigo 8º-A da Lei Complementar Federal nº 116 de 2003 deve ser aplicada também ao regime de tributação fixa? Em sendo aplicável, teria havido então a revogação deste regime?*

*(v) Comete ato de improbidade administrativa o gestor que mantiver o regime de tributação fixa para os advogados?”*

**RESPOSTA**

Mister se faz um esclarecimento preliminar sobre o exercício da advocacia colocado no título IV da Constituição Federal dedicado aos três Poderes.

Está a Constituição neste capítulo dividida em três partes correspondentes aos três poderes (Legislativo, artigo 44 a 75, com inclusão do Tribunal de Contas; Executivo dos artigos 76 a 91, inclusive os Conselhos de Defesa e da República; e o Judiciário dos artigos 92 a 135, incluindo o Ministério Público e a Advocacia).

No Capítulo concernente ao Poder Judiciário que vai do artigo 92 a 126 cuida-se da prestação de serviços jurisdicionais à sociedade, visto que, excepcionada a Lei de Arbitragem e Mediação, não cabe à população fazer justiça com as próprias mãos, havendo, pois, o monopólio do Estado à administração dos serviços jurisdicionais.

Não há, todavia, Poder Judiciário sem a necessária participação de duas outras instituições, a saber a do Ministério Público, cuja função maior é a acusação, e a da Advocacia, cuja função maior é a defesa própria dos regimes democráticos. Não há direito de defesa nas ditaduras [[11]](#footnote-11).

Por esta razão, houve por bem, o constituinte, colocar entre as funções essenciais à administração de Justiça, o Capítulo IV – do Título IV denomina-se “Das funções essenciais à Justiça” a seção intitulada ”Do Ministério Público” (artigos 127 a 130, Secção II, Advocacia Pública (artigo 131 a 132) e Seção III “Da advocacia e da Defensoria Pública”, artigos 133 a 135).

Desta forma, a Constituição erigiu as 3 instituições (Poder Judiciário, Ministério Público e Advocacia) --as 3 instituições são imprescindíveis à prestação de serviços jurisdicionais-- em igualdade de condições, pois nem o Poder Judiciário pode agir sem o concurso do Ministério Público e da Advocacia nas demandas judiciais, nem a Advocacia sem a participação do Poder Judiciário e, nas questões públicas, do Ministério Público, nem o Ministério Público pode existir sem a participação da Advocacia nas questões judiciais de que participa.

Todo o cidadão tem direito a defesa perante os Tribunais, nem que seja por advocacia dativa ou por defensoria pública, O QUE SÓ É POSSÍVEL COM A PARTICIPAÇÃO DE ADVOGADOS.

Prestam, pois, com as três instituições serviços interligados à sociedade, QUE SE DIFERENCIAM DE TODAS AS OUTRAS PROFISSÕES, pelo seu caráter de imprescindibilidade e de nítida defesa das instituições e da preservação da Justiça, numa sociedade democrática.

Por esta razão, o tratamento excepcional dado para a Advocacia na Constituição, diferente de qualquer outra profissão, justifica-se, pois inerentes seus serviços, à sociedade e ao complexo de prestação jurisdicional do Poder Judiciário. É, como declara o constituinte, o advogado um prestador de serviços NUMA FUNÇÃO ESSENCIAL À JUSTIÇA [[12]](#footnote-12).

Feitas tais considerações prévias, tendo o primeiro subscritor do presente parecer, participado de audiências públicas durante os trabalhos constituintes e colaborado com o Presidente e Relator da Constituinte na elaboração e discussão de alguns dos pontos da Lei Suprema, passamos agora à análise específica das questões formuladas, tendo como “background” a conformação diferenciada desta função essencial à administração da Justiça representada pela Advocacia.

Principiamos com algumas considerações sobre o ISSQN, em seus aspectos históricos, para melhor compreensão desse imposto.

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, também denominado (ISS), de competência impositiva dos Municípios, surgiu no Sistema Jurídico Nacional, a partir da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965 (artigo 15), que deu início a Reforma Tributária pretendida pelos governos brasileiros desde a década anterior. Veio substituir várias espécies tributárias do sistema pretérito a saber: o Imposto de Indústrias e Profissões, o Imposto sobre Transações e o Imposto sobre Diversões Públicas.

A Emenda Constitucional nº 18 teve sua complementação normativa, em relação ao ISS, inicialmente pela Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional). Como regra geral, o Imposto incide sobre a prestação de serviços.

Com a Constituição Federal de 1967, foi outorgada a competência municipal para instituir o Imposto sobre Serviços, mantido no seu perfil original pela Emenda Constitucional nº 01, de 17/10/1969.

O **Decreto-Lei nº 406, de 31.12.1968** (artigos 8º a 13), com as modificações introduzidas pelo **Decreto-Lei nº 834**, de 08/09/1969, substituiu as normas estabelecidas pelo **Código Tributário Nacional** sobre o tributo municipal.

É de se lembrar que o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/1966), que regulamentou sobre a matéria a Emenda Constitucional nº 18/65, determinou que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência Municipal incidiria em serviços não compreendidos na competência da União ou dos Estados, situado dentro do capítulo dos impostos sobre a produção e a circulação, conforme artigos 71, 72 e 73, com as alterações introduzidas pelos Atos Complementares números 27, de 08/12/66; 34, de 30/01/67; 35, de 28/02/67 e 36, de 13/03/67.

**O DECRETO-LEI Nº 406, DE 31/01/1968 E AS NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

O Decreto-Lei nº 406, de 31/01/68, foi editado com fundamento no § 1º do artigo 2º do Ato Institucional nº 05, de 13/12/68. **Nesta época o Congresso Nacional estava em recesso**, tendo o Presidente da República **autorização para legislar sobre todas as matérias previstas na Lei Maior**. Referido Decreto-Lei foi recebido pela ordem jurídica com eficácia de lei complementar.[[13]](#footnote-13)

Assim, o Decreto-Lei nº 406/68, com eficácia de lei complementar, passou a estabelecer em matéria de direito tributário normas gerais aplicáveis ao ISS, disciplinando os elementos essenciais da tributação; **o fato gerador** da respectiva obrigação (artigo 8º); **a base de cálculo** do imposto (artigo 9º) e o **contribuinte** (artigo 10), revogando as normas do Código Tributário Nacional que disciplinavam a matéria. O artigo 8º do Decreto-Lei nº 406 fazia referência à lista de serviços, que foram definidos com 29 itens.

O Decreto-Lei nº 834, de 08/09/1969, posteriormente, deu nova redação à lista de serviços, elevando o número de itens para 66. Em junho de 1984, a Lei nº 7.192, veio acrescentar o item 67 à referida lista.

Em 17 de outubro de 1969, a EC nº 01, elaborou novo Sistema Tributário, assim discriminada a competência municipal:

*“Artigo 24 - Compete aos Municípios instituir imposto sobre:*

*II - Serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.*

*..................................*

***§ 4º - Lei Complementar poderá fixar as alíquotas máximas do imposto de que trata o item II****.”*

A EC nº 01/69, não trouxe alteração de relevo em relação ao ISS, o imposto continuou a ser de competência municipal, definidos em lei complementar, que poderia também, esse mesmo veículo legislativo (lei complementar), estabelecer as alíquotas máximas.

Neste período, portanto, na vigência da EC nº 01/69, surgiu a **Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987**, que aprovou a nova Lista de Serviços alcançados pelo ISS, que, de 67, passou a ter 100 itens. Posteriormente, com o advento da **Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999**, foi acrescentado o item 101 à Lista de Serviços tributáveis pelo ISS, passando, assim, a ter 101 itens o rol dos serviços passíveis de tributação pelo ISS. Alegou-se, à época, que a referida Lei Complementar era inconstitucional, pois a determinação da maioria absoluta teria que ser por votação nominal e não por acordo de liderança, matéria, todavia, que não chegou a ser examinada pelas instâncias competentes.

**O ISS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988**

A Constituição Federal de 1988, ao atribuir competência aos Municípios para instituir o ISS, estabelece:

*“Artigo 156 - Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

*............................*

*III - Serviços de qualquer natureza não compreendidos no artigo 155, I, “b”, definidos em lei complementar.*

*§ 3º - Em relação ao Imposto previsto no inciso III, cabe à lei complementar:*

*I - fixar alíquotas máximas;*

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

O que vale dizer, os Municípios poderão exigir o ISS somente dos serviços **não** compreendidos na competência dos Estados, na forma do artigo 155, I, “b” da CF, assim disposto:

*“Artigo 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:*

*I - impostos sobre:*

*...............................*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de* ***transporte interestadual*** *e* ***intermunicipal*** *e de* ***comunicação****, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”*

ou seja: **a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, estão fora da competência tributária, dos Municípios**, por serem de **competência dos Estados**. Em relação ao ISS cabe à lei complementar fixar as suas alíquotas máximas e excluir da sua incidência exportações de serviços para o Exterior.

Com a Constituição Federal de 1988, **toda legislação infraconstitucional (DL nº 406/68; DL nº 834/69 e LC nº 56/87)** foi recepcionada pela nova ordem constitucional, continuando a disciplinar o ISS.

