

### IV IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) E A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO FIXA PREVISTA NO DECRETO-LEI 406/68

Antônio Cláudio Alves<sup>1</sup>

*Recebido em: 28/08/2018*

*Aprovado em: 23/09/2019*

**RESUMO:** O presente trabalho aborda o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e a constitucionalidade da tributação fixa (art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68). Apresenta a seguinte problemática: a tributação fixa do ISSQN prevista no art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68 está de acordo com a Constituição Federal de 1988? A hipótese da pesquisa sugere que a forma de tributação fixa das sociedades profissionais fere frontalmente os princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Tem como objetivo definir sobre a constitucionalidade da tributação fixa. A relevância da pesquisa encontra-se no fato de que a determinação da base de cálculo do ISSQN na tributação fixa traz segurança jurídica para o poder público municipal e os contribuintes. O método científico utilizado é o hipotético-dedutivo. A modalidade de pesquisa utilizada será basicamente através de pesquisa bibliográfica. Para cumprir tal propósito, procura-se fazer uma análise minuciosa do fato gerador do tributo. Posteriormente, analisa-se a base de cálculo do ISSQN e a tributação fixa prevista no Decreto-lei 406/68.

**PALAVRAS-CHAVES:** Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Base de Cálculo. Tributação Fixa.

**ABSTRACT:** This paper deals with the ISSQN and the constitutionality of fixed taxation (article 9, paragraph 3, of Decree-Law 406/68). It presents the following problematic: the fixed taxation of the ISSQN provided for in art. 9, paragraph 3, of Decree-Law 406/68 is in accordance with the Federal Constitution of 1988? The hypothesis of the research suggests that the form of fixed taxation of professional societies directly violates the principles of contributory capacity and isonomy. Its objective is to study the constitutionality of fixed taxation. The relevance of the research lies in the fact that the determination of the ISSQN calculation basis in fixed taxation brings legal certainty to the municipal public authority and the taxpayers. The scientific method used is hypothetical-deductive. The research modality will be basically through bibliographic research. In order to fulfill this purpose, it is sought to make a detailed analysis of the taxable event. Subsequently, the calculation basis of the ISSQN and the fixed taxation provided for in Decree-Law 406/68 are analyzed.

<sup>1</sup> Mestrando em Direito e Desenvolvimento Sustentável pelo Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ). Agente Fiscal Auditor de Tributação do Município de João Pessoa. Email: <aclaudioalves@yahoo.com.br>.

**KEYWORDS:** Tax on Services of Any Nature - ISSQN. Calculation basis. Fixed Taxation.

### INTRODUÇÃO

Este artigo trata especificamente sobre Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e a tributação fixa prevista no art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68.

Inicialmente, o tema será analisado sob o aspecto do fato gerador. Será feita uma análise geral e específica sobre o assunto. Faz-se necessário partir do geral para o específico. Assim, no aspecto geral, serão analisadas as características do fato gerador sob a ótica do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), mais precisamente do artigo 114 ao artigo 118. No que diz respeito aos aspectos específicos, serão examinados, primeiramente, os elementos do fato gerador do ISSQN no CTN. Na sequência, faremos a análise da hipótese de incidência do imposto sobre serviços prevista no Decreto-lei 406/68. Em seguida, o exame será sob a luz da Lei Complementar 116/2003 (Dispõe sobre Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), mais precisamente o artigo 1º e alguns aspectos da lista de serviços.

Em seguida, trataremos da base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e a tributação fixa prevista no Decreto-lei 406/68. O exame do tema será feito sob o ponto vista de duas legislações: a) a Lei Complementar nº 116/2003; e b) o Decreto-lei 406/68. Acerca da Lei Complementar 116/2003, serão analisados os aspectos do art. 7º. Com relação ao Decreto-lei 406/68, será analisado o único artigo remanescente sobre Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), ou seja, o art. 9º. Para tanto, busca-se entender a regra diferenciada tratada no Decreto-lei 406/68. A análise de alguns autores específicos que discorreram sobre o assunto também poderá ajudar no esclarecimento do tema.

