

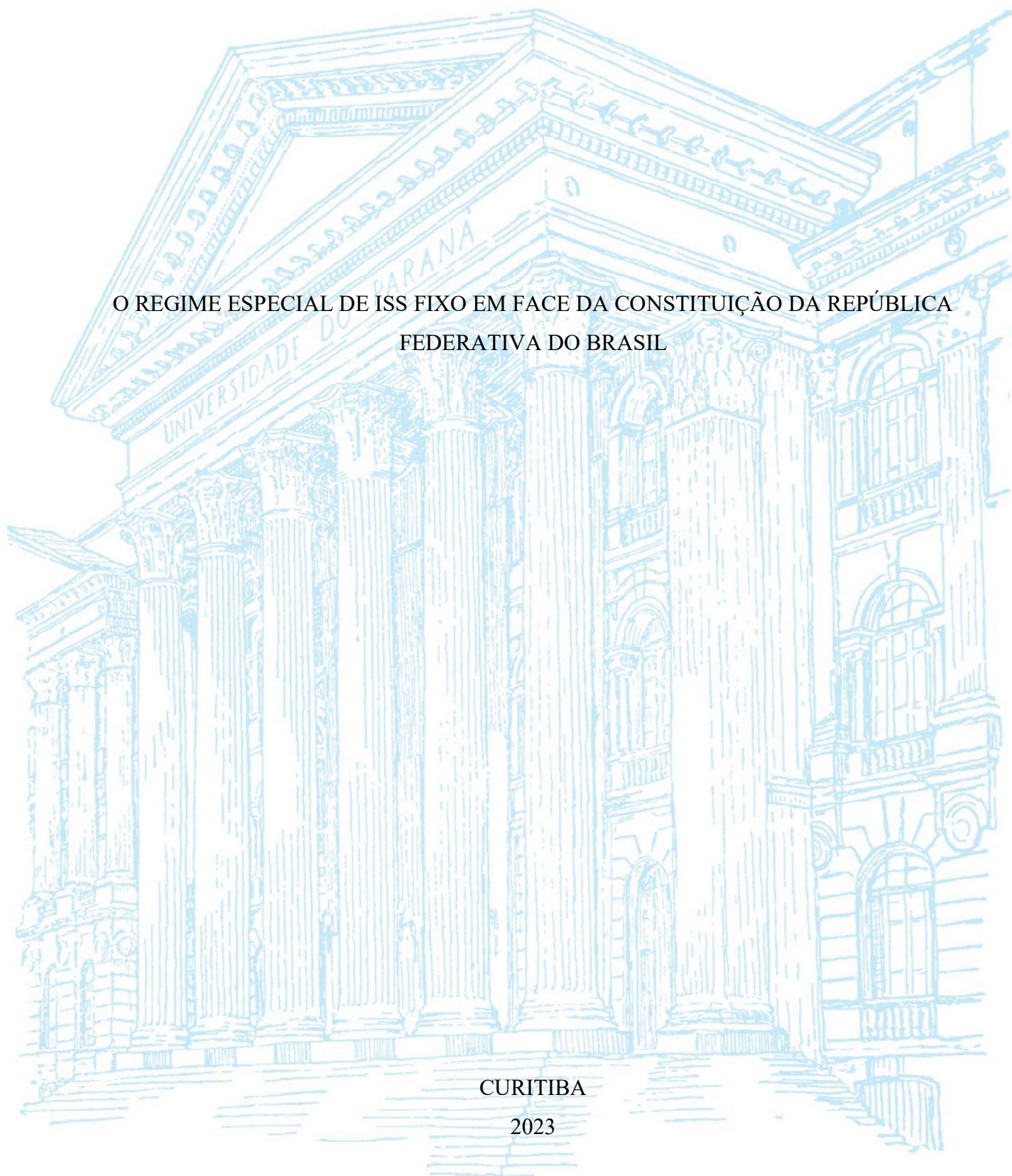
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

LORENZO BELUSSO PIOLA

O REGIME ESPECIAL DE ISS FIXO EM FACE DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA  
FEDERATIVA DO BRASIL

CURITIBA

2023



LORENZO BELUSSO PIOLA

O REGIME ESPECIAL DE ISS FIXO EM FACE DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA  
FEDERATIVA DO BRASIL

Artigo científico (TCC) apresentado ao curso de  
Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas,  
Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial  
à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dra. Betina Treiger Grubenmacher

CURITIBA

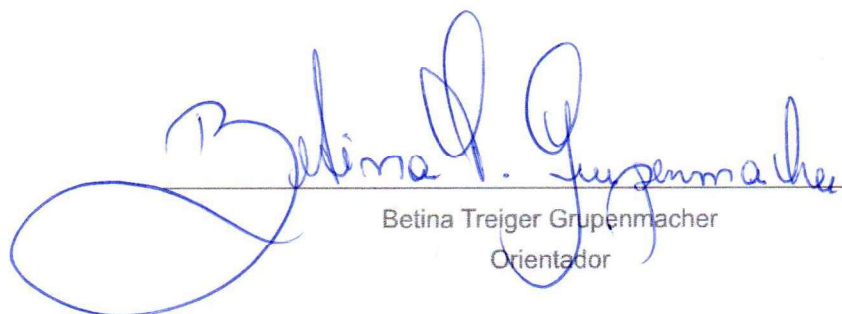
2023

## TERMO DE APROVAÇÃO

O REGIME ESPECIAL DE ISS FIXO EM FACE DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

LORENZO BELUSSO PIOLA

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

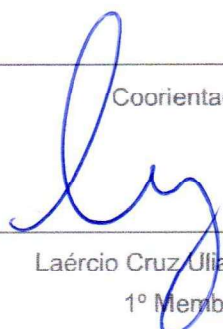


---

Betina Treiger Gruppenmacher  
Orientador

---

Coorientador



---

Laércio Cruz Uliana Junior  
1º Membro



---

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues  
2º Membro

Este trabalho é dedicado aos meus pais, aos docentes da Universidade Federal do Paraná, especialmente à minha orientadora e aos colegas pelo suporte durante toda a caminhada.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço à minha família por todo o amor e incentivo durante essa etapa decisiva em minha vida.

Especialmente aos meus pais, Neiva Justina Belusso Piola e Cladir Piola, pelo apoio incondicional nessa trajetória.

Às amizades feitas durante a faculdade, pois, com certeza, foram elas que tornaram a caminhada mais prazerosa e menos árdua.

À minha orientadora que, ainda no primeiro ano, despertou, a partir de uma palestra na semana da calourada, meu interesse pelo direito tributário.

E a todos que direta ou indiretamente fizeram com que eu me tornasse uma pessoa melhor ao longo desses anos.

“Creio firmemente em uma lei de compensação. As verdadeiras recompensas são sempre proporcionais ao esforço e aos sacrifícios feitos” – Nikola Tesla.

## RESUMO

O tema do presente trabalho de conclusão de curso trata da divergência doutrinária quanto à constitucionalidade do regime especial de tributação de ISS trazido pelo artigo 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406 de 1968. Para tanto, com base no que dispõem as legislações referentes ao ISS ao longo da história, bem como com o que determina a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 ao inaugurar uma nova sistemática jurídica voltada para a construção de um Estado Democrático de Direito, será analisada a existência ou não de respaldo legal-constitucional no que concerne à cobrança de ISS por meio de valores pré-estipulados pelos fiscos municipais, ou seja, busca-se saber se os princípios tributários da isonomia e da capacidade contributiva foram observados, além de averiguar se essa forma de tributar está de acordo com o binômio fundamental que caracteriza a natureza jurídica dos tributos, qual seja, a relação entre hipótese de incidência e base de cálculo.

Palavras-chave: ISS. Decreto-lei 406/68. Isonomia. Capacidade contributiva. Base de cálculo.

## **ABSTRACT**

The theme of this final paper deals with the doctrinal divergence as to the constitutionality of the special ISS tax regime brought in by article 9, §§ 1 and 3, of Decree-Law No. 406 of 1968. Therefore, based on the ISS legislation throughout history, as well as on the provisions of the Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988, which inaugurated a new legal system aimed at building a Democratic State of Law, the existence or not of legal-constitutional support for the collection of ISS through amounts pre-established by the municipal tax authorities will be analyzed, that is, it seeks to find out whether the tax principles of isonomy and ability to pay were observed, in addition to investigating whether this form of taxation is in accordance with the fundamental binomial that characterizes the legal nature of taxes, namely, the relationship between the hypothesis of incidence and the tax basis.

Keywords: ISS. Decree-law 406/68. Isonomy. Contributive capacity. Tax basis.