Esse foi o entendimento do E. Supremo Tribunal Federal, em Tribunal Pleno, ao examinar os Recursos Extraordinários números 236.604-7-Paraná e 220.323-3-Minas Gerais, ambos julgados em 26/05/99, tendo como Relator o **Ministro CARLOS VELLOSO**, com as seguintes ementas:

*“****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 D.L. 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.”*

*“****EMENTA:*** *CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE PRESTADORA DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS: BASE DE CÁLCULO. D.L. 406, de 1968, artigo 9º, §§ 1º e 3º. C.F., artigo 150, § 6º, redação da EC nº 3, de 1993.*

*I. - As normas inscritas nos §§ 1º e 3º, do artigo 9º, do DL 406, de 1968, não implicam redução da base de cálculo do ISS. Elas simplesmente disciplinam base de cálculo de serviços distintos, no rumo do estabelecido no* ***caput*** *do artigo 9º. Inocorrência de revogação pelo artigo 150, § 6º, da C.F., com a redação da EC nº 3, de 1993.*

*II. - Recepção, pela CF/88, sem alteração pela EC nº 3, de 1993 (CF, artigo 150, § 6º), do artigo 9º, §§ 1º e 3º, do D.L. 406/68.*

*III. - R.E. não conhecido.”*

O ISSQN é imposto que recai sobre a prestação de serviços, com conteúdo econômico. Trata-se de tributo que onera determinado bem econômico imaterial (prestação de serviço), que recai sobre os serviços de qualquer natureza (artigo 156, III da CF).

O conceito do que seja serviço para efeitos do ISS, considerando-se a classificação econômica dos impostos adotada pelo sistema tributário nacional, não pode ser confundido com a ideia do objeto de “contrato de trabalho” do Direito do Trabalho, nem com a prestação de serviço público.

Para haver prestação de serviço para efeitos do ISS, é necessário que a atividade seja realizada para terceiro, e não para si próprio e que haja conteúdo econômico. O serviço sem conotação econômica, quando prestado a instituições filantrópicas, por exemplo, não é alcançado pelo imposto.

**Sérgio Pinto Martins**, sobre a prestação de serviços para efeitos de tributação do ISS, escreve:

*“****Prestação de serviços*** *é a operação pela qual uma pessoa, em troca de pagamento de um preço (preço do serviço), realiza em favor de outra a transmissão de um bem imaterial (serviço). Prestar serviços é vender bem imaterial, que pode consistir no fornecimento de trabalho, (...) a prestação de serviços (...) presume um vendedor (prestador do serviço), um comprador (tomador do serviço) e um preço (preço do serviço). O que interessa, no conceito de serviço, é a existência de transferência onerosa, por parte de uma pessoa a outra, de bem imaterial que se acha na movimentação econômica.”[[14]](#footnote-14)*

O ISSQN tributa a “prestação de serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, em que ocorre a circulação de um bem imaterial, na etapa de circulação econômica, que se considera serviço de qualquer natureza”.[[15]](#footnote-15)

A lista de serviços é TAXATIVA, não podendo ser ampliada por analogia, a teor do princípio da legalidade estabelecido pela Constituição Federal (artigo 150, I) e artigo 97 do CTN (“somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos, ou a sua extinção”), que, no seu artigo 108, § 1º, preceitua: “O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

A obrigação tributária é “*ex lege”* e de caráter compulsório. A competência tributária dos Municípios, atribuída pela Constituição Federal, para instituir e cobrar o ISS **está limitada à Lista de Serviços** que, em lei complementar, define quais as hipóteses, taxativamente, sujeitas ao imposto.

Não cabe, portanto, interpretação analógica para estabelecer obrigação tributária e definir fato gerador.

A lista de serviços definidas pela LC nº 116/2003 a exemplo da anterior (LC nº 56/87), em diversos itens utilizou as expressões “*congêneres*” e “*de qualquer natureza*”, o que resultou em controvérsias na interpretação, no sentido de que outros serviços poderiam ser tributados, desde que fossem semelhantes, àqueles contidos no mesmo item, porém dando margem a interpretações e incertezas.

A propósito, o Supremo Tribunal Federal decidiu que não cabe interpretação analógica para estabelecer obrigação tributária e definir fato gerador, embora em cada item se possa utilizar o uso interpretativo, com o fim de aclarar a norma tributária, em relação à lista, conforme se lê da ementa do seguinte julgado:

*“RE 114.354-1/RJ. D.J. 04.12.87 - Rel. Min. Carlos Madeira, que em seu voto destacou:*

*‘A questão foi decidida em embargos infringentes, em acórdão cuja ementa assevera (fls. 172):*

***ISS - Taxatividade da lista geral****. Admissibilidade do processo interpretativo,* ***vedando-se, entretanto, o recurso à analogia****. Admissível embora o uso da interpretação, com o fim de aclarar a norma tributária emissora da lista de serviços, não é legítimo dar-lhe utilização de tal modo extensiva que acabe por servir de pretexto à aplicação da analogia, valendo aí o eufemismo como estratégia para a administração considerar hipótese de incidência do ISS atividade não compreendida na legislação própria. Nesse caso, a violação ao princípio da taxatividade da lista afigura-se evidente. Improvimento dos embargos’.”*

Em nosso ordenamento jurídico constitucional tributário, se o serviço não vier previsto em lei complementar, não poderá ele servir de hipótese de incidência do ISS, por impedimento constitucional.[[16]](#footnote-16)

Como observa **Misabel Derzi**:

*“... prevaleceu, na Jurisprudência de nossos tribunais superiores, a posição restritiva à autonomia dos Municípios, que qualificou a lista de serviços de taxativa, abrigando os únicos e específicos serviços tributáveis pelo ISS. Mesmo após o advento da Constituição de 1988, a maior parte da doutrina e a Jurisprudência dos tribunais superiores posicionaram-se em favor da taxatividade da lista de serviços. Defenderam esse último ponto de vista,* ***Rubens Gomes de Sousa, Ruy Barbosa Nogueira, Aliomar Baleeiro, José Afonso da Silva, Ives Gandra da Silva Martins, Gilberto Ulhôa Canto*** *e outros (...)*

*Jurisprudência recente do STJ tem confirmado esse entendimento da taxatividade da lista de serviços e da tendência do ICMS sobre operações de circulação de mercadorias, ainda que acompanhadas de prestações de serviços,* ***não relacionados naquela lista****.”[[17]](#footnote-17)*

A **ausência de um determinado serviço na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003**, portanto, resulta na impossibilidade de tributação desse mesmo serviço pelos Municípios, mediante o ISS.

O Superior Tribunal de Justiça vem decidindo pela taxatividade da lista de serviços e pela impossibilidade de ampliação, mediante integração analógica da referida lista, conforme RESP nº 514.675 - 2ª Turma.

**O certo, todavia, é que a nova lei não conferiu ao legislador local a faculdade de preencher as lacunas da lei completando o rol dos serviços “congêneres”, por analogia, com serviços não constantes expressamente na lista**.

**NATUREZA DO TRIBUTO**

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é um tributo de competência MUNICIPAL, embora a sua estrutura esteja disciplinada em legislação complementar federal de âmbito nacional. Assim, cada Município brasileiro estabelece normas legais relativas ao ISS com base na **legislação complementar**, que estabelece normas gerais, ou seja, de modo que não conflite com esta, a teor do artigo 146, I e III da CF/88, assim disposto:

*“Artigo 146 - Cabe à lei complementar:*

*I - dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*

*(...)*

*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 referidos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.”*

A lei complementar é necessária para evitar conflito de competências na instituição do referido imposto sobre serviços de qualquer natureza, eis que o ISS é imposto que pode ter reflexos em outros Municípios.

Desta forma, se de um lado a Constituição atribuiu competência aos Municípios para legislar sobre assuntos locais (artigo 30) e para instituir o ISS (artigo 156, III); de outro lado, determinou que os serviços deveriam estar definidos em lei complementar; determinou que cabe a lei complementar dispor sobre conflitos de competências, em matéria tributária e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (artigo 146, I e III).

**O ISS E A LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003**

A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, publicada no D.O.U. de 01/08/2003, trouxe nova disciplina para o ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, estabelecendo as normas gerais de direito tributário, a partir das quais cada Município brasileiro instituirá a sua legislação ordinária.

O ISS talvez seja um dos impostos mais polêmicos, por apresentar conflitos de competência entre os entes tributantes. Os Municípios pressionados por despesas orçamentárias, querem cada vez mais arrecadar. E os contribuintes desejam cada vez mais diminuir a carga tributária, pois não suportam mais tanto tributo, principalmente, no setor de prestação de serviços. Pela OCDE, o Brasil é o país com maior carga tributária da América Latina até mesmo em relação aos Estados Unidos que, no último levantamento daquela instituição, tinha 26% em relação ao PIB contra quase 33% do Brasil.

As controvérsias têm surgido, também, na doutrina e na Jurisprudência, quanto à aplicação de normas de regência do imposto, no que diz respeito a exigibilidade e o local da incidência do ISS, entre os mais de 5.500 Municípios brasileiros, ficando o contribuinte sufocado por força dessa disputa entre os Municípios.