Finalmente, serão apresentadas as considerações finais sobre a pesquisa, concluindo sobre a constitucionalidade ou não tributação fixa do imposto sobre serviços prevista no art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68.

Diante do exposto, este trabalho apresenta a seguinte problemática: a tributação fixa do ISSQN prevista no art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68 está de acordo com a Constituição

Federal de 1988? A hipótese da pesquisa sugere que a forma de tributação fixa das sociedades profissionais fere frontalmente os princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

O presente trabalho tem como objetivo definir sobre a constitucionalidade da tributação fixa. A relevância da pesquisa encontra-se no fato de que determinação da base de cálculo do ISSQN na tributação fixa traz segurança jurídica para o poder público municipal e os contribuintes.

O método científico utilizado é o hipotético-dedutivo, pois parte de argumentos gerais para argumentos particulares. A modalidade de pesquisa utilizada será basicamente através de pesquisa bibliográfica. Esta pesquisa se dará através de livros, artigos científicos e legislação, seja em meio impresso ou eletrônico.

### 1 O FATO GERADOR DO ISSQN

Fato gerador de um tributo é o comportamento praticado pelo contribuinte que se enquadra perfeitamente na norma legal, dando ensejo ao nascimento da obrigação tributária, que é a obrigação de recolher aos cofres públicos certa quantia em dinheiro. Assim, existe um fato hipotético (abstrato) previsto na lei que necessita de enquadramento do fato real para que aconteça o nascimento da obrigação tributária, ou seja, a ocorrência do fato gerador.

Desta forma, se a lei estabelece que a prestação de serviços de educação é fato gerador do ISSQN, enquanto o contribuinte não presta este serviço, não há que se falar em fato gerador do tributo. Porém, no momento em que é prestado o serviço de educação, automaticamente nasce o fato gerador do tributo e, geralmente, a obrigação de recolhimento do tributo para os cofres públicos.

De acordo com o art. 97 da Lei nº 5.171/66 (Código Tributário Nacional), a definição do fato gerador da obrigação principal é tema exclusivo de lei. Trata-se aqui de lei ordinária ou lei complementar, conforme seja a exigência de cada tributo. Ainda se admite a definição do fato gerador através de medida provisória, apenas para aqueles tributos instituídos por lei ordinária. Porém, não se admite em hipótese alguma a definição do fato gerador da obrigação principal através de norma secundária, tais como: decreto, portaria, instrução normativa, entre

outros. A parte final do inciso III, do art. 97 do CTN está revogada. Esta trazia algumas exceções com relação ao princípio da legalidade para definição do fato gerador.

De acordo com o mundo jurídico, existe uma infinidade de nomes (sinônimos) utilizados para designar o fato gerador, tais como: hipótese de incidência, hipótese tributária, fato imponível, fato jurídico tributário, hipótese de incidência realizada, entre outros. Porém, a principal norma tributária nacional, Lei nº 5.171/66 (Código Tributário Nacional), reconhece apenas o termo fato gerador.

Assim, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 114, trouxe a definição de fato gerador:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.<sup>2</sup>

A expressão fato gerador é no mínimo infeliz. Conforme já havia falado no começo deste tópico, existe um fato abstrato previsto em lei e um fato concreto verificado no mundo real. A palavra fato se refere a um acontecimento real, ou seja, algo que aconteceu realmente<sup>3</sup>. Acontece que o Código Tributário Nacional trata indistintamente o fato real e o fato abstrato. Melhor seria chamar a situação abstrata (prevista em lei) de hipótese de incidência e a situação concreta (fato real) de fato gerador.

O fato gerador não se refere apenas à obrigação principal (de pagar dinheiro). Existe também o fato gerador da obrigação acessória. É qualquer situação que impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. Por exemplo, quando um comerciante vende uma mercadoria, automaticamente surge a obrigação de emitir uma nota fiscal. Esse fato de vender mercadoria caracteriza o fato gerador de emitir uma nota fiscal (obrigação acessória). Porém, o fato gerador da obrigação acessória não será detalhado neste trabalho, pois o tema está intimamente relacionado com o fato gerador da obrigação principal.