## LISTA DE ABREVIATURAS OU SIGLAS

Art.	- Artigo
CRFB	- Constituição da República Federativa do Brasil
DL	- Decreto-lei
IR	- Imposto de Renda
LC	- Lei Complementar
CTN	- Código Tributário Nacional
ISS	- Imposto Sobre Serviços
LINDB	- Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
ADCT	- Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
STF	- Supremo Tribunal Federal
STJ	- Superior Tribunal de Justiça
RE	- Recurso Extraordinário
REsp	- Recurso Especial

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>2</b>	<b>A ORIGEM DA APLICAÇÃO DO ISS FIXO: BREVE REMEMORAÇÃO HISTÓRICA .....</b>	<b>11</b>
2.1	SUPOSTA NÃO RECEPÇÃO DA TRIBUTAÇÃO FIXA PELA CRFB/88 .....	12
2.1.1	Iss fixo e isenção heterônoma.....	13
2.2	DA (NÃO) REVOGAÇÃO DO ISS FIXO PELA LC 116/03.....	14
2.3	DA (IN)COMPATIBILIDADE DO ISS FIXO PARA COM A LC 157/16.....	15
<b>3</b>	<b>ISS: REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>16</b>
3.1	CRITÉRIO MATERIAL .....	17
3.2	CRITÉRIO ESPACIAL .....	17
3.3	CRITÉRIO TEMPORAL .....	18
3.4	CRITÉRIO PESSOAL .....	18
3.5	CRITÉRIO QUANTITATIVO .....	19
<b>4</b>	<b>ISS FIXO E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....</b>	<b>21</b>
4.1	IGUALDADE TRIBUTÁRIA E ISS FIXO.....	21
4.2	CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A TRIBUTAÇÃO FIXA.....	23
<b>5</b>	<b>A CONSTITUCIONALIDADE DO ISS FIXO .....</b>	<b>25</b>
<b>6</b>	<b>A INCONSTITUCIONALIDADE DO REGIME DE ISS FIXO.....</b>	<b>28</b>
<b>7</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>33</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>35</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objetivo averiguar a conformidade do regime de tributação do artigo 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/1968, legislação que discorre acerca do ISS fixo, em face do disposto na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Em um primeiro momento, ter-se-á breve abordagem histórica acerca da aplicação do ISS fixo no ordenamento jurídico brasileiro, dando destaque para as principais legislações que tratam da matéria, de sorte a responder os questionamentos sobre a recepção ou não do Decreto-lei 406/68, bem como de sua eventual revogação com a edição da Lei Complementar nº 116/2003 que dispõe sobre as normas gerais do ISS.

Subsequentemente, com enfoque doutrinário e jurisprudencial, a pergunta que se buscará responder é se a tributação do ISS na modalidade fixa é ou não uma forma de isenção instituída pelo legislador complementar, afinal, há expressa vedação para a implementação de isenções heterônomas no art. 151, III, da CRFB.

Ademais, será introduzida, a partir do alicerce classificatório apresentado por Paulo de Barros Carvalho, a regra matriz de incidência tributária do ISS, isto é, seus elementos intrínsecos serão objeto de exame, mais precisamente o critério quantitativo com o intuito de verificar a existência da necessária e íntima relação da hipótese de incidência para com a base de cálculo do referido tributo – formando o binômio que justifica e determina a natureza jurídica do tributo.

Em adendo, após a exposição sobre a regra matriz de incidência tributária do ISS, os princípios constitucionais serão abordados com o aprofundamento de dois deles, quais sejam, a isonomia tributária e a capacidade contributiva, consagrados, respectivamente, nos artigos 150, II e 145, § 1º, ambos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Enfrentados os argumentos de base principiológica e confrontados com a sistemática de tributação fixa do ISS, haverá um diálogo entre os dois lados – aquele que entende como completamente constitucional a exigência do imposto sobre serviços de maneira fixa, isto é, com um valor estipulado previamente e, por outro viés, aquele que não concebe a recepção de tal forma de tributação, justamente por ela não respeitar preceitos constitucionais basilares.

Assim, a relevância do estudo se dá pela necessidade de rediscussão da forma de tributação fixa, eis que, muito embora seja um debate antigo, ainda hoje há diversos embates travados entre municípios e os contribuintes acerca da legitimidade da exação na modalidade disposta no Decreto-lei 406 de 1968.

Por fim, ressalta-se que o tema será abordado por meio do método dedutivo a partir de revisões bibliográficas de textos, livros, teses e artigos, além do imprescindível exame da legislação e doutrina atuais.

## **2 A ORIGEM DA APLICAÇÃO DO ISS FIXO: BREVE REMEMORAÇÃO HISTÓRICA**

O imposto sobre serviços de qualquer natureza, conforme dispõem Gustavo Brigagão e Pedro Grillo (2022), foi inserido no ordenamento jurídico brasileiro a partir da reforma tributária de 1965, quando o antigo Imposto de Indústrias e Profissões (IIP) deu lugar ao ISS.

Posteriormente, com a edição da Lei 5.172 de 1966, houve a criação do Código Tributário Nacional (CTN) que, em seu artigo 72, *caput*, determinou a base de cálculo do ISS como sendo o preço do serviço, excepcionando a diretriz quanto aos serviços efetivados pessoalmente pelo contribuinte – nessas situações, o imposto seria calculado por meio de “alíquotas fixas ou variáveis” – art. 72, I, CTN.

Em 1968, sobreveio o Decreto-lei n.º 406 que revogou o referido artigo do CTN, de sorte a regular expressamente em seu art. 9º, §§ 1º e 3º a tributação especial a partir de um valor fixo previamente estipulado (BRIGAGÃO; GRILLO, 2022).

Nesse sentido, esta é a redação do dispositivo supracitado:

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.

A regra geral é a mesma do antigo artigo 72, ou seja, o ISS é calculado sobre o preço do serviço. Contudo, à luz do §1º, a partir do momento em que a prestação do serviço se der via trabalho pessoal do próprio contribuinte, ter-se-á a instituição de alíquotas fixas ou variáveis, não se utilizando mais como base de cálculo a importância paga a título de remuneração do próprio labor, sendo estendida essa interpretação para as sociedades profissionais – vide parágrafo 3º (BRIGAGÃO; GRILLO, 2022).

Ainda, as discussões sobre a legalidade da cobrança do ISS fixo causaram repercussão a partir da entrada em vigor de outras três legislações: a Constituição da República em 1988, a Lei Complementar 116/2003 e a Lei Complementar 157/16, eis que, com base nelas, foram questionadas a recepção e eventuais revogações do regime especial de tributação.

## 2.1 SUPOSTA NÃO RECEPÇÃO DA TRIBUTAÇÃO FIXA PELA CRFB/88

Quanto à suposta não recepção do ISS fixo pela CRFB, dispõe Hugo de Brito Machado (2003) que, muito embora tenha o referido tema sido alvo de discussões, as dúvidas foram rebatidas pelo próprio STF, haja vista os Recursos Extraordinários 220.323/MG e 236.604-7/PR.

No mesmo sentido, expõe Kiyoshi Harada quando diz que:

O Decreto-lei nº 406/68 foi recepcionado pela nova ordem constitucional implantada em 1988, sendo que os dispositivos pertinentes ao ISS vigoraram até o advento da Lei Complementar nº 116/03, que os revogou, **com exceção do art. 9º e parágrafos que continuam em plena vigência.** (2014, p. 10, grifo nosso)

Logo, de acordo com Harada, muito embora a LC 116/03 tenha revogado o Decreto-lei 406/68, ela não alterou a normativa acerca do ISS fixo.

Não obstante, como forma de sedimentar esse entendimento o STF editou a Súmula 663, com o seguinte enunciado: “Os §§ 1º e 3º do art. 9º do DL 406/68 foram recebidos pela Constituição”.

No mais, ainda em favor da tese que salvaguarda a recepção da tributação fixa do ISS regulada pelo Decreto 406/68, tem-se que, com base no artigo<sup>1</sup> 34, §5º do ADCT, fica assegurada a aplicação de legislação pretérita à Carta Magna quando não for incompatível com o novo sistema tributário nacional (BRIGAGÃO; GRILLO, 2022).

Quer dizer, desde que o Decreto-lei 406/68 não seja incompatível com o atual sistema tributário disposto na Lei Maior, ele é passível de recepção e aplicação ao atual ordenamento jurídico brasileiro.

Porém, como se verá em momento oportuno – tópico relativo à corrente que defende a inconstitucionalidade da exação na modalidade fixa – há aqueles que, ainda hoje, sustentam a inadequação do ISS fixo, eis que afrontaria os ditames constitucionais.

---

<sup>1</sup> Art. 34, § 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.

Assim sendo, embora a discussão acerca da legitimidade da tributação fixa seja questionável, não há dúvidas que o entendimento uníssono da jurisprudência do Excelso Supremo Tribunal Federal é pela sua recepção.

### 2.1.1 Iss fixo e isenção heterônoma

Outro ponto também pacificado pela jurisprudência é sobre a hipótese de o ISS em valores fixos configurar ou não verdadeira isenção heterônoma imposta pela União em face de tributo municipal.

Em princípio, pode-se definir isenção como sendo uma espécie de exoneração tributária, constituída mediante lei, de sorte a tornar sem efeitos a norma descritiva da hipótese de incidência, isto é, trata-se de medida que objetiva obstaculizar o exercício da competência tributária, tendo como resultado o não surgimento da obrigação principal (COSTA, 2021).

Dessa forma, conforme se denota do julgamento do RE 236.604-7/PR, o Ministro Carlos Velloso, relator do recurso supracitado, quando enfrentou a temática, argumentou no seguinte sentido:

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.** (...) Não configurando os citados dispositivos legais, §§ 1º e 3º, do DL 406/68, isenção, não há falar em ofensa ao art. 151, III, da CF/88. (grifo nosso)

Também, de acordo com Hugo de Brito Machado Segundo e Gustavo Brigagão (2022), não há como configurar violação ao princípio da isenção heterônoma expresso no art. 151, III, da CRFB, dado que o regime especial de ISS sequer configura isenção, uma vez que nas situações em que o ônus ordinariamente aplicável é minorado, tem-se apenas a existência de norma mais específica que diminui a alíquota ou que apesar de mantê-la inalterada, rebaixa a base de cálculo, não sendo, portanto, isenção.