A Lei Complementar nº 116/2003, ao estabelecer as normas gerais de regência do ISS, também, ampliou a Lista de Serviços tributáveis pelo ISS que praticamente dobrou o número de itens, acrescentando serviços antes não alcançados pelo ISS. Foi ampliado para 40 itens (gênero), que foram subdivididos em 190 subitens dos serviços.

Cada Município, portanto, adotará a técnica que julgar melhor para a cobrança do ISS, limitado apenas, pelos textos da Lei Suprema e da Lei Complementar, sendo que os itens do gênero dos serviços são apenas indicativo dos mesmos e os subitens são realmente os serviços tributáveis pelo imposto municipal.

**SOCIEDADES PROFISSIONAIS**

Os aspectos peculiares da atuação dos profissionais liberais e das sociedades profissionais, entre as quais a dos advogados, levaram o legislador fazer exceção à regra da tributação que tem como base de cálculo, como regra geral, o preço do serviço.

A questão que se coloca é se esse tratamento diferenciado às sociedades uniprofissionais permanece após o advento da Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003, que estabeleceu novas normas gerais para o ISS, e revogou vários dispositivos do Decreto-Lei nº 406/1968, que anteriormente regulava a matéria.

O Decreto-Lei nº 406/68 sempre reconheceu a tributação diferenciada do ISS para os profissionais liberais e sociedades por eles constituídas, que submetem-se a tributação fixa ou “alíquota fixa”.

A primitiva redação do artigo 9º do DL nº 406/68, estava assim redigida:

*“Artigo 9º - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço:*

*§ 1º - Quando se trata de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga à título de remuneração do próprio trabalho.*

*(...)*

*§ 3º - Quando os serviços a que se referem os itens I, III, V (exceto os serviços de construção de quaisquer tipos por administração ou empreitada) e VII 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.”*

Esse texto foi alterado pelo Decreto-Lei nº 834/69 (artigo 3º, V), para a seguinte redação:

*“§ 3º - Quando os serviços a que se referem os itens 1, 2, 3, 5, 6, 11, 12 e 17 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.”*

Com a Lei Complementar nº 56/87, que instituiu nova lista de serviços, referido dispositivo foi novamente alterado, nos seguintes termos:

*“§ 3º - Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 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, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.”*

Como se constata, as sucessivas alterações do § 3º do artigo 9º do DL nº 406/68, foram feitas **apenas em relação aos serviços, com adições ou exclusões das espécies de serviços que foram contemplados com o regime especial de tributação**. Não houve qualquer alteração no regime de tributação.

Com a Lei Complementar nº 116/2003, que estabeleceu novas normas gerais para o ISS, diversas normas anteriores foram revogadas de forma expressa, conforme consta do seu artigo 10, assim redigido:

*“Artigo 10 - Ficam revogados os artigos 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do artigo 3º do Decreto-Lei nº 834, de 08 de setembro de 1969; a Lei Complementar nº 22, de 09 de dezembro de 1974; a Lei nº 7.192, de 05 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.”*

Da leitura desse dispositivo da LC nº 116/2003, se constata que o **artigo 9º do DL nº 406/68**, por não ter sido revogado, expressamente, permanece em vigor no sistema jurídico, a tributação diferenciada para profissionais liberais e sociedades por eles constituídas.

Em nossa opinião, nem poderia ser revogada, visto que, por ser uma função essencial à Justiça, sem a qual não poderia o Poder Judiciário atuar, seu tratamento diferenciado decorre, na Constituição, da tripartição dos poderes e não pode ser alterado por legislação infraconstitucional, risco de afetar a própria separação dos poderes, em sua competência.

O legislador complementar abriu algumas exceções quanto à base de cálculo do imposto, admitindo, desta forma, que não se considera o preço dos serviços, na prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, em que o imposto é calculado com base em alíquotas fixas, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

Ainda em relação à expressão “trabalho pessoal do próprio contribuinte”, mencionada no dispositivo legal, alguns Municípios a equiparam a trabalho profissional liberal e destacam o trabalho individual prestado, sem caráter empresarial.

Na hipótese de serviços de sociedade de profissionais, incluídas nos itens de serviços a que faz menção o § 3º do DL nº 406/68, o imposto é calculado em relação a *cada profissional habilitado*, empregado ou não, que preste serviço, em nome da sociedade, embora *assumindo responsabilidade pessoal*.

É que nas sociedades profissionais os serviços são executados pelos profissionais liberais em caráter pessoal (**advogados, médicos, dentistas etc.**), ou seja, não é a sociedade que presta os serviços, mas cada profissional individualmente. **A essência dos serviços tem caráter *personalíssimo*, razão pela qual se distinguem de empresas prestadoras de serviços (STF - Pleno - RE 236.604-PR - *RTJ* 170/1001)**.

Acrescenta-se que, embora outras profissões liberais, beneficiem-se de tratamento idêntico, só o profissional de advocacia é elemento essencial a um dos três poderes no exercício de sua função.

O artigo 7º da nova disciplina (LC nº 116/2003) estabelece que a “base de cálculo do imposto é o preço do serviço”. Os seus §§ 1º e 3º nenhuma referência fazem à tributação por valor fixo, em relação aos profissionais liberais e sociedades por eles formada, na forma como está expresso nos §§ 1º e 3º, do artigo 9º do DL nº 406/68.

Ora, não tendo o artigo 7º da LC nº 116/2003 reproduzido os §§ 1º e 3º, do artigo 9º do DL nº 406/68, poderia dar a impressão de que a tributação por alíquota fixa teria sido suprimida, o que, entretanto, não ocorreu.

A discussão que se tem feito é que a LC nº 116/2003 revogou o DL nº 834/69 e a LC nº 56/87, ambos tratam especificamente de itens de serviços das sociedades de profissionais.

Ocorre que o **artigo 9º do DL nº 406/68 não foi revogado pela LC nº 116/2003** e, portanto, permanece em vigor.

Embora tenha constado do substitutivo aprovado pela Câmara Federal, a revogação do artigo 9º do DL nº 406/68, conforme artigo 10 daquele substitutivo, ou seja, o regime jurídico de tributação dos profissionais liberais não mais seria aplicado. **O Senado Federal, porém, entendendo que o artigo 9º e parágrafos daquele diploma legal não eram incompatíveis com o artigo 7º e parágrafos da nova disciplina do ISS, *manteve o artigo 9º*, revogando os demais artigos do DL nº 406/68, referentes ao imposto municipal**.

No caso do artigo 9º do DL nº 406/68, trata-se de **norma especial anterior já incorporada e que coexiste**, harmonicamente, com a norma geral posterior, não sendo com ela incompatível. Reafirmamos que, por ser função essencial à Justiça com conformação constitucional sua mantença decorre da imposição superior.

A interpretação da lei nova no sentido de que a base de cálculo do imposto é o “preço do serviço” não significa **contrariedade à regra especial** que estabelece **critério diferenciado, no caso dos profissionais liberais e das sociedades profissionais, para a incidência do ISS**.

Neste caso, os princípios interpretativos são aqueles da Lei de Introdução ao Código Civil, denominação alterada pela Lei nº 12.376, de 30/12/2010, passando a denominar-se “Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro”, que em seu artigo 2º estabelece:

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

*§ 1º - A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.*

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

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

aplicáveis ao conflito de leis no tempo, ou seja, a lei posterior só revoga a anterior quando: a) **expressamente o declare**; b) **quando seja com ela incompatível**; ou c) **discipline inteiramente a matéria**.

A lei anterior tirante estes casos se mantém íntegra pela superveniência da lei nova, assim como se mantêm íntegras as regras especiais da lei anterior que não forem incompatíveis com a nova disciplina. As incompatibilidades não se presumem; têm que resultar claramente do confronto entre os dois textos, o que não ocorreu no caso do artigo 7º da LC 116/2003 em comento.

Assim, é possível concluir-se pela manutenção de tributação diferenciada para os profissionais liberais e das sociedades por eles constituídas reconhecida pelo legislador, ao manter expressamente o artigo 9º e seus parágrafos do DL nº 406/68, com aplicação do artigo 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Por esta razão, os Municípios têm exigido o ISS por meio de importâncias fixas, atualizáveis anualmente. No caso do Município de São Paulo, a questão está disciplinada pelo artigo 15 da Lei nº 13.701, de 24/12/2003, que **adotou o regime especial** para recolhimento do ISS, mediante importâncias fixas, quando os serviços forem prestados por profissionais autônomos ou aquelas que exerçam, pessoalmente e em caráter privado, atividade profissional, estando os §§ 1º, 2º e 3º, assim redigidos:

*“§ 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.*

*§ 2º - Excluem-se do disposto no inciso II do “caput” deste artigo as sociedades que:*

*I - tenham como sócios pessoas jurídicas;*

*II - sejam sócias de outra sociedade;*

*III - desenvolvam atividade diversa daquela a que estejam habilitados profissionalmente os sócios;*

*IV - tenham sócio que delas participe tão-somente para aportar capital ou administrar;*

*V - explorem mais de uma atividade de prestação de serviços.*

*§ 3º - Os prestadores de serviços de tratam os incisos I e II do “caput” deste artigo ficam dispensados da emissão de documentos fiscais.”*

Esse dispositivo do artigo 15 da Lei nº 13.701/2003, decorre do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/68, que prevê a tributação fixa de autônomos e de sociedade de profissionais liberais, único dispositivo referente ao ISS que restou mantido pela LC 116/2003, o que comprova que o mesmo **não foi revogado**, permanecendo atual e, portanto, aplicável em todos os seus termos.