<sup>2</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Presidência da República. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 18 de agosto de 2018.

<sup>3</sup> AMORA, Antônio Soares. **Minidicionário Soares Amora da Língua Portuguesa**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 309.

O Código Tributário Nacional separa o fato gerador da obrigação principal em dois grandes grupos: situação de fato e situação jurídica. A situação jurídica acontece quando já há outra norma tratando do mesmo fato. É o caso do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) que afirma ser a propriedade o fato gerador. Acontece que a definição de propriedade é encontrada no Código Civil e não no CTN. A situação de fato acontece com uma situação que tem relevância econômica, sem ser definida em outra norma. É o caso do imposto de importação que exige apenas a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional.

A definição legal do fato gerador não está relacionada à validade dos atos praticados pelo contribuinte. Isto significa dizer que para a cobrança do tributo importa exclusivamente a ocorrência do fato gerador. Um contribuinte que esteja funcionando sem inscrição no cadastro fiscal não pode alegar a sua irregularidade fiscal para não pagamento do tributo. Da mesma forma, o sujeito passivo que não emite nota fiscal não está isento de recolher o tributo aos cofres públicos. De acordo com os casos citados acima, existe duas obrigações para o contribuinte: a) obrigação principal (de pagar o tributo); b) obrigação acessória (inscrição no cadastro fiscal ou emissão de nota fiscal). No direito tributário, a obrigação principal é totalmente independente da obrigação acessória.

Passo agora a descrever o fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

A ideia de definir o fato gerador dos impostos através de lei complementar está prevista na Constituição Federal de 1988. Vejamos o dispositivo constitucional:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.<sup>4</sup>

No plano federal, o ISSQN apareceu pela primeira vez através do Código Tributário Nacional<sup>5</sup>. O fato gerador do ISSQN foi definido no art. 71 do CTN:

<sup>4</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Presidência da República. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 18 de agosto de 2018.

Art. 71. O impôsto, de competência dos Municípios, sôbre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por emprêsa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de impôsto de competência da União ou dos Estados.<sup>6</sup>

Serviço é a atividade humana de fazer prestada em favor de terceiro<sup>7</sup>. Em seguida, praticamente dois anos após a promulgação do Código Tributário Nacional, o Decreto-lei nº 406/68 revogou o art. 71 do CTN, dispondo de nova redação para o fato gerador do ISSQN:

Art 8º O impôsto, de competência dos Municípios, sôbre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por emprêsa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.<sup>8</sup>

A nova redação do Decreto-lei 406/68 é praticamente a mesma do CTN. A única diferença é o aparecimento da lista de serviços. Esta lista descreve as atividades tributáveis pelo ISSQN<sup>9</sup>. No CTN, os serviços eram especificados juntamente com o art. 71. Na nova redação, existe uma lista detalhada sobre os serviços tributáveis.

Desta forma, até julho de 2003, o fato gerador do ISSQN foi tratado no Decreto-lei 406/68, que apesar de ser um decreto-lei, tinha status de lei complementar. A partir de 2003, foi editada a Lei Complementar 116/2003 que vigora até os dias de hoje.

De acordo com a delimitação constitucional, o art. 1º da Lei Complementar 116/2003 definiu o fato gerador do ISSQN:

---

<sup>5</sup> PIVA, Sílvia Helena Gomes. **O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 83.

<sup>6</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Presidência da República. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 18 de agosto de 2018.

<sup>7</sup> MASINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 69.

<sup>8</sup> BRASIL. Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Presidência da República. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm)>. Acesso em: 18 de agosto de 2018.

<sup>9</sup> DÁCOMO, Natália de Nardi. **Hipótese de Incidência do ISS**. São Paulo: Noeses, 2007. p. 42.



Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.<sup>10</sup>.

Assim, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação de serviços descritos na lista de serviços em anexo à Lei Complementar nº 116/2003. A atual redação sobre a hipótese de incidência do imposto sobre serviços apresenta uma significativa alteração em relação às anteriores. Trata-se do prestador do serviço, que nas redações anteriores se limitava à empresa ou profissional autônomo.