Em suma, quando se calcula o ISS devido pelos profissionais autônomos e por suas sociedades a partir de um valor pré-estipulado, inexistente qualquer benefício fiscal ou isenção heterônoma, haja vista que há cenários em que o regime especial pode se demonstrar mais gravoso para os profissionais liberais e suas sociedades, de sorte que a tributação fixa é, portanto, apenas um critério diferente elegido pelo legislador (MELO; PAULSEN, 2021).

## 2.2 DA (NÃO) REVOGAÇÃO DO ISS FIXO PELA LC 116/03

A segunda polêmica envolvendo o histórico de legislações que trataram do ISS está relacionada à Lei Complementar 116/03 – responsável por disciplinar as normas gerais relativas ao ISS em âmbito nacional.

Pelo fato de não discorrer sobre o ISS fixo, a Lei Complementar 116/03 gerou, com o seu advento, a perspectiva para determinados entes, especialmente os municípios, de que a única base de cálculo possível ao imposto seria o preço do serviço – art.<sup>2</sup> 7º da LC 116/03 -, ou seja, que teria sido tacitamente revogada a sistemática da tributação fixa do imposto sobre serviços.

Contudo, também aqui não subsistem controvérsias jurisprudenciais, na medida em que o Colendo Superior Tribunal de Justiça (STJ)<sup>3</sup> – encarregado pela palavra final no que diz respeito à lei federal infraconstitucional -, ao enfrentar o impasse, entendeu pela não revogação por três motivos.

O primeiro se refere ao fato de que o art.<sup>4</sup> 10 da LC 116/03 revogou de forma expressa os artigos 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-lei 406/68, deixando, intencionalmente, de revogar o disposto no art. 9º.

O segundo se dá, pois, na primeira redação do projeto de lei da LC 116 havia, também no art. 10º, disposição incluindo o art. 9º no rol de revogações, tendo sido suprimida tal inclusão nas deliberações legislativas – dando indícios da intenção do legislador em não revogar o referido artigo que trata da cobrança do ISS na forma fixa (BRIGAGÃO; GRILLO, 2022).

O terceiro se justifica na medida em que o STJ entendeu que não se vislumbram incompatibilidades entre o ISS fixo e o ISS cobrado com base no preço do serviço (MELO; PAULSEN, 2021).

---

<sup>2</sup>Art. 7º: A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

<sup>3</sup>BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.016.688/RS. Relator: Min. José Delgado. Julgado em 06 de maio de 2008. Disponível em: <[https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=3958679&num\\_registro=200703008148&data=20080605&tipo=5&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=3958679&num_registro=200703008148&data=20080605&tipo=5&formato=PDF)>. Acesso em: 27 de setembro de 2021.

<sup>4</sup> Art. 10: Ficam revogados os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei no 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3o do Decreto-Lei no 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar no 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei no 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar no 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar no 100, de 22 de dezembro de 1999.

Ainda, a partir da inteligência do art.<sup>5</sup> 2º, §2º, da LINDB, sabe-se que a lei nova, ao versar sobre questões gerais além das já existentes, não tem o condão de revogar ou modificar lei anterior.

Quer dizer, a legislação nova que estabeleceu disposições gerais sobre o ISS (LC 116/03) não invalida a lei pretérita (Decreto-lei 406/68) visto que ausente declaração expressa nesse sentido, além de que aquela é compatível com esta (BRIGAGÃO; GRILLO, 2022).

Outrossim, um último esforço daqueles que rogam pela revogação do ISS fixo está na argumentação de que foram revogados dois dispositivos<sup>6</sup> de lei que deram ao §3º, art. 9º do DL 406/68 as suas redações mais atuais e, dessa forma, revogado estaria a sistemática de tributação fixa no que concerne às sociedades profissionais.

Porém, Brigagão e Grillo (2022) rebatem essa compreensão, uma vez que os artigos revogados já teriam sido assimilados pela norma do § 3º do art. 9º do Decreto-lei 406/68.

Nessa toada, dissertam Alisson Carvalho Souza, Condorcet Rezende (2004, p. 408) ao afirmarem que “a revogação de lei que tenha alterado o texto de outra não afeta essa última, que continuará vigente com a redação que lhe foi dada pela lei revogada”.

Isso posto, reitera-se que em seara jurisprudencial a não revogação do art. 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-lei 406/68 é a linha de pensamento que, atualmente, vigora.

### 2.3 DA (IN)COMPATIBILIDADE DO ISS FIXO PARA COM A LC 157/16

Por fim, o mais recente imbróglgio relativo ao regime de ISS fixo está relacionado com a Lei Complementar 157/2016, posto que a mencionada legislação trouxe alterações ao ISS e, por consequência, modificou a LC 116/03.

Houve, por exemplo, a definição da alíquota mínima do ISS no patamar de 2% (dois por cento) - art. 8º-A – e a vedação da concessão de isenções, incentivos e benefícios tributários ou financeiros, excetuando determinados subitens da lista anexa - §1º do supracitado dispositivo.

Dito isso, os Fiscos municipais começaram a invocar teses alegando que o regime especial fixo de ISS seria, em verdade, uma afronta ao patamar mínimo estabelecido para a alíquota (2%) (BRIGAGÃO; GRILLO, 2022).

---

<sup>5</sup> Art. 2º, § 2º: A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

<sup>6</sup> Os dispositivos referidos são os artigos 3º do Decreto-lei 834/69 e 2º da Lei Complementar 56/87.

No entanto, em concordância com Brigagão e Grillo (2022), a finalidade da regulamentação de um patamar mínimo se dá justamente para ser respeitada a lição do art.<sup>7</sup> 156, §3º, I, da CRFB, isto é, fixar alíquota mínima do ISS por meio de lei complementar.

Acresce-se a essa motivação o intento em evitar guerras fiscais entre municípios, uma vez que com a fixação de uma alíquota mínima, haveria maior previsibilidade e segurança jurídica, sendo, conforme dito anteriormente, vedadas, em regra, concessões de benefícios fiscais.

Por fim, vale destacar como terceiro objetivo da LC 157/2016, a concretização do que já havia sido exposto no art.<sup>8</sup> 88, incisos I e II do ADCT, isto é, declarar como mínima a alíquota no patamar de 2% (dois por cento) e vedar, como regra geral, a concessão de isenções e incentivos (BRIGAGÃO; GRILLO, 2022).

Logo, imperiosa a conclusão no sentido de que não há qualquer incompatibilidade entre a LC 157/2016 e o regime de ISS fixo para aqueles que entendem pela sua recepção quando da CRFB.

### **3 ISS: REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Com base nas lições de Paulo de Barros Carvalho (2019), a estrutura da norma jurídica tributária se subdivide em antecedente – também chamado de descritor ou hipótese – e consequente – comumente denominado de prescritor.

Dessa forma, o antecedente está atrelado a previsão de um fato lícito, como por exemplo prestar serviço. Por outro lado, o consequente tem o condão de prescrever a relação jurídica que será originada pela ocorrência do fato descrito no suposto.

Portanto, enquanto o antecedente identifica a possível ocorrência de um fato jurígeno, o consequente trabalha na identificação da relação jurídica – obrigação tributária – nascida quando da subsunção do fato praticado no mundo fenomênico à norma descrita na hipótese.

---

<sup>7</sup> Art. 156, § 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.

<sup>8</sup> Art. 88: Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do *caput* do mesmo artigo: I – terá alíquota mínima de 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, de 31 de dezembro de 1968; II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I. (Artigo acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002).

Ademais, ao descrever a esquematização genérica estrutural da norma, Carvalho indica que ela é representada pela junção de três critérios relativos à hipótese – critério material, espacial e temporal – e outros dois compondo o consequente – critério pessoal e quantitativo.

### 3.1 CRITÉRIO MATERIAL

O critério material da hipótese é a referência feita pelo legislador a atividades de pessoas a serem praticadas em determinado tempo e espaço - critérios temporal e espacial, respectivamente (CARVALHO, 2019).

Todavia, em seu sentido mais singular, ou seja, ao ser desvinculado das coordenadas de espaço-tempo, pode-se dizer que o critério material é o núcleo da norma a ser representado pela junção de um verbo com o seu complemento. No caso do ISS o elemento nuclear é a união dos termos “prestar” (verbo) e “serviço” (complemento).

Assim sendo, o núcleo do imposto sobre serviços é descrito por Aires F. Barreto (2018, p. 496) como “a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer”.

Contudo, nem todo serviço quando prestado é apto a ensejar a cobrança de ISS, vez que, conforme definição exteriorizada pelo art. 1º da LC 116/03, apenas é fato gerador do imposto sobre serviços “(...) a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”.

Portanto, a prestação de serviço constante da referida lista anexa caracteriza o elemento nuclear do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza, eis que ela é a situação definida em lei como suficiente e necessária à sua ocorrência – vide art.<sup>9</sup> 114 CTN.

### 3.2 CRITÉRIO ESPACIAL

O elemento espacial do antecedente expressa o local da ocorrência para que o fato jurídico tributário irradie seus efeitos inerentes (CARVALHO, 2019).

Quanto ao ISS, a matéria está disciplinada no art. 3º da Lei Complementar 116/03. Nesse sentido, o dispositivo, *in verbis*:

---

<sup>9</sup> Art. 114: Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (...)

Ou seja, o *locus facti*, em regra, é o estabelecimento do prestador e, em não havendo estabelecimento, será o local do domicílio do prestador, salvo exceções previstas na lei.

### 3.3 CRITÉRIO TEMPORAL

O marco temporal do imposto sobre serviços de qualquer natureza ocorre, geralmente<sup>10</sup>, quando da integral concretização do fato – serviço -, isto é, acaso haja a interrupção do serviço por qualquer motivo que seja, não há que se falar em serviço prestado para fins da incidência do ISS (BARRETO, 2018).