Com efeito, de acordo com o Código Civil, as sociedades podem ser de duas categorias: simples e empresárias. Ambas exploram atividade econômica e objetivam o lucro. A diferença entre elas reside no fato de a sociedade simples explorar atividade não empresarial, tais como atividades intelectuais, enquanto a sociedade empresária explora atividade econômica empresarial, marcada pela organização dos fatores de produção, conforme preceitua o artigo 966 do Código Civil:

*“Artigo 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****.”*

A sociedade simples deve se limitar ao exercício da atividade específica para a qual foi instituída, relacionada à habilidade técnica e intelectual dos sócios, não podendo exercer serviços estranhos aquele mister, sob pena de configurar o elemento de empresa, capaz de transformá-la em empresária (REsp nº 1.227.240-SP).

Merecem destaque, os enunciados 193, 194 e 195, aprovados na III Jornada de Direito Civil, realizada em 2002, bastante elucidativos sobre o tema:

***193*** *- Artigo 966 - O exercício das atividades de natureza exclusivamente intelectual está excluído do conceito de empresa.*

***194*** *- Artigo 966 - Os profissionais liberais não são considerados empresários, salvo se a organização dos fatores de produção for mais importante que a atividade pessoal desenvolvida.*

***195*** *- Artigo 966 - A expressão “elemento de empresa” demanda interpretação econômica, devendo ser analisada sob a égide da absorção da atividade intelectual, de natureza científica, literária ou artística, como um dos fatores da organização empresarial.*

Assim, as sociedades simples constituem-se com o fim precípuo de dar suporte ao exercício de determinada profissão intelectual. O patrimônio intelectual daqueles que compõe a sociedade possui papel de extrema relevância em relação aos investimentos materiais. Há evidente destaque dos esforços pessoais, quando comparados ao capital.

Nessa linha, resta nítida a grande diferença entre as sociedades empresárias, que não está no fato de uma possuir finalidade lucrativa e a outra não. O que realmente distingue uma sociedade empresária de uma sociedade simples é o objeto social. A sociedade empresária tem por objeto o exercício de empresa (atividade econômica organizada de prestação ou circulação de bens e serviços); enquanto a sociedade simples tem por objeto o exercício de atividade econômica não empresarial.

Entendemos, todavia, que a sociedade de advogados compõe um terceiro gênero, ou seja de sociedade de natureza civil de prestação de serviços públicos não diferente do Poder Judiciário e do Ministério Público nas atividades jurisdicionais, com o que sua relevância numa sociedade democrática é realçada, principalmente à luz dos incisos LIV e LV do artigo 5º da CF, assim redigido:

*“LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;*

*LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;...”.*

De fato, “as sociedades de advogados seguem a regra consistente na inexistência de organização dos fatores de produção para o desenvolvimento da atividade que se propõem”.[[18]](#footnote-18)

No caso dos profissionais da advocacia, o Estatuto da Ordem dos Advogados, disciplinado pela Lei nº 8.906/1994, enuncia que a sociedade formada por aqueles profissionais é sociedade civil de prestação de serviços de advocacia, com regulação específica estabelecida pela própria lei (artigos 15, 16 e 17). A organização prevista para esse tipo específico de sociedade simples é a forma em nome coletivo, respondendo os sócios pelas obrigações solidárias e ilimitadamente.

A sociedade de advogados não pode adotar forma ou características mercantis, conforme estabelece o artigo 16 do Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil (Lei nº 8.906/1994), assim redigido:

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

A proibição do artigo 16 da Lei nº 8.906/1994, consistente na impossibilidade de a sociedade de advogados assumir características mercantis e qualquer dos tipos societários próprios daquelas atividades, não significa proibição de lucro pela advocacia, tendo em vista ter a sociedade caráter profissional, e por serem os serviços prestados onerosos, pelos quais devem ser remunerados.

As sociedades de advogados, formadas por profissionais intelectuais e a atividade econômica por elas explorada é a própria profissão intelectual de seus sócios, inexistindo, nesse caso, a organização dos fatores de produção, razão pela qual sempre tiveram tratamento especial para efeitos de tributação do ISS, na forma do artigo 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei nº 406/68, que prevê tributação fixa.

**A QUESTÃO DAS ALÍQUOTAS MÁXIMA E MÍNIMA DO ISS**

A Constituição de 1988 atribuiu à lei complementar competência para fixar **alíquotas máximas para o ISS, na forma do § 3º, I, do artigo 156**, posteriormente alterado pela Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002, que deu nova redação ao dispositivo constitucional, atribuindo à lei complementar fixar **alíquotas *máximas* e *mínimas***, estando assim redigido:

*“§ 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 como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”*

Como a lei complementar não surgiu para fixação de alíquotas para o ISS, anteriormente à EC nº 37/2002, permaneceu a alíquota máxima de 5% fixada pela Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999, sem qualquer indicação para alíquotas mínimas, o que fez com que **os Municípios, por longo período, continuassem a fixar alíquotas menores para atrair as empresas a transferirem seus estabelecimentos para os Municípios onde pagariam menos imposto**, considerando a alta carga tributária, numa acirrada disputa entre os Municípios.

Esta situação permaneceu até a EC nº 37/2002, que acrescentou ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, o artigo 88, dispondo que: a) enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º, do artigo 156, da CF, o ISS *terá alíquota mínima de 2%* (dois por cento), exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 (com redação da Lei Complementar nº 56/87); e b) a proibição de conceder isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resultem, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima acima indicada.

Os aspectos polêmicos quanto às alíquotas continuaram, ao argumento de que a Emenda Constitucional não poderia suprimir direito adquirido nem ato jurídico perfeito em relação aos incentivos já concedidos a prazo certo e em função de certas condições, as chamadas *isenções condicionadas*.

A proibição de concessões de isenções, incentivos e benefícios, valeria para o futuro, não alcançando àquelas já concedidas a prazo certo, na forma da lei municipal.

A Lei Complementar nº 116/2003, que poderia solucionar o problema das alíquotas, em seu artigo 8º fixou somente à **alíquota máxima** de 5%, nada dispondo sobre a **alíquota mínima** a que fez menção a Emenda Constitucional nº 37/2002, permanecendo, portanto, o artigo 88 do ADCT, ou seja, **a alíquota mínima de 2%, enquanto lei complementar não disciplinasse a matéria**. A EC nº 37/2002 fixou a alíquota mínima em caráter transitório, até que lei complementar regulasse a matéria.

O certo, todavia, é que a disputa que ocorreu entre os Municípios - a chamada “**guerra fiscal**” - para exigência do ISS é resultado de legislações imperfeitas que deixam margem a interpretações equivocadas da lei, trazendo insegurança jurídica para o contribuinte prestador dos serviços. Esta situação permaneceu até o surgimento da Lei Complementar nº 157/2016.

**A LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016**

A Lei Complementar nº 157/2016, de 23 de dezembro de 2016, entre outros objetivos, alterou dispositivos da Lei Complementar nº 116/2003, quanto ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, estabelecendo em seu artigo 2º que a LC 116/2003, passa a vigorar acrescido do artigo 8º-A, assim disposto:

[***“Artigo 8º-A***](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp116.htm#art8a) ***- A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).***

***§ 1º - O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.***

***§ 2º - É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.***

***§ 3º - A nulidade a que se refere o § 2o deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula.”***

Estabeleceu, ainda, a LC 157/2016, em seu artigo 6º que: “Os entes federados deverão, no prazo de 1 (um) ano contado da publicação desta Lei Complementar, revogar os dispositivos que contrariem o disposto no **caput** e no § 1º do artigo 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003”.

Ao assim dispor, a LC 157/2016, teve por objetivo fixar a alíquota mínima de 2% (dois por cento), com objetivo de acabar com a chamada “guerra fiscal” entre os Municípios, que ofereciam vantagens às empresas que se deslocassem para outros Municípios, que ofereciam alíquotas menores para o ISSQN.

Tal situação resultou em grande número de empresas que transferiram suas sedes para os Municípios que ofereciam vantagens, muitas vezes essa transferência era feita apenas formal (só no papel), mas no aspecto material as empresas continuavam prestando serviços em seu estabelecimento de origem, causando enorme prejuízo para os Municípios, onde de fato, permaneciam os estabelecimentos prestadores dos serviços. Um dos Municípios mais prejudicados foi o de São Paulo.

É para regular, definitivamente, essa situação que surgiu a Lei Complementar nº 157/2016.