Na década de 60, a prestação de serviço era bastante incipiente, prestada praticamente por empresas ou profissional autônomo. Atualmente, a realidade é outra. Outros prestadores de serviços apareceram no mercado, tais como: cooperativas, entidades beneficentes, empresas públicas, sociedades de economia mista, associações, sindicatos, fundações, entre outros.

Assim, o atual fato gerador do ISSQN é bem mais abrangente, pois está intimamente relacionado com a lista de serviços em anexo à Lei Complementar nº 116/2003. Martins<sup>11</sup> afirma que os serviços tributados pelo ISS são aqueles constantes da lista de serviços. Isso significa dizer que os Municípios não podem ultrapassar a listagem estabelecida na Lei Complementar nº 116/2003. Podem até estabelecer um rol menor, mas nunca maior.

Regra geral, a tributação do ISSQN se dá sobre a empresa, mas outros contribuintes não estão isentos de recolher o imposto. É o caso das sociedades beneficentes, as cooperativas, os empresários individuais, os órgãos públicos quando prestam serviço com pagamento, entre outros. Afinal, conforme vimos anteriormente, o que importa para que aconteça a obrigação tributária principal é a ocorrência do fato gerador.

Discute-se muito a respeito do fato gerador das cooperativas. A cooperativa pratica dois tipos de atos: a) ato cooperativo; b) ato não cooperativo. O ato cooperativo é aquele prestado pela cooperativa aos próprios cooperados. É a intermediação feita pela cooperativa

<sup>10</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Presidência da República. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 18 de agosto de 2018.

<sup>11</sup> MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 72.

em benefício dos cooperados. Esse tipo de serviço efetivado pela cooperativa não é tributado pelo ISSQN. Por outro lado, a cooperativa também presta serviços a terceiros. Esse sim é tributado pelo ISSQN.

A decisão abaixo do Superior Tribunal de Justiça retrata muito bem a situação tributária das cooperativas:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ISS. SOCIEDADE COOPERATIVA. ISENÇÃO. ATO COOPERATIVO NÃO CARACTERIZADO. RELAÇÃO COM TERCEIROS. POSSIBILIDADE. ARTIGO 79 DA LEI 5.764/71. SÚMULA 7/STJ.

1. Não há a incidência do ISS sobre as atividades próprias de cooperativa. Precedentes.
2. O Tribunal de origem indeferiu o pleito declaratório sob o argumento de que não houve a demonstração de que a cobrança do tributo é irregular, consoante as disposições do art. 79, da Lei 5.764/71, bem como o estatuto da cooperativa prever a possibilidade de prestação de serviços a terceiros não associados, o que fugiria ao alcance da isenção do ISS estabelecidas aos atos próprios cooperativos.
3. Para afastar as conclusões do acórdão recorrido seria necessário a incursão na seara fático-probatória dos autos, o que é vedado na via especial em razão das disposições da Súmula 7/STJ.
4. Agravo regimental não provido.<sup>12</sup>

O fato gerador do profissional autônomo é atípico. Decorre do regime de tributação fixa previsto no Decreto-lei 406/68. Normalmente, os Municípios costumam tributar o profissional autônomo através de um valor fixo (anuidade). Regra geral, o fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) para o profissional autônomo ocorre no primeiro dia de cada ano.

Alguns institutos têm certa familiaridade com o fato gerador. É o caso da não incidência, imunidade e isenção. A imunidade é uma não incidência qualificada e está prevista na Constituição Federal. Na imunidade não ocorre o fato gerador. A não incidência também não ocorre o fato gerador e está prevista na lei ordinária. Na isenção ocorre o fato gerador do tributo, mas a lei concede o benefício do contribuinte de não recolher o tributo.

<sup>12</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.341.451/SP. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 27 de março de 2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=iss+cooperativa&b=ACOR&p=true&l=10&i=4>>. Acesso em: 18 de agosto de 2018.