Ademais, o referido autor constata que “não se há confundir o momento da conclusão com o momento do pagamento pela prestação do serviço” (BARRETO, 2018, p. 514) – o que condiciona o critério temporal é a conclusão, não podendo o contribuinte alegar, por exemplo, a demora no pagamento como causa a retardar o instante em que o fato ocorreu.

Em consonância, discorre Carvalho:

**Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito**, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto — o pagamento de certa prestação pecuniária. (2019, p. 299, grifo nosso)

Isso posto, conclui-se que o critério temporal está diretamente conectado com a efetivação do critério material, de sorte que é imprescindível a ocorrência da prestação do serviço para dar azo ao conhecimento do elemento temporal que caracteriza o nascimento de um direito subjetivo para o Fisco municipal e, ao mesmo tempo, um dever jurídico ao sujeito passivo.

### 3.4 CRITÉRIO PESSOAL

O elemento pessoal - encarregado de tratar dos sujeitos da relação tributária - é um dos componentes lógicos relativos ao consequente da norma tributária. No caso do ISS, via de regra,

---

<sup>10</sup> Geralmente, pois existem serviços que podem ser fracionados. Contudo, conforme dispõe Aires F. Barreto (2018, p. 516), “a regra é da indecomponibilidade do serviço”.

o sujeito ativo é o Município ou o Distrito Federal onde é realizado o núcleo da hipótese – prestar serviços.

Vale destacar que, pelo fato de os entes supracitados exercerem a capacidade tributária ativa, muito embora possível a delegação, é desnecessária a designação da lei quanto a quem é o sujeito ativo, recaindo, portanto, tal condição, na figura do ente titular da competência para instituir o imposto (BARRETO, 2018).

No que se refere à sujeição passiva, dispõe o art. 121, incisos I e II do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Nesse sentido, o sujeito passivo do imposto sobre serviços é aquele que realiza a materialidade da hipótese de incidência, isto é, que possui relação pessoal e direta com a situação hipotética descrita – o contribuinte.

Não obstante, há situações em que, mesmo não exprimindo a condição de contribuinte, determinados sujeitos se tornam aptos a integrar o polo passivo da obrigação e arcar com o pagamento do tributo por conta de expressa previsão legal, ou seja, tornam-se responsáveis pelo adimplemento da obrigação tributária.

Dessa forma, os prestadores de serviço – advogados, médicos, cabeleireiro etc. -, sendo pessoa física ou jurídica, ao efetuarem a conduta descrita no antecedente, serão postos na condição de devedores do imposto sobre serviços, salvo casos previstos em lei indicando possíveis responsáveis tributários.

### 3.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO

Vistos, sucintamente, os agentes que compõem a relação tributária, bem como os locais, momentos e ações que traduzem no nascimento da obrigação, resta agora mensurar, isto é, dimensionar o *quantum* a ser pago pelo sujeito passivo.

Portanto, o critério quantitativo nada mais é do que o elemento que traz os fatores que, ao serem analisados conjuntamente, traduzem o valor pecuniário da dívida (CARVALHO, 2019).

Dito isso, para se definir o valor do tributo, faz-se necessária a conjugação de dois elementos: base de cálculo e alíquota. Aquela, segundo Barreto (2018), pode ser definida como uma entidade legalmente descrita que expressa um padrão ou unidade de referência a ser utilizado, em consonância com a alíquota, para, então, ser obtido a proporção financeira do fato tributário.

Em outras palavras, entendendo-se que uma das funcionalidades da base de cálculo é, justamente, possibilitar a afirmação do critério material, de sorte que o núcleo da norma é exteriorizado pela ligação de um verbo com o seu complemento – “prestar serviços” no caso do ISS -, o critério quantitativo do imposto sobre serviços, ao afirmar a consistência material da norma, seria o adjunto adnominal “serviços de que valor” – (BARRETO, 2018).

Ademais, Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 358) infere três possíveis funções desempenhadas pela base de cálculo, haja vista a “versatilidade categorial desse instrumento jurídico”.

A primeira seria a mensuração da magnitude real do fato, a segunda está atrelada à noção de integrar a específica determinação da dívida e, por fim, a função de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material descrito na hipótese normativa.

Já a alíquota pode ser um valor monetário que varia de acordo com escalas progressivas relativas à base de cálculo, ou um montante fixo; além de poder ser fração da própria base de cálculo (CARVALHO, 2019).

Com relação ao ISS, tem-se que a LC 116/03 expressou a base de cálculo na redação do seu artigo 7º como sendo o preço do serviço. Porém, é admitido, em certas situações, a estipulação de um valor fixo a ser pago por determinados contribuintes sem levar em conta o preço do serviço prestado - art. 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-lei 406/68.

Quanto às alíquotas, não sendo um dos casos passíveis de tributação fixa, tem-se que a proporção a ser paga pelo sujeito passivo do imposto sobre serviços é regulada pelos artigos<sup>11</sup> 8º inciso II e 8º-A – mínimo de 2% (dois por cento) – com exceção<sup>12</sup> de três serviços da lista anexa - e máximo de 5% (cinco por cento).

---

<sup>11</sup> Art. 8º: As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes: II – demais serviços, 5% (cinco por cento). Art. 8º-A: A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

<sup>12</sup> Art. 8º-A, § 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.

Em suma, Anselmo Zilet Abreu (2016) afirma que existem três regras matrizes de incidência tributárias relativas ao ISS, a saber: as do artigo 9º, §§ 1º e 3º do DL 406/68 – sendo a do § 1º relativa aos profissionais pessoas físicas que prestam serviço pessoalmente; enquanto no § 3º são somente as sociedades prestadores dos serviços descritos no referido dispositivo, de sorte a efetuar o serviço por meio de trabalho pessoal de profissionais habilitados que assumam responsabilidade técnica pessoal.

Por fim, a terceira regra matriz faria jus às demais situações em que são prestados serviços previstos no rol da lista anexa da Lei Complementar 116/03.

#### **4 ISS FIXO E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS**

Os princípios atuam como vigas mestras de um edifício, requerendo estrita atenção e ocasionando, quando violados, o desabamento de toda a sua estrutura – notadamente o ordenamento jurídico brasileiro.

Dessa feita, seguindo o entendimento de Roque Antonio Carrazza (2019, p. 44), é cediço que “nenhuma interpretação poderá ser havida por boa (e, portanto, por jurídica) se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico-constitucional”.

Em consonância leciona Karl Larenz (1997, p. 480) que “(...) entre várias interpretações possíveis segundo os demais critérios sempre obtém preferência aquela que melhor concorde com os princípios da Constituição”.

Nesse viés, busca-se saber se a tributação fixa do ISS regradada pelo DL 406/68 obedece aos ditames constitucionais no que tange aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

##### **4.1 IGUALDADE TRIBUTÁRIA E ISS FIXO**

Para saber se o regime diferencial de ISS está de acordo com o preceito da igualdade<sup>13</sup>, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (2021, p. 21), a análise deve recair sobre três situações centrais:

---

<sup>13</sup> Expresso, pelos artigos 5, caput, e 150, II, ambos da CRFB que, respectivamente, dispõem: Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...); Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação

- (a) A primeira diz com o elemento tomado como o fator de desigualação.
- (b) A segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de *discrimen* e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado.
- (c) A terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte juridicizados.

De acordo com Gustavo Brigagão e Pedro Grillo (2022), o fator que justifica o tratamento especial dado pelo ISS fixo – fator de desigualação - advém do fato de que a prestação de serviço gera responsabilidade pessoal do próprio contribuinte, ou seja, o critério erigido busca tratar de forma diferenciada os profissionais liberais e as sociedades por eles formadas que visem a prestação de serviços técnicos a ser efetuada pessoalmente sob a responsabilidade pessoal dos citados profissionais.

Isto posto, pelo fato de a responsabilidade ser pessoal do próprio prestador e, nos casos das sociedades, por serem sociedades de trabalho, não tendo cunho empresarial<sup>14</sup>, o fator apto a justificar a desigualdade de tratamento é plausível, isto é, tem-se como respeitado o primeiro ponto elencado por Mello.

No que se refere à correlação lógica entre o fator *discrimen* e a modalidade diferenciada de recolhimento do tributo, torna-se polêmico o debate.

Isso porque muitos doutrinadores e a jurisprudência uníssona dos tribunais brasileiros entendem ser completamente válida a correlação entre tributar os profissionais liberais e as sociedades por eles compostas de forma diversa à regra geral – por serem responsáveis pessoalmente pelos resultados e não se organizarem no modelo empresarial – e, portanto, determinar como regime jurídico diferencial o pagamento de certa importância fixa pré-estipulada pelo ente municipal.

Contudo, há quem divirja dessa linha de raciocínio, a exemplo de Marcelo Caron Baptista (2005), eis que o referido autor não concorda com a forma em que a diferenciação é estabelecida, isto é, não concebe a existência de um tributo carecedor de base de cálculo.

Dito isso, para Baptista, o ISS fixo enseja agressão ao segundo ponto nodal da igualdade, dada a incompatibilidade entre o *discrimen* e a desigualdade formada.