Tanto que em seu artigo 4º, a LC 157/2016, alterou a Lei nº 8.429, de 02/07/1992 (Lei de Improbidade Administrativa), que passa a vigorar com as seguintes alterações:

*“*[*Artigo 10-A*](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8429.htm#art10a) *- Constitui ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário ao que dispõem o* [***caput***](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp116.htm#art8a) *e o* [***§ 1º do artigo 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003***](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp116.htm#art8a§1)*.”*

*“Artigo 12. (...)*

[*IV -*](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8429.htm#art12iv) *na hipótese prevista no artigo 10-A, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de 5 (cinco) a 8 (oito) anos e multa civil de até 3 (três) vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido.”*

*“Artigo 17. (...)*

[*§ 13*](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8429.htm#art17§13) *- Para os efeitos deste artigo, também se considera pessoa jurídica interessada o ente tributante que figurar no polo ativo da obrigação tributária de que tratam o* [*§ 4º do artigo 3º*](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp116.htm#art3§4) *e o* [*artigo 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003*](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp116.htm#art8a)*.”*

**AS SOCIEDADES DE ADVOGADOS E OS SERVIÇOS ADVOCATÍCIOS**

As Sociedades de Advogados, qualquer que seja o conteúdo de seus contratos sociais, estão subordinados ao Estatuto da Advocacia, estabelecido pela **Lei nº 8.906/94**.

Em razão da sua natureza jurídica de “múnus público”, por exercer função essencial, a Advocacia foi reconhecida pela Constituição de 1988, como indispensável a administração da justiça, nos termos do artigo 133, assim redigido:

***“Artigo 133 - O advogado é indispensável à administração da justiça, sendo inviolável por seus atos e manifestações no exercício da profissão, nos limites da lei.”***

No mesmo sentido, reconhece o Estatuto do Advogado, em seu artigo 2º da Lei nº 8.906/94:

***“Artigo 2º - O advogado é indispensável à administração da justiça.***

***§ 1º - No seu ministério privado, o advogado presta serviço público e exerce função social.***

***§ 2º - No processo judicial, o advogado contribui, na postulação de decisão favorável ao seu constituinte, ao convencimento do julgador, e seus atos constituem múnus público.***

***§ 3º - No exercício da profissão, o advogado é inviolável por seus atos e manifestações, nos limites desta lei.”***

O trabalho do advogado é necessário à realização da justiça. O seu trabalho profissional é indispensável para que a justiça seja feita respeitando o devido processo legal, de forma justa pelo julgador.

Por esta razão a Constituição Federal de 1988, colocou o trabalho profissional do advogado, no mesmo nível e importância da Defensoria Pública, nos termos do “caput” do artigo 134, que preceitua:

***“Artigo 134 - A Defensoria Pública é instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe, como expressão e instrumento do regime democrático, fundamentalmente, a orientação jurídica, a promoção dos direitos humanos e a defesa, em todos os graus, judicial e extrajudicial, dos direitos individuais e coletivos, de forma integral e gratuita, aos necessitados, na forma do inciso LXXIV do artigo 5º desta Constituição Federal.”***

Por tal razão, desde o Decreto-Lei nº 406/68, artigo 9º, §§ 1º e 3º, sempre tiveram **tratamento especial** quanto ao recolhimento do ISS, por seu caráter não empresarial, reconhecido por nossos Tribunais Superiores, sem que represente isenção ou ofensa ao princípio da isonomia, conforme os seguintes julgados:

*“****RE nº 236.604-7*** *- Paraná*

*Relator Min. CARLOS VELLOSO*

*Tribunal Pleno - 26/05/99*

***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 D.L. 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.”*

Do voto do Ministro Relator, merece destaque o seguinte trecho:

*“Indaga-se: os §§ 1º e 3º do DL 406/68 teriam sido recebidos pela CF/88? Noutras palavras, os §§ 1º e 3º, do artigo 9º, do DL 406/68, segundo o recorrente, configurariam uma isenção. Por isso, tendo em vista o disposto no artigo 151, III, da CF/88, que veda à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, os citados dispositivos, §§ 1º e 3º, do artigo 9º, do DL 406/68, não foram recebidos pela CF/88.*

*Dispõem o artigo 9º e os seus §§ 1º e 3º, do DL 406/68:*

*“Artigo 9º - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.*

*§ 1º - Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes****,*** *nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.*

*§ 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 Compl. 56, de 15.12.87)*

*A Lista de Serviços (redação da Lei Compl. 56, de 1987), inclui, no item 88, os serviços prestados por advogados.*

*Abrindo o debate, deixo expresso o meu entendimento no sentido de que as disposições inscritas nos §§ 1º e 3º do DL 406/68 não configuram isenção. O artigo 9º e seus §§ dispõem a respeito da base de cálculo do ISS, certo que, na forma do estabelecido na Constituição Federal, artigo 146, III, a, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.*

*Ora, o DL 406/68 foi recebido como lei complementar, a lei complementar do ICMS e do ISS. Isto é inquestionável. No RE 149.922-SP, Relator o Ministro Ilmar Galvão, o Supremo Tribunal Federal decidiu, por unanimidade, que, “se a base de cálculo em referência (examinava-se a base de cálculo do ICMS) já se achava disciplinada pelo artigo 2º, § 8º, do Decreto-Lei nº 406/68, recepcionado pela nova carta com o caráter de lei complementar, até então exibido (artigo 34, § 5º, do ADCT), não havia lugar para a nova definição que lhe deu o Convênio ICM 66/88 (artigo 11), verificando-se, no ponto indicado, ultrapassagem do linde cravado pela norma transitória e consequente invasão do princípio constitucional da legalidade tributária.” (Plenário, 23.02.94, RTJ 152/966). Cabendo à lei complementar definir a base de cálculo dos impostos discriminados na Constituição, (C.F./88, artigo 146, III, a),* ***certo que o DL 406/68 foi recebido como lei complementar, correto afirmar-se que o artigo 9º e seus §§, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram, também, recebidos pela Constituição vigente****.*

***Não configurando os citados dispositivos legais, §§ 1º e 3º, do DL. 406/68, isenção, não há falar em ofensa ao artigo 151, III, da CF/88. Aqui, na verdade, incide a regra do § 5º do artigo 34, ADCT, porque tem-se a aplicação da legislação anterior à CF/88, porque essa legislação não é incompatível com o sistema tributário nacional da CF/88. Ao contrário, os dispositivos legais citados, o artigo 9º e seus §§ seguem a regra do artigo 146, III, a, da CF/88****.*

*Também não há falar que as citadas disposições legais, §§ 1º e 3º, do artigo 9º, do DL 406/68, seriam ofensivas ao princípio da igualdade tributária, artigo 150, II, da C.F. Os §§ 1º e 3º, do artigo 9º, do DL. 406/68 cuidam de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte. E se os tais serviços forem prestados por sociedades o imposto será calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não.*

*Com propriedade, o acórdão repeliu a arguição de ofensa ao princípio isonômico, escrevendo:*

*“(...)*

***Nem mesmo pretendida violação ao princípio constitucional da isonomia está caracterizado no caso em exame, conforme, acertadamente destacou o Juiz Walter Borges Carneiro, em Acórdão proferido na Ap. Cível nº 48.487-1, de Curitiba, quando asseverou****:*

*'O princípio da igualdade de todos perante a lei pressupõe que as pessoas serão tratadas de acordo com as suas dissemelhanças, posto que a igualdade absoluta inexiste. No âmbito do direito tributário, a transposição deste princípio constitucional redunda em que os contribuintes serão tratados isonomicamente em relação às incidências fiscais. Guardadas, logicamente, as desigualdades entre os contribuintes.*

***Exatamente para possibilitar a efetiva aplicação da isonomia é que o legislador, sempre que possível, e dentro de uma disposição política em dado momento histórico da sociedade, estabelece diferentes tratamentos a diferentes contribuintes****. Essa separação se legitima à luz de outro princípio constitucional, o da capacidade contributiva, significando que a lei poderá emprestar tratamento diferenciado para as categorias de contribuinte. Estas categorias devem congregar contribuintes que se encontrem em situação equivalente quanto à sua capacidade econômica.*

*Portanto, como primeiro pressuposto, tem-se que é plenamente possível o legislador estabelecer tratamentos diferenciados, desde que para contribuintes em situações diversas. Dentro de uma categoria de contribuintes, certamente não será possível. A isonomia, aliás como ocorre em direito, incluso da ordem social e humana que está, é relativa. Altera-se relativamente a pessoas que encontram-se em situações diversas.'*

*Tratando-se de isonomia e de igualdade ou desigualdade entre as pessoas, nunca é demais citar brilhante frase do inolvidável Rui Barbosa, em sua “Oração aos Moços” quando destaca:*

*'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 equivalessem.'*

*Portanto, o fato de existir tratamento diferenciado para determinadas categorias de contribuintes, não sugere a ocorrência de isenção tributária, conforme pretendido pelo impetrado, mas sim, prerrogativas emanadas da própria legislação, inexistindo violação alguma ao princípio isonômico recepcionado na Constituição Federal.*

*(...).” (fls. 147/149)*

*Registre-se que o Supremo Tribunal Federal, num rol de decisões, jamais deu pela incompatibilidade do artigo 9º, §§ 1º e 3º, do DL 406/68, com a Constituição pretérita, que consagrava, como é sabido, o princípio da igualdade.*

*É conferir:*

*RE 96.475-SP, Rafael Mayer, 1ª T., 14.5.82, “DJ” de 04.6.82; RE 105.185-RS, Rafael Mayer, 1ª T., 03.5.85, RTJ 113/1.420; RE 105.854-SP, Rafael Mayer, 1ª T., 18.6.85, RTJ 115/435; RE 105.273-SP, Rafael Mayer, 1ª T., 31.5.85, “DJ” de 21.6.85; RE 82.560-SP, Aldir Passarinho, 2a T., 27.5.83, “DJ” de 05.8.83; RE 82.724-CE, Leitão de Abreu, Plenário, 11.10.78, RTJ 90/533.*