Com relação à disposição do fato gerador na legislação municipal, normalmente repete aqueles artigos da legislação federal que não podem ser alterados, mas detalham outros temas, principalmente através de norma secundária (Decreto). É o caso do art. 148 da Lei Complementar nº 53/2008 do Município de João Pessoa que trata do fato gerador do tributo:

Art. 148. O ISS tem como fato gerador a prática de qualquer das atividades econômicas previstas na Lista de Serviços constante do Anexo I desta Lei, e será devido e recolhido nos termos dos artigos deste subtítulo, observado, quando for o caso, o Calendário Fiscal.<sup>13</sup>

Desta forma, conforme exposto acima, procurou-se definir o fato gerador do ISSQN, começando pelo tratamento genérico do CTN até a legislação específica dos Municípios. Essa abordagem serve de base para o entendimento dos temas seguintes.

## 2 A BASE DE CÁLCULO DO ISSQN E A TRIBUTAÇÃO FIXA PREVISTA NO DECRETO-LEI 406/68

A base de cálculo do tributo está relacionada com o critério quantitativo do imposto<sup>14</sup>. Base de cálculo é o valor que se aplica a alíquota para se alcançar o valor do imposto<sup>15</sup>, exceto nos casos de tributação fixa<sup>16</sup>. Tudo que for considerado preço do serviço deve ser considerado base de cálculo e conseqüentemente tributado<sup>17</sup>.

Regra geral, a base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é o preço do serviço, sem deduções e independente de pagamento ou recebimento. Porém, os simples recebimentos temporários não integram a base de cálculo do imposto<sup>18</sup>.

<sup>13</sup> PARAÍBA. Lei Complementar nº 53, de 23 de dezembro de 2008. Institui o Código Tributário Municipal e dá outras providências. Câmara Municipal de João Pessoa. Disponível em: <[http://177.200.32.195:9673/sapl/sapl\\_documentos/norma\\_juridica/14201\\_texto\\_integral](http://177.200.32.195:9673/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/14201_texto_integral)>. Acesso em: 18 de agosto de 2018.

<sup>14</sup> HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 107.

<sup>15</sup> BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **ISS ao Alcance de Todos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015. p. 68.

<sup>16</sup> CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS: imposto sobre serviços de qualquer natureza**. São Paulo: Método, 2011. p. 151.

<sup>17</sup> PATROCÍNIO, José Antônio. **ISS: teoria, prática e jurisprudência – lei complementar 116/2003 anotada e comentada**. 3. ed. São Paulo: FISCOSOFT, 2016. p. 107.

<sup>18</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 213.

O art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003 trata da base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN):

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

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

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

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar<sup>19</sup>.

A tarefa de definir o que vem a ser base de cálculo fica por conta da legislação municipal. No Município de João Pessoa, o Decreto 6.829/2010 trouxe o detalhamento do tema:

Art. 452. Considera-se preço do serviço tudo o que for devido, recebido ou não, em consequência de sua prestação, seja em moeda, bens, serviços ou direitos, inclusive a título de reembolso, reajustamento ou dispêndio de qualquer natureza, ainda que de responsabilidade de terceiros.

Parágrafo único. No caso de concessão de desconto ou abatimento sujeito à condição, a base de cálculo será o preço do serviço, sem levar em conta a concessão<sup>20</sup>.

Vejam que tudo aquilo que for devido incorpora-se ao preço do serviço para efeito de base de cálculo e tributação. Os valores que não forem recebidos também integram a base de cálculo do imposto. Assim, interessa saber se o serviço foi realmente prestado, não

<sup>19</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Presidência da República. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 18 de agosto de 2018.