---

equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

<sup>14</sup> É empresarial, nas lições de Fábio Ulhoa Coelho, a sociedade com características preponderantemente voltadas a organização da atividade econômica com fulcro em produzir e ou circular bens e serviços. Logo, é preciso identificar nesses profissionais e em suas sociedades qual a natureza de suas atividades habituais, se intelectuais ou típicas de empresário (COELHO, Fábio Ulhoa. Parecer: da impossibilidade de atribuição de natureza empresarial a escritório de advocacia. *In*: BARRETO, Paulo Ayres; BRIGAGÃO, Gustavo; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). **Questões polêmicas do regime tributário de iss das sociedades profissionais**. São Paulo: Quartir Latin, 2022. p. 251-276).

Em complemento, dispõe Celso Antônio Bandeira de Mello:

(...) é agredida a igualdade quando o fator diferencial adotado para qualificar os atingidos pela regra não guarda relação de pertinência lógica com a inclusão ou exclusão no benefício deferido ou com a inserção ou arrecadamento do gravame imposto. (2021, p. 38)

Por fim, como último tópico a ser observado para se saber se fora respeitada ou não a igualdade está a necessidade de que o vínculo lógico entre fator de desigualação e a modalidade diferenciada de tratamento esteja de acordo com os preceitos e valores presentes na Carta Magna, ou seja, necessário se faz prestigiar, com a diferenciação de tratamento, interesses constitucionalmente defendidos (MELLO, 2021).

Assim sendo, tendo em vista que há divergências a respeito do segundo tópico – relação lógica entre fator discrimen e tratamento divergente -, aqui também não existe concordância, uma vez que, por exemplo, para Baptista, um imposto que não detém elemento fundamental pertinente ao critério quantitativo da regra matriz de incidência (base de cálculo) sequer poderia ser classificado como tal, de sorte a ferir, cabalmente, o sistema tributário constitucional.

#### 4.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A TRIBUTAÇÃO FIXA

Além do respeito à isonomia, outro desafio imposto à seara tributária é a necessidade de mensurar a capacidade contributiva dos contribuintes, respeitando-se o mínimo existencial e observando o dever de lealdade – progressividade -, de sorte a dar azo para que os interesses públicos sejam satisfeitos sem comprometer os direitos fundamentais dos cidadãos (CARVALHO, 2019).

Dessa forma, idealmente, quem possui mais recursos deveria contribuir em uma proporção maior; quem tem menos pagaria quantia menor ao erário e aqueles que nada possuem não deveriam ser incumbidos com o dever de pagar tributos.

Em outras palavras, “as pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção de seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza” (CARRAZZA, 2019, p. 79).

Para tanto, dispõe a Carta magna acerca do princípio da capacidade contributiva:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os

direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Assim, vale destacar que muito embora a CRFB faça menção<sup>15</sup> expressa à “capacidade econômica”, ela, em verdade, faz referência à capacidade contributiva, ou seja, à capacidade de pagar tributos. A exemplo, pode-se citar uma pessoa que só detém o essencial, isto é, possui capacidade econômica, mas não contributiva.

Por mais, destaca-se a existência de divergências<sup>16</sup> acerca da capacidade contributiva ser subjetiva (COÊLHO, 1990), - levar em conta a capacidade econômica real do contribuinte, ou seja, a sua aptidão de arcar com o ônus da carga tributária advinda do imposto – ou objetiva (CARRAZZA, 2021) – não examinar as condições econômicas reais de cada indivíduo, mas sim os aspectos objetivos de riqueza, a exemplo de ter um automóvel.

Outrossim, é válido rememorar que o fato de o imposto sobre serviços ser exigido em valor fixo pré-estipulado demonstra o intento do legislador em dispender tratamento diferenciado para os profissionais que prestam serviço em caráter personalíssimo<sup>17</sup> e sem cunho empresarial<sup>18</sup>.

Entretanto, muito se questiona sobre a obediência do ISS fixo ao *discrímen* da capacidade contributiva, dado que uma forma de tributação que se vale de um valor fixo

---

<sup>15</sup> Conforme argumenta Micaela Dominguez Dutra, pode-se dizer que capacidade contributiva não é sinônimo de capacidade econômica, uma vez que um indivíduo pode ter condições econômicas - deter poderio elevado no que se refere à promoção de trocas econômicas, e, não por isso, estaria automaticamente enquadrado como detentor de capacidade contributiva. Em outras palavras, a capacidade contributiva deve ser averiguada por meio de parâmetros de gasto para usufruto dos direitos econômicos resguardados ao indivíduo, a exemplo da alimentação e educação (DUTRA, 2008).

<sup>16</sup> Para Carrazza, a capacidade contributiva aludida pela CRFB é somente objetiva, eis que só considera as manifestações objetivas de riqueza. Isto é, “com o fato-signo presuntivo de riqueza tem-se por incontroversa a existência de capacidade contributiva” (CARRAZZA, 2021, p. 83), de sorte que não importaria se, por exemplo, quem detivesse um veículo automotor, não possuísse dinheiro para quitar o IPVA, pois se encontra desempregado – o desemprego não exime o pagamento do referido imposto.

<sup>17</sup> Hendrick Pinheiro e Ane Elisa Perez destacam que, segundo o STJ, seria personalíssima a prestação individual do serviço pelo profissional habilitado, restando somente sobre o dito profissional a responsabilidade do trabalho efetuado – BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg em AREsp nº 792878, SEGUNDA TURMA, J. 3/12/2015 (PEREZ, Ane Elisa; PINHEIRO, Hendrick. Arbitragem como função na advocacia: consequências em relação ao imposto sobre serviços. *In*: BARRETO, Paulo Ayres; BRIGAGÃO, Gustavo; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). **Questões polêmicas do regime tributário de iss das sociedades profissionais**. São Paulo: Quartir Latin, 2022. p. 233-250).

<sup>18</sup> Não há características de atividade empresarial quando dá existência de personalidade no serviço prestado ou, nos casos de sociedade de advogados, pelo disposto no art. 16 da Lei n. 9.606/94 (PEREZ, Ane Elisa; PINHEIRO, Hendrick. Arbitragem como função na advocacia: consequências em relação ao imposto sobre serviços. *In*: BARRETO, Paulo Ayres; BRIGAGÃO, Gustavo; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). **Questões polêmicas do regime tributário de iss das sociedades profissionais**. São Paulo: Quartir Latin, 2022. p. 233-250).

arbitrado pelo fisco municipal, sem levar em consideração o preço do serviço prestado, não<sup>19</sup> teria o condão de averiguar a real capacidade do contribuinte.

Dito isso, passa-se a análise dos posicionamentos defendidos por aqueles que entendem o regime especial de ISS trazido pelo art. 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-lei 406/68 como sendo constitucional, em contraste com os defensores da inconstitucionalidade do imposto sobre serviços ser cobrado por valor fixo.

## 5 A CONSTITUCIONALIDADE DO ISS FIXO

A posição pela compatibilidade entre o regime de ISS estabelecido pelo Decreto-lei 406/68 e a Carta Magna é, como afirmado anteriormente, praticamente uniforme tanto na doutrina como na jurisprudência dos tribunais pátrios.

Os defensores da constitucionalidade justificam seus posicionamentos a partir de diversos pilares, a exemplo do ISS fixo ser um regime recepcionado e não revogado pela CRFB por respeitar os princípios constitucionais da igualdade e capacidade contributiva (BRIGAGÃO; GRILLO, 2022).

Subsidiariamente, alegam que a função extrafiscal do regime fixo de tributação deveria ser preservada em detrimento do respeito para com a capacidade contributiva; exploram a ideia de evitar a sobreposição de ISS sobre o IR e, por fim, existe, ainda, a defesa, por alguns autores, de que a tributação do imposto sobre serviços, nos moldes do DL 406/68 não é fixa e, portanto, não há que falar em desrespeito à CRFB (BARRETO, 2018).

Quanto à recepção e não revogação, remete-se ao exposto no tópico da historicidade, de sorte a relembrar o entendimento sumulado em defesa da recepção – Súmula 663 do STF.

Nesse sentido é o posicionamento do Ministro Dias Toffoli, relator do Agravo<sup>20</sup> regimental no agravo de instrumento nº 703.982:

(...) ISS. Recepção do Decreto-Lei 406/1968, art. 9º, § 3º. Base de cálculo das sociedades prestadoras de serviços profissionais. Tributação diferenciada que não atenta contra a isonomia ou a capacidade contributiva. Incidência da Súmula 663 do STF. 1. As bases de cálculo previstas para as sociedades prestadoras de serviços

<sup>19</sup> Não teria o condão, pois, mesmo pertencendo a uma mesma classe profissional, na realidade, há condições econômicas substancialmente divergentes – dois escritórios de advogados, em um mesmo município, com quatro advogados cada, seriam encarregados de adimplir com o mesmo valor de ISS, mesmo que um deles fature o quádruplo do que o outro, demonstrando, portanto, verdadeira violação ao preceito da capacidade contributiva.

<sup>20</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag.Rg no AI 703.982/RJ. Rel. Min. Dias Toffoli. Julgado em 09 de abril de 2013. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=145841634&ext=.pdf>>. Acesso em: 25 de agosto de 2022.

profissionais foram recepcionadas pela nova ordem jurídico-constitucional, na medida em que se mostram adequadas a todo o arcabouço principiológico do sistema tributário nacional.

Destarte, é justamente pelo respeito aos preceitos principiológicos presentes na Carta Magna que se deve argumentar a favor da recepção<sup>21</sup> da sistemática fixa de tributação do ISS.

Por mais, elucidam Paulsen e Melo (2021) que não houve, seja por parte da LC 116/2003, seja com relação à LC 157/2016, qualquer possibilidade de revogação do sistema de tributação fixa, eis que o primeiro dispositivo expressamente revogou os artigos do Decreto-lei 406/68, não incluindo o art. 9º - inexistindo, portanto, revogação expressa -, além de que o processo legislativo que deu origem à LC 116/2003, em sua redação primeira, albergava a revogação do art. 9º, sendo essa disposição ocultada propositalmente posteriormente nas deliberações legislativas.