***Também não há falar em ofensa ao artigo 145, § 1º, da C.F.: ofensa ao princípio da capacidade econômica, servindo, no caso, os argumentos já expendidos, suso****.”*

*“****RE nº 220.323-3*** *- Minas Gerais*

*Relator Min. CARLOS VELLOSO*

*Tribunal Pleno - 26/05/99*

***EMENTA:*** *CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE PRESTADORA DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS: BASE DE CÁLCULO. D.L. 406, de 1968, artigo 9º, §§ 1º e 3º. C.F., artigo 150, § 6º, redação da EC nº 3, de 1993.*

*I. - As normas inscritas nos §§ 1º e 3º, do artigo 9º, do DL 406, de 1968, não implicam redução da base de cálculo do ISS. Elas simplesmente disciplinam base de cálculo de serviços distintos, no rumo do estabelecido no* ***caput*** *do artigo 9º. Inocorrência de revogação pelo artigo 150, § 6º, da C.F., com a redação da EC nº 3, de 1993.*

*II. - Recepção, pela CF/88, sem alteração pela EC nº 3, de 1993 (CF, artigo 150, § 6º), do artigo 9º, §§ 1º e 3º, do D.L. 406/68.*

*III. - R.E. não conhecido.”*

Do voto do Ministro Relator, merece destaque o seguinte trecho:

*“Aqui, entretanto, há questão nova:* ***a disposição inscrita no § 6º, do artigo 150, da C.F., introduzida pela EC nº 3, de 1993****:*

*“Artigo 150. (...)*

*§ 6º - Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, xii, g.”*

***À lei complementar compete, na forma do artigo 146, III, a, da C.F, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes****.*

*Importa perquirir, no caso se* ***as normas inscritas nos §§ 1º e 3º, do artigo 9º, do DL 406, de 1968, implicam redução da base de cálculo do ISS****.*

*Esta a questão.*

***O caput do artigo 9º do DL 406, de 1968, estabelece que a base de cálculo do imposto é o preço do serviço****. O preço do serviço, portanto, é a base de cálculo do ISS.*

***Disciplinando a matéria, prescreve o § 1º do mesmo artigo 9º que, “quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho”****.*

***O que está na lei é isto: se se tratar de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado por meio de alíquotas fixas ou variáveis, tendo em vista a natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho****.*

***E o § 3º do citado artigo 9º acrescentou que, “quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa” – no caso a autora-recorrida presta serviços relacionados com a elaboração de projetos de arquitetura, engenharia e demais projetos de áreas correlatas – “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 56, de 15.12.87).*

*(...)*

*“****Como não foi revogado o DL n° 406/68 e nem editada nova lei complementar prevista no artigo 156, § 3º, da CF, que venha a dispor de forma diversa da atual legislação, esta continua em vigor, produzindo efeitos jurídicos até que venha a ser revogada, substituída por outra ou declarada inconstitucional****.*

*Não há como considerar constitucional lei municipal que, extrapolando os limites de sua competência, insere-se na competência de lei complementar hierarquicamente superior, alterando-lhe dispositivos e legislando sobre matéria que só a ela compete.*

*(...)” (fls. 264/265)*

*Perfeito o raciocínio.*

***Não há falar em redução da base de cálculo do ISS pelos §§ 1º e 3º, do DL 406, de 1968, senão que, disciplinando a matéria, citados dispositivos legais definiram base de cálculo para certo tipo de serviço, o prestado de forma pessoal, por contribuinte autônomo ou sociedade de profissionais liberais****. Não há falar, também,* ***que citados dispositivos concedem isenções, conforme deixamos claro no voto que proferimos no RE 236.604-PR****, suso transcrito. O que se tem, no caso,* ***são bases de cálculo diferentes, para serviços diferentes****, ou, noutras palavras, que os citados dispositivos legais disciplinam bases de cálculo de serviços distintos, no rumo do estabelecido no caput do artigo 9º.”*

No mesmo sentido, decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

*“****AgRg no Agravo de Instrumento nº 923.122-RJ***

*Relator Min. CASTRO MEIRA*

***EMENTA:*** *DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AGRAVO REGIMENTAL. ISS. SERVIÇOS ADVOCATÍCIOS. ARTIGO 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI Nº 406/68. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. SÚMULA 83/STJ. REEXAME FÁTICO PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ.*

*1.* ***As sociedades de advogados, qualquer que seja o conteúdo de seus contratos sociais, gozam do tratamento tributário diferenciado previsto no artigo 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68 e não recolhem o ISS sobre o faturamento, mas em função de valor anual fixo, calculado com base no número de profissionais integrantes da sociedade****.*

*2. Estando o acórdão recorrido em consonância com o entendimento jurisprudencial desta Corte Superior de Justiça, impõe-se a aplicação da Súmula 83/STJ.*

*3. O reexame do suporte fático-probatório da demanda é inviável em sede de recurso especial, consoante o disposto no enunciado sumular 7/STJ: “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”.*

*4. Inviável a discussão, em sede agravo regimental, de matéria não abordada no recurso especial, por tratar-se de inovação recursal.*

*5. Agravo regimental não provido.”*

E sobre a impossibilidade as Sociedades de Advogados assumirem caráter empresarial, decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

*“****RESP nº 1.227.240-SP***

*Relator Min. LUIS FELIPE SALOMÃO*

*4ª Turma*

***EMENTA:*** *RECURSO ESPECIAL. SOCIEDADES EMPRESÁRIAS E SIMPLES. SOCIEDADES DE ADVOGADOS. ATIVIDADE ECONÔMICA NÃO EMPRESARIAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS. IMPOSSIBILIDADE DE ASSUMIREM CARÁTER EMPRESARIAL. LEI Nº 8.906/1994. ESTATUTO DA OAB. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO AFASTADA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE CLÁUSULAS CONTRATUAIS. SÚMULAS 5 E 7 DO STJ.*

*1.**Não há que se falar em omissão ou contradição no acórdão recorrido quando embora rejeitados os embargos de declaração, a matéria em exame tiver sido devidamente enfrentada pelo Tribunal de origem, com pronunciamento fundamentado, ainda que em sentido contrário à pretensão da parte recorrente.*

*2.* ***De acordo com o Código Civil, as sociedades podem ser de duas categorias: simples e empresárias. Ambas exploram atividade econômica e objetivam o lucro. A diferença entre elas reside no fato de a sociedade simples explorar atividade não empresarial, tais como as atividades intelectuais, enquanto a sociedade empresária explora atividade econômica empresarial, marcada pela organização dos fatores de produção*** *(artigo 982, CC).*

*3. A sociedade simples é formada por pessoas que exercem profissão do gênero intelectual, tendo como espécie a natureza científica, literária ou artística, e mesmo que conte com a colaboração de auxiliares, o exercício da profissão não constituirá elemento de empresa (III Jornada de Direito Civil, Enunciados números 193, 194 e 195).*

*4. As sociedades de advogados são sociedade simples marcadas pela inexistência de organização dos fatores de produção para o desenvolvimento da atividade a que se propõem. Os sócios, advogados, ainda que objetivem lucro, utilizem-se de estrutura complexa e contem com colaboradores nunca revestirão caráter empresarial, tendo em vista a existência de expressa vedação legal (artigos 15 a 17, Lei nº 8.906/1994).*

*5. Impossível que sejam levados em consideração, em processo de dissolução de sociedade simples, elementos típicos de sociedade empresária, tais como bens incorpóreos, como a clientela e seu respectivo valor econômico e a estrutura do escritório.*

*6. Sempre que necessários o revolvimento das provas acostada aos autos e a interpretação de cláusulas contratuais para alterar o julgamento proferido pelo Tribunal a quo, o provimento do recurso especial será obstado, ante a incidência dos enunciados das Súmulas 5 e 7 do STJ.”*

Como se constata, tanto o **Supremo Tribunal Federal** como o **Superior Tribunal de Justiça**, confirmaram que **os §§ 1º e 3º do artigo 9º do DL nº 406/68 não foram afetados pela EC nº 3/93**, que alterou o artigo 150 da CF/88, ao acrescentar o § 6º ao referido dispositivo constitucional, assim redigido:

*“Artigo 150. (...)*

*§ 6º - Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, xii, g.”*

Ora, a Lei Complementar nº 157, ao acrescentar o artigo 8º-A na Lei Complementar nº 116, de 2003, estabeleceu que:

*- A alíquota mínima do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento) (artigo 2º);*

*- O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor, em decorrência de aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput (§ 1º);*

*- É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima prevista neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço (§ 2º);*

*- A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula (§ 3º).*

Da leitura mais atenta do dispositivo acima transcrito, com as novas regras previstas (artigo 8º-A e respectivos parágrafos), acrescidas a Lei Complementar 116/2003, **constata-se que a norma legal teve por objetivo acabar com a denominada “guerra fiscal” entre os Municípios**, estabelecendo normas gerais para o ISSQN e limites para a exigência do tributo, dirigida às Prefeituras que integram a Federação.