<sup>20</sup> PARAÍBA. Decreto nº 6.829, de 11 de março de 2010. Aprova o Regulamento do Código Tributário do Município de João Pessoa – RCTM e dá outras providências. Prefeitura de João Pessoa. Disponível em: <[https://www.joaopessoa.pb.gov.br/fornecedor/documentos/40.4\\_\\_Decreto\\_n.\\_6.82910\\_\\_Aprova\\_o\\_RCTM.pd](https://www.joaopessoa.pb.gov.br/fornecedor/documentos/40.4__Decreto_n._6.82910__Aprova_o_RCTM.pd)>. Acesso em: 18 de agosto de 2018.

interessando o quanto foi recebido pelo prestador do serviço<sup>21</sup>. O não pagamento pelos serviços prestados é fato que interessa somente ao direito civil<sup>22</sup>. É muito comum em escolas o contribuinte alegar inadimplência para não pagamento do tributo, mas a lei é clara no sentido de que o não recebimento não isenta do pagamento do imposto.

Outro assunto muito discutido é o caso dos descontos. Os descontos aplicados na base de cálculo podem ser de duas formas: a) condicionais; b) incondicionais.

Os descontos condicionais são aqueles diferenciados para cada tomador do serviço, pois exigem algum requisito por parte do tomador. É muito comum em bancos, pois os mesmos oferecem descontos no pacote de serviços para clientes que tem uma quantidade considerável em aplicações financeiras. Esse tipo de desconto exige uma qualidade específica do cliente: ter aplicação financeira acima de um determinado valor. Tal desconto não se aplica a todos os clientes, pois é condicionado a certos requisitos. Aqueles clientes que não possuem aplicação financeira não têm direito ao desconto no pacote de serviços. Assim, estes descontos não serão abatidos da base de cálculo do imposto.

Por outro lado, os descontos incondicionados são aqueles oferecidos para qualquer tomador do serviço indistintamente. Não há condição alguma. Os descontos incondicionais são concedidos sem a exigência de qualquer evento futuro<sup>23</sup>. Desta forma, tais descontos serão abatidos da base de cálculo do ISSQN.

Outro tema importante a ser tratado diz respeito à base de cálculo das sociedades profissionais (regime de tributação fixa). Antes de qualquer discussão, cabe ressaltar que sociedade profissional é aquela onde cada componente executa o seu próprio serviço, podendo até se utilizar de funcionários, mas estes devem se ater à atividade meio, pois a atividade fim deve ser exclusiva dos sócios. Por outro lado, a sociedade empresarial é aquela onde a atividade econômica é exercida de forma organizada. Nesta, os sócios podem apenas administrar a sociedade ou executar os serviços, mas com ajuda de auxiliares, inclusive na atividade fim.

<sup>21</sup> MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS: teoria, prática e questões polêmicas**. 4. ed. São Paulo: Edipro, 2013. p. 44.

<sup>22</sup> PROCHALSKI, Daniel. **ISS: regra matriz de incidência e conflitos de competência**. Curitiba: Juruá, 2009. p. 274.

<sup>23</sup> BERGAMINI, Adolpho. **ISS: análise de legislação, manifestações da administração tributária, jurisprudência administrativa e judicial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 173.

O tema da tributação fixa do profissional autônomo e da sociedade profissional é disciplinado no Decreto-lei 406/68:

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

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

[...]

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.<sup>24</sup>

O dispositivo acima trata da tributação diferenciada do profissional liberal autônomo e das sociedades profissionais. O Decreto-lei 406/68 é uma norma mista, pois trata do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Os art. 1º ao 7º ficaram reservados para o ICMS. Os art. 8º a 12 trataram do ISSQN. Todos os artigos referentes a ISSQN foram revogados pela Lei Complementar nº 116/2003, com exceção do artigo 9º.

Este artigo 9º do Decreto-lei 406/68 trata do regime de tributação fixa dos profissionais autônomos e das sociedades profissionais. Desta forma, percebemos que as sociedades formadas por profissionais enumerados no § 3º, ou seja, médicos, enfermeiros, médicos veterinários, contadores, agentes de propriedade industrial, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas, economistas, psicólogos, entre outros, gozam de uma tributação mais benéfica, pois a tributação do ISSQN é feita através de uma alíquota fixa.

Particularmente, entendo que a forma de tributação fixa das sociedades profissionais fere frontalmente os princípios da capacidade contributiva e da isonomia. O art. 9º do

<sup>24</sup> BRASIL. Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Presidência da República. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm)>. Acesso em: 18 de agosto de 2018.