No que se refere à LC 157/2016, o argumento da revogação também não prospera, haja vista que ela apenas fixou a alíquota mínima de 2% do ISS, isto é, apenas houve regulação do art. 88, incisos I e II, do ADCT.

Ou seja, não há que falar, a partir dessas concepções, em qualquer incompatibilidade da tributação fixa para com o texto constitucional, de sorte que, para os autores supracitados, houve não só a recepção da sistemática como também a sua continuidade, quer dizer, não revogação com as leis posteriores.

No tocante ao respeito aos princípios, vale ressaltar que, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (2021), são três os tópicos a serem averiguados para analisar se houve eventual violação à isonomia, quais sejam, o fator de desigualação, a existência de correlação lógica entre o fator *discrimen* e a diferenciação posta e se essa correlação lógica está em consonância com os valores defendidos pela Lei Maior.

Dito isso, adverte Barreto (2018) que o fator de discriminação do ISS fixo não tolhe favoritismos, isto é, o fato de haver requisitos<sup>22</sup> coaduna com a hipótese de a tributação fixa ser

---

<sup>21</sup> Pode-se definir a recepção constitucional a partir das lições de Misabel de Abreu Machado Derzi, Valter de Souza Lobato e Ingrid Oliveira de Almeida como “o fenômeno da continuidade da vigência de normas anteriores compatíveis com a nova ordem constitucional” (2022, p. 57), sendo, neste caso, o art. 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-lei 406/68 a norma em exame (ALMEIDA, Ingrid Oliveira de; DERZI, Misabel de Abreu Machado; LOBATO, Valter de Souza. O regime especial de tributação fixa anual, per capita, das sociedades profissionais de advogados por meio do ISS: necessidade no contexto de um imposto de renda mínimo. *In*: BARRETO, Paulo Ayres; BRIGAGÃO, Gustavo; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). **Questões polêmicas do regime tributário de iss das sociedades profissionais**. São Paulo: Quartir Latin, 2022. p. 55-86).

<sup>22</sup> Os requisitos podem ser sintetizados na necessidade de o trabalho ser de responsabilidade pessoal do próprio contribuinte e, no caso das sociedades, não serem de cunho empresarial.

usufruída por diversos indivíduos que se encaixem nas condições delineadas pela lei, de sorte a não favorecer uma pessoa em específico e, portanto, o critério *discrimen* estaria respeitado.

Haveria correlação lógica na medida em que o fator de desigualdade demonstraria que determinados profissionais exercem suas profissões em desvantagem competitiva com outros, uma vez que não só visam primeiramente a prestação técnica e pessoal do serviço, como também respondem pessoalmente pelos resultados, de sorte que não seria justo tributá-los de forma idêntica àqueles que não respondem de modo pessoal e, além disso, exercem seus serviços por meio de atividades organizadas e pautadas pela essência empresarial (BRIGAGÃO; GRILLO, 2022).

Por fim, em atenção, por exemplo, aos preceitos constitucionais que resguardam a competitividade no mercado de trabalho, *ter-se-ia*, tributando de maneira fixa os profissionais abarcados pelo art. 9º, §§ 1º e 3º do DL 406/68, uma sistemática que amenizasse as desigualdades acima expostas tratando de forma desigual os desiguais. Por todo o exposto, estaria respeitado o princípio da isonomia.

Sobre a capacidade contributiva, tem-se que, de fato, seria difícil argumentar que um imposto que elege um valor fixo teria o condão de averiguar a capacidade de contribuição de cada contribuinte. Contudo, nesses casos, vale a lição exarada por Betina Treiger Gruppenmacher:

Embora, de fato, a tributação fixa, que não é, esclarecemos desde logo, tributação por meio de aplicação de alíquota fixa — já que não há qualquer alíquota que incida sobre o faturamento e sim o estabelecimento de montante fixo devido a título de ISS —, não observe o princípio da capacidade contributiva, **é certo que o respeito à referida garantia cede diante da extrafiscalidade, ou seja, não se observa o princípio em questão, quando a cobrança de impostos tem natureza extrafiscal, como é o caso do ISS devido por autônomos e sociedades de uniprofissionais.** (2017, grifo nosso)

Nesse sentido, em respeito à extrafiscalidade<sup>23</sup>, isto é, não focando apenas no financiamento do Estado – função fiscal – mas sim na ideia de fomentar o bem-estar da coletividade, seria possível a mitigação da capacidade contributiva nos casos de ISS devido pelos autônomos e sociedades por eles formadas.

Ainda, outra finalidade a ser alcançada pela tributação fixa do ISS está no intento do legislador em evitar a sobreposição do referido tributo municipal sobre o imposto de renda (IR) (BRIGAGÃO; GRILLO, 2022).

---

<sup>23</sup> Quanto à noção extrafiscal valem os dizeres de Marcus de Freitas Gouvêa (2006, p. 11): “(...) não se pode olvidar que a tributação é forma de intervenção no domínio econômico e que por meio dela o Estado pode ventilar políticas econômicas”.

Ou seja, quando o art. 9º § 1º do DL 406/68 exclui dos fatores pertinentes ao cálculo do ISS fixo a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho, é cediço que, conforme denota Luiz de Sá Monteiro (1973, p. 86, apud MELO; PAULSEN, 2021, p. 401): “(...) a ressalva tinha por fim que o ISS viesse a confundir-se com o imposto de renda sobre honorários ou salários, como acontecia com o antigo imposto de indústrias e profissões”. Portanto, para não recair nessa sobreposição foi desenvolvido o regime de tributação presente no DL 406/68.

Por fim, leciona Aires F. Barreto (2018) que muito embora a CRFB não aceite a tributação fixa, não é adequado se falar que o DL 406/68 tenha esculpido, para os casos de trabalho pessoal do próprio contribuinte e das sociedades de profissionais, uma sistemática fixa de tributação.

Em adendo, explica que “tributo fixo é aquele que não tem base nem alíquota” (BARRETO, 2018, p. 652). Dito isso, nas situações previstas pelo DL 406/68 haveria apenas um critério diverso a ser tomado como base de cálculo, isto é, não é porque não se leva em conta o preço do serviço que estaria caracterizada a tributação fixa; seria, em verdade, a criação de um tributo proporcional, de sorte que a própria redação do supracitado Decreto expressa a necessidade de lei municipal estabelecer tanto a base de cálculo como a alíquota - binômio típico dos impostos proporcionais.

Assim sendo, pelos motivos acima expostos, estaria o regime de tributação especial previsto no DL 406/68, mais especificamente em seu art. 9º, §§ 1º e 3º, de acordo com a Constituição da República Federativa do Brasil.

## **6 A INCONSTITUCIONALIDADE DO REGIME DE ISS FIXO**

No que se refere à posição minoritária, ou seja, pela defesa da inconstitucionalidade do ISS fixo, alguns pontos merecem destaque.

O primeiro está conectado aos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 63) acerca da natureza jurídica do tributo, vez que, conforme leciona o referido autor, “no direito brasileiro, o tipo tributário se acha integrado pela associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo”.

Portanto, o ISS fixo, por ser carecedor de base de cálculo<sup>24</sup>, não pode sequer ser encarado como um imposto (BAPTISTA, 2005). Isso porque é a partir do exame da base de cálculo e da sua conexão para com os outros dados da estrutura normativa que se pode inferir qual a natureza jurídica dos tributos quando do acontecimento da hipótese de incidência no mundo fenomênico – subsunção do fato à norma (CARVALHO, 2019).

Em suma, de acordo com Baptista (2005), por não haver adequação entre a materialidade da hipótese de incidência e a base de cálculo, a exigência do ISS por meio de um valor pré-estipulado não corresponderia a um imposto.

Em vista disso, Francisco Ramos Mangieri reafirma que:

(...) a única base abstrata possível na seara do ISS, tendo em vista o seu arquétipo constitucional, é o preço do serviço, fator que dimensiona economicamente o fato jurídico tributário, isto é, que dá números ao gravame. Serve, e somente esta, perfeitamente, como elemento de valoração do fato impositivo do ISS. (2012, p. 40)

Logo, pelo fato de a base de cálculo do imposto decorrer e se vincular ao princípio da capacidade contributiva, além de outros ditames como o não confisco e a isonomia, “a exigência do ISS, segundo um valor previamente estipulado, não guarda consonância e adequação à estrutura das normas de incidência” (MELO, 2005, p. 148).

Por mais, a compreensão de que o concurso da hipótese de incidência tributária e a base de cálculo estabelecem a natureza jurídica específica de um tributo é evidenciada pela congregação dos seguintes dispositivos legais constitucionais:

Art. 145, § 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

Ou seja, pelo fato de as taxas não poderem ter base de cálculo própria de impostos, este elemento torna-se um diferenciador que singulariza a natureza jurídica do imposto. No mais, mesmo que a União queira instituir impostos ainda não previstos, terá que analisar se a base de cálculo ou o fato gerador deles coincidem com os de algum dos impostos discriminados na Lei Maior.

---

<sup>24</sup> Para estabelecer a identidade de um tributo, tem-se que trabalhar com o binômio constituído pela hipótese de incidência e pela base de cálculo, de sorte que esta guarde uma correspondência íntima e profunda com a aquela, isto é, tenha uma inerência absolutamente essencial com a hipótese de incidência (CARVALHO, 2019).