Não alcança, porém, a tributação fixa, para os advogados e suas sociedades prestadoras de serviços, por serem prestação de serviços de natureza intelectual, que se distinguem da profissão de empresário em razão da sua natureza social, necessária a administração da justiça.

Acresce-se, ainda, que, o acesso à profissão não é livre, como ocorre com a atividade empresarial, dependendo de formação intelectual e da inscrição do profissional na respectiva corporação, após rigoroso exame perante a Ordem dos Advogados do Brasil –são aprovados em torno de 20% dos inscritos em cada exame de caráter nacional- sujeita a fiscalização desse órgão quanto à ética e disciplina, além do registro da sociedade, cumprindo as exigências estabelecidas pelo Estatuto do Advogado.

Com efeito, o inciso XIII do artigo 5º da Constituição Federal, entre as garantias fundamentais e deveres individuais arrolados no dispositivo, estabelece:

***“XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer.”***

A Constituição Federal consagrou o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais estabelecidas em lei. Trata-se de norma constitucional de eficácia contida, por ter previsto a possibilidade da edição de lei que estabeleça as qualificações necessárias a seu exercício.

A norma constitucional, embora tenha regulado a matéria, quanto “a livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão”, deixou ao legislador ordinário regular a matéria quanto as qualificações profissionais para tais exercícios, o que não ocorre com as sociedades empresárias.

Além disso, como antes mencionado, a natureza jurídica dos serviços prestados pelo advogado, por serem intelectuais e de natureza técnica, essenciais à sociedade e à administração da justiça, sempre tiverem tratamento especial quanto a tributação do ISSQN, exatamente por não serem considerados empresários para efeitos de prestação de serviços.

Considerando todo o exposto, passamos a responder os quesitos formulados pelas Consulentes:

**(i) Quais as razões histórico-normativas que justificam o regime de tributação fixa para o profissional de advocacia, esteja ele ou não incorporado aos quadros de uma sociedade, nos termos do que estabelece a Lei Ordinária Federal 8.906 de 1994 (EOAB)?**

**Resposta:** O profissional de advocacia, por exercer atividade intelectual não empresarial e em razão da sua natureza jurídica de múnus público, reconhecido como serviço público, semelhante aos demais serviços prestados pelo Estado, não sendo mero defensor de interesses privados, tanto que foi o advogado reconhecido pela Constituição Federal de 1988 (artigo 133), “necessário a administração da justiça” e, portanto, indispensável ao “jus postulandi”, uma vez que sem a atuação profissional do advogado, não há justiça e, portanto, é necessário à sociedade.

Por esta razão sempre tiveram esses profissionais da advocacia, regime especial de tributação pelo ISSQN, mediante tributação fixa, desde a primeira normalização prevista nos parágrafos 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406, de 1968, recebido pela Constituição de 1988, como lei complementar, que estabelece as normas gerais do imposto municipal, a partir das quais cada município exerce a sua competência para legislar, a partir das normas gerais estabelecidas, em cumprimento ao artigo 146, III da CF/88.

Assim, os profissionais da advocacia estejam eles integrantes de Sociedade de Advogados ou não, sempre tiveram tributação especial, em relação ao ISSQN, mediante tributação fixa para cada profissional e para a sociedade, em valores estabelecidos pela lei municipal, exatamente pela relevância da natureza jurídica do trabalho exercido, necessário a justiça e a sociedade, não podendo ter tratamento jurídico como se fosse sociedade empresarial, de natureza mercantil.

**(ii) Em que se diferencia o regime de tributação fixa dos demais regimes de tributação previstos na legislação em vigor do ISSQN?**

**Resposta:** O **regime de tributação fixa** se diferencia dos demais regimes de tributação previstos na legislação em vigor do ISSQN, por ser aplicável aos profissionais liberais e às sociedades por eles constituídas **reconhecida pelo legislador e pela Jurisprudência dos Tribunais**, ao manter expressamente **os §§ 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/68**, com aplicação do artigo 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Lei nº 12.376/2010).

Por esta razão os Municípios têm exigido o ISSQN por meio de importâncias fixas, atualizáveis anualmente. No caso do Município de São Paulo, a questão está disciplinada pelo artigo 15 da Lei nº 13.701, de 24/12/2003, que adotou o regime especial para tributação do ISSQN, mediante importâncias fixas quando os serviços forem prestados por profissionais autônomos ou aqueles que exerçam, pessoalmente, em caráter privado, atividade profissional, mediante sociedade constituída por profissionais da mesma atividade, mas prestam serviços de forma pessoal em nome da sociedade, assumindo a responsabilidade pessoal, nos termos da lei.

Esse dispositivo do artigo 15 da Lei nº 13.701/2003, decorre do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/68, que prevê a tributação fixa de autônomos e de sociedade profissionais liberais, único dispositivo referente ao ISSQN, que restou mantido pela LC nº 116/2003.

Enquanto que os demais **regimes de tributação previstos pela legislação em vigor do ISSQN**, a tributação desse imposto municipal é feita considerando a base de cálculo que é o preço do serviço, com aplicação de alíquotas mínima de 2% e máxima de 5%, nos termos da lei de regência do imposto.

Esse tipo de tributação é feita **para sociedades empresárias com objetivos mercantis** e profissionais autônomos que prestam serviços **descritos no rol de serviços da Lista Anexa à LC nº 116/2003**, com objetivos de mercancia, pela venda dos serviços prestados, com objetivos econômicos.

Resta nítida, portanto, a diferença **entre as sociedades simples e as sociedades empresárias**, que não está no fato de um possuir finalidade lucrativa e a outra não. **O que realmente distingue uma sociedade empresária de uma sociedade simples é o objeto social**. A sociedade empresária tem por objeto o exercício de empresa (atividade econômica organizada de prestação e circulação de bens ou serviços); enquanto **a sociedade simples tem por objeto o exercício de atividade econômica não empresarial, por ser suas atividades de natureza intelectual, como ocorre com a Sociedade de Advogados**. Além disto, voltamos a realçar a sociedade de advogados não se assemelha a qualquer sociedade de prestação de serviços de natureza não comercial, pois SEM ADVOGADOS, não há possibilidade nem do “parquet”, nem do Poder Judiciário atuarem. O seu serviço É ESSENCIAL –o vocábulo diz tudo—à Justiça, com o que não se assemelha a qualquer outra sociedade e decorre, o tratamento diferenciado, da imposição do princípio constitucional referente à separação e funcionamento dos Poderes.

**(iii) O regime de tributação fixa enquadra-se no perfil normativo de algum ou alguns dos institutos aludidos no parágrafo 1º do artigo 8º-A da Lei Complementar Federal nº 116 de 2003?**

**Resposta:** O regime de tributação fixa à luz da Constituição Federal de 1988 e da Jurisprudência dos Tribunais antes mencionada não se enquadra no perfil normativo dos institutos mencionados no § 1º do artigo 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 2003.

A Lei Complementar nº 157/2016, alterou dispositivos da Lei Complementar nº 116/2003, quanto ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, introduziu o artigo 8º-A, estabelecendo alíquota mínima do imposto de 2% (dois por cento).

E no § 1º desse dispositivo, estabelece que:

***“O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.”***

Constata-se que o § 1º da LC 157/2016 é dirigido às Prefeituras, estabelecendo normas gerais de Direito Tributário, fixando limites para tributação do ISSQN, com objetivo de **acabar com a “guerra fiscal”**, entre eles, **evitando que determinado Município ofereça vantagens cobrando imposto com alíquotas menores, dando ensejo que empresas que embora prestam serviços em determinado Município, desloquem sua sede para pequenos Municípios, com objetivo de recebimento de vantagens em prejuízo dos Municípios das grandes capitais**, como durante muito tempo ocorreu, por falta de lei estabelecendo alíquota mínima, como ocorreu com a LC nº 157/2016.

Não, porém, para os Advogados e as Sociedades de Advogados, que estão subordinados ao Estatuto da Advocacia estabelecido pela Lei nº 8.906/64, em razão da sua natureza jurídica de “múnus público”, por exercer função social, a Advocacia foi reconhecida pela Constituição de 1988, como indispensável a administração da justiça (artigo 133).

No seu ministério privado, o advogado presta serviço público no mesmo nível do Ministério Público e exerce **função social**.

Em outras palavras, o trabalho do advogado é necessário à realização da justiça. O seu trabalho profissional é indispensável para que a justiça seja feita, de forma justa pelo julgador, respeitando o devido processo legal e as garantias constitucionais.

Por esta razão, desde o Decreto-Lei nº 406/68, artigo 9º, §§ 1º e 3º, sempre tiveram tratamento especial quanto ao recolhimento do ISSQN, por seu caráter não empresarial reconhecido por **nossos Tribunais Superiores, sem que represente isenção ou ofensa ao princípio da isonomia**, conforme **RE nº 236.604-7-PR** e **RE nº 220.323-3-MG**.

O regime jurídico de tributação fixa, portanto, não se enquadra no perfil normativo de algum ou alguns dos institutos, a que faz menção o § 1º do artigo 8º-A da LC nº 116/2003, na redação que foi conferida pela LC nº 157/2016, exatamente pela natureza jurídica do trabalho profissional do advogado de “múnus público”.