Decreto-lei nº 406/68 vai de encontro à Constituição Federal de 1988<sup>25</sup>. É forma de tributação totalmente injusta. Autorizar tratamento diferenciado apenas para alguns contribuintes significa ofensa ao princípio da igualdade<sup>26</sup>. Não há motivos, na atual realidade, para manutenção de tais regras, mas por conta da atividade de pressão de grupos organizados de interesses sobre políticos e poderes públicos, a regra da tributação fixa permanece intacta. É injusta porque quem se beneficia (médicos, dentistas, advogados, entre outros), na maioria das vezes, tem mais poder econômico que muitas empresas.

A regra do regime especial de tributação fixa foi criada numa época (1968) totalmente distinta da realidade atual, mas que atualmente não se justifica.

Por fim, podemos concluir que a base de cálculo do ISSQN se divide em três casos: a) base de cálculo cheia; b) base de cálculo com deduções; e c) base de cálculo fixa.

A base de cálculo cheia é a regra geral<sup>27</sup>. Acontece em 90% (noventa por cento) dos serviços. São exemplos os serviços de: informática, medicina, farmacêuticos, odontologia, psicologia, cabeleireiros, ginástica, arquitetura, dedetização, entre outros.

A base de cálculo com deduções é exceção à regra. Acontece apenas naqueles casos expressamente previstos na lista de serviços. São exemplos: construção civil, instalação e montagem de produtos, conservação e reforma de edifícios, manutenção de veículos, entre outros. Nestes casos, as peças empregadas ficam sujeitas ao imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

A base de cálculo fixa também é exceção à regra. Acontece apenas naqueles casos previstos no Decreto-lei 406/68. São os casos de profissionais autônomos e sociedades profissionais previstos nesta legislação. Exemplo: médicos, dentistas, advogados, psicólogos, engenheiros, arquitetos, contadores, entre outros. Estes profissionais, caso se enquadrem na regra do Decreto-lei 406/68, na forma de profissional autônomo ou sociedade, podem recolher o ISSQN de acordo com o regime de tributação fixa.

<sup>25</sup> CARVALHO, Rubens Miranda de. *ISS: a Lei Complementar nº 116/03 e a nova lista de serviços*. São Paulo: MP, 2006. p. 141.

<sup>26</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 370.

<sup>27</sup> MELO, Roberto Albuquerque. *ISS: aspectos doutrinários e prática*. Recife: Livro Rápido, 2005. p. 27.

### 3 CONCLUSÃO

O Decreto-Lei 406/68 trouxe, em seu art. 9º, §§ 1º e 3º, regra que beneficia algumas sociedades de profissionais, tais como: médicos, contadores, advogados, engenheiros, arquitetos, agrônomos, dentistas, economistas, psicólogos, entre outros.

Estes profissionais citados podem recolher o ISS de forma mais benéfica, ou seja, podem pagar o tributo de forma fixa. O tributo é calculado em relação a cada profissional habilitado na sociedade. Tais profissionais não pagam o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza com base no faturamento, pois existe um tratamento diferenciado, de acordo com o art. 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei 406/68.

Esse tratamento diferenciado para alguns profissionais e sociedades profissionais se justificava na década de 60, pois a prestação de serviços era incipiente. Atualmente, não há razão plausível para tal benefício. O que existe, como acontece em tantas outras situações, é um grupo de pressão para preservação de privilégios de certas categorias. A Lei Complementar nº 116/2003 poderia ter acabado com esses privilégios, resolvendo definitivamente o problema, mas preferiu continuar com privilégios aberrantes pagos por toda sociedade.

Particularmente, entendo que a forma de tributação fixa das sociedades profissionais fere frontalmente os princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

Tomemos como exemplo o seguinte caso. Podemos comparar dois tipos de contribuinte: um que monta uma pequena sociedade e presta serviços de dedetização; e outro que monta uma sociedade formada por dez médicos.