Em síntese, Carvalho, apesar de defender veementemente que a base de cálculo é uma exigência constitucionalmente obrigatória, alerta que os Tribunais pátrios não têm seguido tal entendimento nos casos do ISS fixo:

Curvados diante da conformação rígida do nosso sistema constitucional, pensamos que descabem alusões aos denominados *tributos fixos*, sobretudo porque a Constituição brasileira elegeu a hipótese normativa e a base de cálculo como o binômio diferenciador dos tributos (...).

**O meio jurídico especializado não se tem mostrado sensível à tese que adotamos, prevalecendo entre nós alguns *tributos fixos*, como, por exemplo, o ISS, na faixa de incidência que atinge os profissionais liberais, e grande quantidade de taxas. Vemos nisso uma inconstitucionalidade vitanda, embora os tribunais não se hajam manifestado na apreciação específica desse problema.** (2019, p. 356, grifo nosso)

Ademais, a partir das premissas delineadas, pode-se adentrar o segundo impasse, qual seja, a posição da não recepção do ISS fixo pela CRFB.

Nesse sentido, tem-se que a supremacia da Carta Magna é regra absoluta, de sorte que não sendo atendidos os requisitos constitucionais para a instituição do imposto sobre serviços, haveria, por certo, a lógica da não recepção do ISS fixo, eis que incompatível com a Constituição.

Em outras palavras, três são os principais motivos pelos quais a sistemática do ISS expressa no art. 9º, §§ 1º e 3º do DL 406/68 não está de acordo com a CRFB, a saber, a inexistência de base de cálculo explicitada anteriormente, uma vez que, conforme afirma José Roberto Vieira (1993), sendo a base de cálculo imprescindível requisito constitucional, eventual ausência de tal elemento seria de irretorquível inconstitucionalidade; e a violação a dois preceitos constitucionais principiológicos, quais sejam, a isonomia e a capacidade contributiva (BAPTISTA, 2005).

Quanto à isonomia, os critérios para averiguar o seu desrespeito já foram objeto de análise, valendo rememorar a inexistência de correlação lógica entre o fator *discrímen* e a diferenciação posta, isto é, não há razoabilidade entre prestar serviços de forma pessoal e não empresarial e, para tanto, poder usufruir de uma cobrança fixa sem qualquer balizamento no preço pago a título do serviço prestado.

Nessa toada, bem descreve Baptista (2005) que os profissionais<sup>25</sup> passíveis de usufruir da tributação fixa, quando organizados em sociedades, são, dentro da sociedade brasileira, majoritariamente, pessoas que gozam de um padrão de vida mais elevado.

Logo, aqueles que possuem, via de regra, melhores condições e maior capacidade contributiva são beneficiados pela tributação fixa, uma vez que na maioria esmagadora dos casos essa sistemática resulta em uma carga tributária irrisória.

A exemplo, vale citar que uma sociedade de costureiras – profissionais que normalmente auferem baixa remuneração – não goza, por não estar dentro do rol do § 3º, da possibilidade de pagar o ISS por meio de um valor fixo pré-estipulado, enquanto uma sociedade composta por advogados renomados que, por certo, demanda valores elevados para prestação de seus serviços está autorizada a realizar o pagamento do imposto sobre serviços em sua modalidade fixa, a ser calculada em razão do número de profissionais – valor claramente ínfimo se comparado à capacidade contributiva dos profissionais que lá laboram (BAPTISTA, 2005).

Outra situação para ilustrar não só o desrespeito à capacidade contributiva, como também e principalmente à igualdade, seriam os casos que ocorrem dentro da própria categoria profissional, ou seja, por exemplo, entre dois escritórios de advocacia que detenham o mesmo número de profissionais, sendo um dos escritórios já consagrado no mercado, enquanto o outro ainda em seu estágio inicial. Neste caso, apesar da clara disparidade entre os valores a serem auferidos por ambos, não haveria, no mesmo município, qualquer diferença no valor do ISS a ser pago, eis que fixo – previamente estipulado pelo Município – e ambas as sociedades possuem o mesmo número de profissionais habilitados. Em suma, estar-se-ia tratando pessoas em situações desiguais de forma igual, de sorte a ferir frontalmente o cânone da isonomia.

Desse modo, quanto à capacidade contributiva, Baptista assevera que:

(...) se fosse possível, pela invocação do princípio da capacidade contributiva, estabelecer distinção entre prestadores de serviços em função da espécie de atividade desenvolvida, a carga tributária minorada deveria, certamente, recair sobre grande parte dos profissionais que, nos termos do Decreto-lei nº 406/68, estão excluídos da tributação fixa. (2005, p. 646)

Assim, entende-se que o ISS fixo não foi recepcionado pela CRFB, haja vista que deixou de existir validamente por não se adequar aos preceitos defendidos pela Lei Maior.

Nesse diapasão, ineficaz seria qualquer disposição acerca de efeitos de revogação ou repristinação referentes à LC 116/2003.

---

<sup>25</sup> Os profissionais referenciados pelo § 3º do art. 9º do DL 406/68 são, a título de exemplo, médicos, enfermeiros, advogados, dentistas, economistas, psicólogos, engenheiros, arquitetos dentre outros.

Em um terceiro momento, vale ressaltar o argumento da extrafiscalidade no que se refere ao ISS, eis que empregado com o intuito de “justificar” a violação ao preceito da capacidade contributiva.

Isso porque pairam dúvidas acerca da coerência da diferenciação de tratamento, quer dizer, muito embora os motivos para tanto – funções sociais em detrimento da função fiscal – sejam relevantes, suprimir a base de cálculo e desconsiderar completamente os valores recebidos pela prestação serviço não parece ser uma solução coesa com a ordem constitucional vigente, mesmo que em respeito à extrafiscalidade.

Do ponto de vista técnico-formal, entende a corrente pela defesa da inconstitucionalidade que nada justifica a supressão do binômio caracterizador da natureza jurídica do tributo, isto é, mesmo que plausível a motivação, a forma como foi definida a diferenciação de tratamento é incompatível com os valores defendidos pela CRFB.

Quanto à criação do ISS fixo com o intuito de evitar a sobreposição de incidências de ISS e IR, indaga-se, de forma similar, se tal intuito seria capaz de justificar a instituição de um regime de tributação que não leva em conta qualquer base de cálculo para sua implementação.

Por fim, a posição defensora da inconstitucionalidade do regime de tributação do ISS trazido pelo DL 406/68 discorda das lições exaradas por Barreto, na medida em que o supracitado autor entende que a sistemática ora em debate não seria fixa.

Isso porque, como afirmado anteriormente, quando se estabelece uma quantia fixa a ser paga pelos prestadores de serviço, não há qualquer conjugação entre base de cálculo e alíquota, mas sim a definição de um *quantum* invariável proveniente da própria lei municipal.

Dito isso, em consonância com o acima exposto, o presente trabalho segue a linha minoritária, entendendo pela inconstitucionalidade do regime especial ISS fixo trazido pelo DL 406/68, haja vista que a base de cálculo é uma exigência constitucional e, um tributo fixo – desprovido de base de cálculo – torna-se, evidentemente, contrário aos preceitos da Lei Maior.

Em adendo, é acentuada a inconstitucionalidade na medida em que são analisados os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, uma vez que o cálculo feito tendo por base o valor da prestação é, em sua grande maioria, mais oneroso do que o valor fixo arbitrado pelo município – a exemplo das sociedades de advogados com o mesmo número de profissionais habilitados, sendo uma já consolidada no mercado enquanto a outra está em vias de iniciar sua trajetória.

Não obstante, tendo em vista que os profissionais beneficiados por esse modo de tributação são, em regra, aqueles que gozam de um padrão de vida melhor na sociedade brasileira, é notório o agravamento da injustiça desse modelo de tributação.

Portanto, seja pela ausência de base de cálculo – violando frontalmente o texto constitucional -, seja pelo desrespeito aos princípios constitucionais supracitados, reputa-se inconstitucional a forma de tributação do ISS por meio de valores fixos pré-estipulados, muito embora o entendimento do Poder Judiciário seja em sentido diametralmente oposto – vide súmula 663 do STF.

## 7 CONCLUSÃO

Com base nos pilares do Estado Democrático de Direito instituído pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em conjunto com relevantes memórias históricas que antecederam a Lei Maior e em contraste com atuais posicionamentos dos tribunais pátrios, é de se seguir a posição defendida por Marcelo Caron Baptista, em sua obra intitulada “ISS: Do Texto à Norma”, qual seja, pela não recepção do regime de tributação disposto no art. 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-lei 406/68.

No entanto, ressalta-se que as diferenciações de tratamento com relação às sociedades empresárias e sociedades comuns merecem atenção, ou seja, há um fator *discrimen* aceitável, de sorte que a violação à igualdade está escancarada quando da suposta correlação lógica entre o referido fator de desigualação e a tentativa de instauração de um regime tributário com valores fixos, e não por conta do fator *discrimen* isoladamente.

Por mais, focando no elemento quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, percebe-se que não é constitucionalmente possível a continuação de um regime de tributação que não detenha base de cálculo e, portanto, desrespeite o binômio fundamental caracterizador da natureza jurídico do tributo – hipótese de incidência e base de cálculo.

Logo, por assim ser, tem-se que o ISS quando exação fixa previamente arbitrada não pode, sequer, ser entendido como um imposto, eis que carece de elemento imprescindível para sua constituição como tal - não detém base de cálculo.