**(iv) A alíquota mínima de 2% prevista no *caput* do artigo 8º-A da Lei Complementar Federal nº 116 de 2003 deve ser aplicada também ao regime de tributação fixa? Em sendo aplicável, teria havido então a revogação deste regime?**

**Resposta:** Pelas razões expostas ao longo do presente parecer, entendemos que não, uma vez que não foi revogado esse regime especial de tributação do imposto municipal ISSQN, pela Lei Complementar nº 157/2016.

À luz da Jurisprudência dos Tribunais Superiores (STF e STJ), o **regime especial** continua em vigor, com aplicação do Decreto-Lei nº 406/68, artigo 9º, §§ 1º e 3º, em plena vigência.

***(v) Comete ato de improbidade administrativa o gestor que mantiver o regime de tributação fixa para os advogados?***

Por decorrer, como demonstrado no presente parecer, de imposição constitucional o tratamento diferenciado para o exercício profissional do advogado, essencial à separação dos poderes e à atividade do Poder Judiciário, não comete improbidade administrativa o gestor público que respeitar a tributação vigente com alíquota fixa, visto que estaria respeitando os princípios constitucionais mais relevantes, como o é o da separação dos poderes e o exercício autônomo e independente do Poder Judiciário. A nosso ver, o inverso sim poderia constituir improbidade administrativa, se tais princípios fossem relegados pelo gestor público, objetivando, via tributação, interferir na atuação de uma das três instituições da Administração da Justiça, que é a Advocacia.

Este é o nosso entendimento, S.M.J.

São Paulo, 04 de setembro de 2017.

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**

**OAB/SP 11.178**

**MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES**

**OAB/SP 42.904**

1. Parágrafo único do artigo 15. [↑](#footnote-ref-1)
2. Inciso II do artigo 24. [↑](#footnote-ref-2)
3. Inciso II do artigo 24. [↑](#footnote-ref-3)
4. Inciso III do artigo 156. [↑](#footnote-ref-4)
5. Neste sentido o entendimento da 4ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.227.240/SP (DJe 18/06/2015), cuja ementa é a seguinte:

“*Recurso especial. Sociedades empresárias e simples. Sociedades de Advogados. Atividade econômica não empresarial. Prestação de Serviços intelectuais. Impossibilidade de assumirem caráter Empresarial. Lei nº 8.906/1994. Estatuto da OAB. Alegação de Omissão do acórdão recorrido afastada. Impossibilidade de análise de Cláusulas contratuais. Súmulas 5 e 7 do STJ*.” [↑](#footnote-ref-5)
6. Parágrafo 1º do artigo 9º. [↑](#footnote-ref-6)
7. Parágrafo 3º do artigo 9º. [↑](#footnote-ref-7)
8. *“Artigo 34 - O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.*

*§ 1º - Entrarão em vigor com a promulgação da Constituição os artigos 148, 149, 150, 154, I, 156, III, e 159, I, "c", revogadas as disposições em contrário da Constituição de 1967 e das Emendas que a modificaram, especialmente de seu artigo 25, III.*

*(...)*

*§ 3º - Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.*

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

*§ 5º - Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.*

*§ 6º - Até 31 de dezembro de 1989, o disposto no artigo 150, III, "b", não se aplica aos impostos de que tratam os artigos 155, I, "a" e "b", e 156, II e III, que podem ser cobrados trinta dias após a publicação da lei que os tenha instituído ou aumentado.*

*§ 7º - Até que sejam fixadas em lei complementar, as alíquotas máximas do imposto municipal sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos não excederão a três por cento.*

*§ 8º - Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o artigo 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da*[*Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975*](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm)*, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.*

*§ 9º - Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação. (...)”* [↑](#footnote-ref-8)
9. Data do julgamento de ambos os recursos extraordinários: 26/05/1999. [↑](#footnote-ref-9)
10. “*Artigo 150. (...)*

*§ 6º - Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2.º, XII, g.”* [↑](#footnote-ref-10)
11. No Decálogo do Advogado escrito para seus alunos na Universidade Mackenzie, na década de 80, disse o primeiro subscritor:

***“3.*** *Nenhum país é livre sem advogados livres. Considera tua liberdade de opinião e a independência de julgamento os maiores valores do exercício profissional, para que não te submetas à força dos poderosos e do poder ou desprezes os fracos e insuficientes. O advogado deve ter o espírito do legendário* ***El Cid****, capaz de humilhar reis e dar de beber a leprosos.*

***4.*** *Sem o Poder Judiciário não há Justiça. Respeita teus julgadores como desejas que teus julgadores te respeitem. Só assim, em ambiente nobre a altaneiro, as disputas judiciais revelam, em seu instante conflitual, a grandeza do Direito.*

***5.*** *Considera sempre teu colega adversário imbuído dos mesmos ideais de que te reveste. E trata-o com a dignidade que a profissão que exerces merece ser tratada”.* [↑](#footnote-ref-11)
12. O primeiro subscritor escreveu:

Entre os romanos, todavia, é que a profissão do advogado ganhou sua relevância atual, com remuneração diferenciada. A "honorária" constituía verdadeira honraria, reputando-se homenageados os defensores com tal pagamento. E, até hoje, não recebem os advogados salários ou remuneração, mas honorários por seu trabalho.

O advogado, todavia, não é jurista. É um defensor que faz da lei o instrumento de defesa de seu constituinte. Seu compromisso é menos com a doutrina e mais com a obtenção de resultado que melhor satisfaça o interesse de seu cliente. Nem por isto lhe é dado transigir, adulterando o sentido da lei ou a prova, na busca de resultados que o ordenamento jurídico não permita. Sua habilidade está em potencializar a lei e o processo a favor de seu cliente.

O advogado não é, entretanto, o elaborador da Ciência. É um aplicador do Direito, mas não é o seu criador. É o conhecedor da lei, mas não seu inspirador. É o profissional que dá estabilidade à aplicação da ordem legal, mas não seu administrador.

Já o jurista é um produtor de Ciência, pois deve orientar a melhor interpretação do Direito, conformar os alicerces de sua produção e colaborar com os legisladores positivos e negativos, que são as Casas Legislativas e os magistrados.

O jurista é, portanto, um autêntico inspirador do Direito.

Não pode ficar adstrito a um conhecimento limitado à própria técnica produtora da norma, mas deve ter uma visão mais abrangente. É o instrumentalizador de todas as ciências sociais, no plano jurídico. Deve ostentar cultura humanística que lhe permita descortinar, no Direito positivo, o Direito Universal e Intertemporal. Deve ser, pois, historiador, filósofo, economista, sociólogo, mestre em ciências antecipatórias, psicólogo, sobre não desconhecer rudimentos das Ciências Exatas.

O Direito, em verdade, é a Ciência Universal, por excelência. Abrange todas elas. Dá-lhes a dimensão desejada por um povo, em um determinado território, na conformação do ordenamento positivo.

Está, pois, o jurista na essência e na base do processo produtivo e aplicacional do Direito, em profunda colaboração com aqueles que têm a missão --sem serem, muitas vezes, especialistas na matéria-- de produzir o Direito.

A grande maioria dos juristas tem sua origem na classe dos advogados” (O advogado e o direito de defesa no livro “A importância do direito de defesa para a democracia e a cidadania”, Ed. Lex/Magister, no prelo). [↑](#footnote-ref-12)
13. “O STF assim decidiu no RE 76.723, conforme julgamento de 31/10/74, DJU de 29/11/74, pg. 8.995”. [↑](#footnote-ref-13)
14. Manual do ISS - Malheiros Editores - 1995 - pg. 40. [↑](#footnote-ref-14)
15. **Bernardo Ribeiro de Moraes** - “Doutrina e Prática do ISS” - 1ª Edição - 3ª tiragem - Ed. Revista dos Tribunais - 1984 - pg. 84. [↑](#footnote-ref-15)
16. **ALIOMAR BALEEIRO**, in Direito Tributário, atualizado por **Misabel Derzi** - 11ª Edição - Forense - 1999 - pg. 500, escreve:

“A LISTA É TAXATIVA. O CTN, no artigo 71, já revogado, depois de referir-se especialmente a algumas categorias de serviços, abrangia, de modo genérico, todos os demais numa cláusula bastante compreensiva: “demais formas de fornecimento de trabalho com ou sem utilização de máquinas, ferramentas e veículos” (artigo 71, § 1º, VI).

Assim, a regra geral e clara era a de que todo serviço, menos o de transportes e comunicações da União, ou os reservados por lei complementar aos Estados, poderia ser tributado pelos Municípios, desde que prestado por empresa ou trabalhador autônomo.

São inconstitucionais os dispositivos municipais que tributam todo e qualquer serviço não previsto na lista do Decreto-Lei nº 834 (atualmente LC nº 116/2003).” [↑](#footnote-ref-16)
17. **Misabel Derzi**, em notas de atualização à obra “Direito Tributário Brasileiro”, de Aliomar Baleeiro - 11ª Edição - Forense - Rio de Janeiro - 1999 - pp. 502/203. [↑](#footnote-ref-17)
18. REsp nº 1.227.240-SP (STJ), Rel. Ministro Luis Felipe Salomão. [↑](#footnote-ref-18)