O empresário do ramo de dedetização não pode usufruir do benefício das sociedades profissionais, pois sua atividade não está disciplinada na lei, ou seja, tem que pagar o ISS sobre todo o seu faturamento. Com relação aos empresários do ramo de medicina, se o serviço for executado de forma individual por cada sócio, poderá se beneficiar da tributação fixa prevista no Decreto-Lei 406/68, pois a legislação atribui a tal atividade uma tributação mais favorecida.

No final das contas, a primeira sociedade poderá ter um faturamento bem menor que a segunda e recolher um valor de ISS bem maior. Quanto à segunda sociedade, esta poderá ter



um faturamento bem maior que a primeira, podendo pagar um imposto bem menor, pois a legislação permite que cada sócio recolha uma quantia fixa por ano.

Diante do exposto, entendo que a forma de tributação fixa das sociedades profissionais é totalmente inconstitucional, adotando critérios irracionais e passando por cima do princípio da razoabilidade.

Porém, não é este o entendimento dos tribunais brasileiros, que decidem no sentido de preservar a tributação fixa das sociedades profissionais. Ou seja, o judiciário pátrio firmou o entendimento no sentido que a Lei Complementar 116/2003 não revogou o art. 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei nº 406/68.

Assim, como forma de sugestão para resolução definitiva do problema, podemos dizer que a única solução plausível e razoável para o problema é a revogação total do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68.

### REFERÊNCIAS

AMORA, Antônio Soares. **Minidicionário Soares Amora da Língua Portuguesa**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BERGAMINI, Adolpho. **ISS: análise de legislação, manifestações da administração tributária, jurisprudência administrativa e judicial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **ISS ao Alcance de Todos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Presidência da República. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 18 de agosto de 2018.

BRASIL. Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Presidência da República. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm)>. Acesso em: 18 de agosto de 2018.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Presidência da República. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 18 de agosto de 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Presidência da República. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 18 de agosto de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.341.451/SP. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 27 de março de 2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=iss+cooperativa&b=ACOR&p=true&l=10&i=4>>. Acesso em: 18 de agosto de 2018.

CARVALHO, Rubens Miranda de. **ISS: a Lei Complementar nº 116/03 e a nova lista de serviços**. São Paulo: MP, 2006.

CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS: imposto sobre serviços de qualquer natureza**. São Paulo: Método, 2011.

DÁCOMO, Natália de Nardi. **Hipótese de Incidência do ISS**. São Paulo: Noeses, 2007.

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

MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS: teoria, prática e questões polêmicas**. 4. ed. São Paulo: Edipro, 2013.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MASINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MELO, Roberto Albuquerque. **ISS: aspectos doutrinários e prática**. Recife: Livro Rápido, 2005.

PARAÍBA. Decreto nº 6.829, de 11 de março de 2010. Aprova o Regulamento do Código Tributário do Município de João Pessoa – RCTM e dá outras providências. Prefeitura de João Pessoa. Disponível em: <[https://www.joaopessoa.pb.gov.br/fornecedor/documentos/40.4\\_-\\_Decreto\\_n.\\_6.82910\\_\\_Aprova\\_o\\_RCTM.pdf](https://www.joaopessoa.pb.gov.br/fornecedor/documentos/40.4_-_Decreto_n._6.82910__Aprova_o_RCTM.pdf)>. Acesso em: 18 de agosto de 2018.



## REVISTA DE ESTUDOS JURÍDICOS

PARAÍBA. Lei Complementar nº 53, de 23 de dezembro de 2008. Institui o Código Tributário Municipal e dá outras providências. Câmara Municipal de João Pessoa. Disponível em:

<[http://177.200.32.195:9673/sapl/sapl\\_documentos/norma\\_juridica/14201\\_texto\\_integral](http://177.200.32.195:9673/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/14201_texto_integral)>. Acesso em: 18 de agosto de 2018.

PATROCÍNIO, José Antônio. **ISS: teoria, prática e jurisprudência – lei complementar 116/2003 anotada e comentada.** 3. ed. São Paulo: FISCOSOFT, 2016.

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

PROCHALSKI, Daniel. **ISS: regra matriz de incidência e conflitos de competência.** Curitiba: Juruá, 2009.