Outrossim, as observações feitas em prol da extrafiscalidade do ISS merecem reconhecimento, dado que, muito embora não justifiquem a instituição de um imposto sem base de cálculo, explicitam o intento do legislador em não só focar na questão fiscal, mas sim priorizar as situações sociais díspares entre contribuintes.

Não obstante, quando o regime especial de tributação é estendido para as sociedades, os profissionais que costumam usufruir desse privilégio – ISS fixo – são, comumente, aqueles que detêm melhor padrão de vida na sociedade brasileira (médicos, advogados, engenheiros

dentre outros), de sorte a agravar, ainda mais, a injustiça dessa forma de tributar ancorada pelo DL 406/68 (BAPTISTA, 2005).

Para ilustrar a clara violação ao preceito da capacidade contributiva, traz-se, adiante, a exemplificação mencionada por Baptista:

Uma sociedade de costureiras artesanais que, notoriamente, e de regra, é composta por profissionais que auferem baixa remuneração, em tese, sujeitar-se-ia ao ISS e pagaria uma prestação tributária correspondente a uma parte do preço de todos os serviços por ela prestados. Já uma sociedade composta por célebres cirurgiões plásticos, que, também como normalmente ocorre, cobra valores expressivos de seus clientes pelos serviços que presta, pagaria uma quantia fixa, normalmente anual, calculada em razão do número de profissionais, claramente inexpressiva em relação a sua capacidade contributiva. A desigualdade é flagrante. (2005, p. 645)

Por fim, mesmo que a intenção fosse diferenciar prestadores de serviço ou sociedades por eles compostas, permanece ineficiente a medida, uma vez que “ocorreria um nivelamento jurídico de profissionais que, na realidade, possuem condição econômica substancialmente diversa” (BAPTISTA, 2005, p. 645). Isso porque, da mesma forma que há advogados que são muito bem remunerados, há aqueles que quase nada auferem.

Em suma, o regime especial de tributação do ISS previsto no DL 406/68 não pode ser aplicado se analisado à luz dos princípios constitucionais da isonomia, capacidade contributiva e da tipologia tributária e, portanto, a visão defendida é a de que a sistemática do ISS fixo não foi recepcionada pela Carta Magna.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, Anselmo Zilet. Incidência do ISS sobre serviços prestados pelas sociedades uniprofissionais. *In*: MACEDO, Alberto; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (coord.). **Tributação indireta empresarial**: indústria, comércio e serviços. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 794.

ALMEIDA, Ingrid Oliveira de; DERZI, Misabel de Abreu Machado; LOBATO, Valter de Souza. O regime especial de tributação fixa anual, per capita, das sociedades profissionais de advogados por meio do ISS: necessidade no contexto de um imposto de renda mínimo. *In*: BARRETO, Paulo Ayres; BRIGAGÃO, Gustavo; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). **Questões polêmicas do regime tributário de iss das sociedades profissionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2022. p. 55-86.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 19ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2021.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma - Doutrina e Jurisprudência** (da EC nº 18/65 à LC nº 116/03). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres; BRIGAGÃO, Gustavo; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). **Questões polêmicas do regime tributário de iss das sociedades profissionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2022.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 20 de janeiro de 2023.

BRASIL. Decreto-Lei 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. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 31 de dezembro de 1968. 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: 20 de janeiro de 2023.

BRASIL. Decreto-lei 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de introdução as normas do Direito Brasileiro. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 9 de setembro de 1942. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm)>. Acesso em: 10 de janeiro de 2023.

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. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 1 de agosto de 2003. 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: 20 de janeiro de 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 1 de junho de 2017. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm)>. Acesso em: 20 de janeiro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE n. 220.323/MG**. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE PRESTADORA DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS: BASE DE CÁLCULO. D.L. 406, de 1968, art. 9, §§ 1º e 3º. C.F., art. 150, § 6º, redação da EC nº 3, de 1993. I – As normas inscritas nos §§ 1 e 3º, do art. 9º, do DL 406, de 1968, não implicam redução da base de cálculo do ISS. Elas simplesmente disciplinam base de cálculo de serviços distintos, no rumo do estabelecido no caput do art. 9º. Inocorrência de revogação pelo art. 150, § 6º, da C.F., com a redação da EC nº 3, de 1993. II – Recepção, pela CF/88, sem alteração pela EC nº 3, de 1993 (CF, art. 150, § 6º), do art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL. 406/69. III – R.E. não conhecido. Relator: Min. Carlos Velloso, 18 de maio de 2001. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=248997>>. Acesso em: 20 de janeiro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE n. 236.604-7/PR**. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. ADVOCACIA. D.L. 406/68, art. 9º, §§ 1º e 3º. C.F., art. 151, III, art. 150, II, art. 145, § 1º. I – O art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL. 406/68, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram recebidos pela CF/88: CF/88, art. 146, III, a. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, § 1º, CF/88. II – R.E. não conhecido. Relator: Min. Carlos Velloso, 06 de agosto de 1999. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255615>>. Acesso em: 25 de janeiro de 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Ag.Rg. no Agravo de Instrumento n. 703.982/RJ**. Agravo regimental no agravo de instrumento. ISS. Recepção do Decreto-Lei nº 406/68, art. 9º, § 3º. Base de cálculo das sociedades prestadoras de serviços profissionais. Tributação diferenciada que não atenta contra a isonomia ou a capacidade contributiva. Incidência da Súmula nº 663 do STF. 1. As bases de cálculo previstas para as sociedades prestadoras de serviços profissionais foram recepcionadas pela nova ordem jurídico- constitucional, na medida em que se mostram adequadas a todo o arcabouço principiológico do sistema tributário nacional. 2. Ao contrário do que foi alegado, a tributação diferenciada se presta a concretizar a isonomia e a capacidade contributiva. As normas inscritas nos §§ 1º e 3º não implicam redução da base de cálculo. Precedentes. 3. Agravo regimental não provido. Relator: Min Dias Toffoli, 09 de abril de 2013. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=145841634&ext=.pdf>>. Acesso em: 25 de janeiro de 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp n. 1.016.688/RS**. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. ISS FIXO. 1. Inexistência de incompatibilidade entre os §§ 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-Lei n. 406/68 e o art. 7º da LC N. 116/03. 2. Sistemática de ISS fixo para as sociedades uniprofissionais que não foi modificada.

3. A LC 116, de 2003, não cuidou de regradar a tributação do ISS para as sociedades uniprofissionais. Não revogou o art. 9º do DL 406/68. 4. Precedentes: REsp 649.094/RJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 07/03/2005; REsp 724.684/RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ 01/07/2005; entre outros. 5. Recurso especial provido. Relator: Min. José Delgado, 06 de maio de 2008. Disponível em: <[https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=3958679&num\\_registro=200703008148&data=20080605&tipo=5&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=3958679&num_registro=200703008148&data=20080605&tipo=5&formato=PDF)>. Acesso em 25 de janeiro de 2023.

BRIGAGÃO, Gustavo; GRILLO, Pedro. O imposto sobre serviços e as sociedades profissionais. In: BARRETO, Paulo Ayres; BRIGAGÃO, Gustavo; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). **Questões polêmicas do regime tributário de iss das sociedades profissionais**. São Paulo: Quartir Latin, 2022. p. 23-44.

BRIGAGÃO, Gustavo; BRIGAGÃO; REZENDE, Condorcet; SOUZA, Alisson Carvalho. A base de cálculo do ISS devido pelas sociedades profissionais. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **ISS na lei complementar n. 116/2003 e na Constituição**. São Paulo: Manole, 2004. p. 408.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COELHO, Fábio Ulhoa. Parecer: da impossibilidade de atribuição de natureza empresarial a escritório de advocacia. In: BARRETO, Paulo Ayres; BRIGAGÃO, Gustavo; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). **Questões polêmicas do regime tributário de iss das sociedades profissionais**. São Paulo: Quartir Latin, 2022. p. 251-276.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1990.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

DUTRA, M. D. **A capacidade contributiva: análise à luz dos direitos humanos e fundamentais**. 2008. 206 f. Dissertação (Mestrado Acadêmico em Direito Constitucional) – Instituto Brasiliense de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2008.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo horizonte: Del Rey, 2006.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Lei complementar 157/2016 limita autonomia de municípios**. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jan-16/betina-grupenmacher-lc-1572016-limita-autonomia-municipios>>. Acesso em 21 de setembro de 2022.

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

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 2ª ed., trad. de José Lamego, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 40ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **O ISS das sociedades de profissionais e a LC 116/2003**. 2003. Disponível em: <[https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/ISS\\_sociedades\\_profissionais\\_LC.pdf](https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/ISS_sociedades_profissionais_LC.pdf)>. Acesso em 23 de setembro de 2022.

MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS – Teoria, prática e questões polêmicas**. 3ª ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Edições Profissionais, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos teóricos e práticas**. São Paulo: Dialética, 2005.

MELO, Omar Augusto Leite; PAULSEN, Leandro. **ISS: CF e LC 116 comentadas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

PEREZ, Ane Elisa; PINHEIRO, Hendrick. Arbitragem como função na advocacia: consequências em relação ao imposto sobre serviços. *In*: BARRETO, Paulo Ayres; BRIGAGÃO, Gustavo; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). **Questões polêmicas do regime tributário de iss das sociedades profissionais**. São Paulo: Quartir Latin, 2022. p. 233-250.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. ISS e sociedades profissionais. *In*: BARRETO, Paulo Ayres; BRIGAGÃO, Gustavo; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). **Questões polêmicas do regime tributário de iss das sociedades profissionais**. São Paulo: Quartir Latin, 2022. p. 45-54.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.