

A TRIBUTAÇÃO DA ATIVIDADE MÉDICA PELO ISS-FIXO: ANÁLISE DA AUTONOMIA MUNICIPAL À LUZ DO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

TAXATION OF MEDICAL ACTIVITY BY ISS-FIXED: ANALYSIS OF MUNICIPAL AUTONOMY FROM THE PERSPECTIVE OF BRAZILIAN FISCAL FEDERALISM

IGOR F. CABRAL DOS SANTOS

Mestre em Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Bacharel em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco. Professor Assistente da graduação na PUC/SP. Advogado. igor.cabral@cabraldossantos.adv.br

ÁREA DO DIREITO: Tributário

RESUMO: No presente estudo, analisaremos os limites da competência tributária municipal na disciplina dos critérios identificadores dos contribuintes que se sujeitam ao ISS-Fixo, notadamente a sociedade uniprofissional de médicos. Nosso objetivo é conformar a atuação municipal ao esquema de repartição de competências, assim como harmonizá-la com o sistema constitucional tributário, de modo a viabilizar a fruição desse regime diferenciado de tributação para as sociedades médicas não empresariais, pois a prestação dos serviços sob a responsabilidade pessoal dos médicos sócios é inerente à profissão.

PALAVRAS-CHAVE: Sociedade médica uniprofissional – ISS-Fixo – Sistema constitucional tributário – Norma geral tributária – Autonomia municipal.

ABSTRACT: In this study, we will analyze the limits of municipal tax competence in the discipline of the identifying criteria of taxpayers subject to ISS-Fixed, especially the single person professional society of doctors. Our objective is to adapt the municipal performance to the competence distribution scheme, as well as to harmonize it with the constitutional tax system, in order to be entitled to this differentiated taxation regime for non-commercial medical societies, since the provision of services under personal responsibility of medical partners is inherent to the profession.

KEYWORDS: Single person professional medical society – ISS-Fixed – Constitutional tax system – General tax rule – Municipal autonomy.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Fundamentos constitucionais da regra-matriz de incidência do ISS. 3. A sociedade médica uniprofissional – o critério pessoal do ISS-Fixo no Decreto-lei 406/68. 3.1. O federalismo fiscal e a relevância da lei complementar na delimitação dos elementos definidores do contribuinte – art. 146, III, "a", da CF/88. 4. Sistema constitucional tributário: o princípio da estrita legalidade tributária e a tipicidade e vinculabilidade da tributação.

5. Competência municipal subordinada ao Decreto-lei 406/68 – Recurso Extraordinário 940.769/RS. 5.1. A delimitação dos critérios para o enquadramento como sociedade simples uniprofissional na jurisprudência pátria – Tribunais de Justiça do País e Superior Tribunal de Justiça. 6. Conclusões. 7. Bibliografia. Jurisprudência.

1. INTRODUÇÃO

A Constituição da República de 1988 é uma Carta dirigente, na medida em que traça os objetivos a serem perseguidos pelo Estado. Caracteriza-se por conter normas definidoras de tarefas e programas de ação a serem realizados pelos poderes públicos para concretizar os enunciados axiológicos de que é impregnado todo o texto constitucional.

No campo tributário, podemos notar a realização desses valores de diversas maneiras, a exemplo da tributação da prestação de serviços pelo ISS-Fixo com base no Decreto-lei 406/68. Esse regime diferenciado de tributação objetiva concretizar os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva.

O Decreto-lei 406/68 foi editado com base no mandamento constitucional que outorga competência ao Congresso Nacional para dispor sobre normas gerais em matéria de ISS, para regular diversos aspectos do tributo municipal que sejam de interesse nacional, inclusive a unificação de critérios especiais para caracterização dos contribuintes que têm direito a esse regime tributário diferenciado.

Com base nesse regramento, sujeitam-se ao ISS-Fixo aqueles contribuintes que prestarem seus serviços pessoalmente ou, ainda que atuem por intermédio de pessoa jurídica, desde que o façam sob sua responsabilidade direta e pessoal. É o típico caso dos prestadores de serviços de caráter científico, intelectual e artístico, a exemplo dos médicos, que são contratados para prestar serviços em razão do caráter personalíssimo de sua atividade.

Enquanto prestadores de serviços, tais profissionais estão submetidos à incidência do ISS, cuja regra geral é adotar o preço do serviço como base para apuração do valor do tributo devido. Não é necessária muita reflexão para imaginarmos o cenário de nítida perda de competitividade para os prestadores de serviço em caráter pessoal, quando comparados com os grandes prestadores de serviços em caráter empresarial, que organizam os fatores de produção e apresentam maior eficiência econômica.

No entanto, sob o manto da autonomia para legislar concorrentemente sobre direito tributário e, em caráter suplementar, sobre assuntos de interesse local, os Municípios têm criado regras em paralelo à legislação nacional, alargando os critérios definidos pelo Decreto-lei 406/68 para identificar o contribuinte sujeito ao ISS-Fixo.

Em outras palavras, muitos Municípios têm dificultado a incidência desse regime tributário diferenciado, em extrapolação aos critérios definidos pelo Congresso Nacional.

É nesse contexto de restrições à fruição da tributação reduzida para as sociedades médicas uniprofissionais que analisaremos os limites da competência tributária legislativa dos Municípios no contexto da forma federativa de Estado, de modo a enquadrar a sua autonomia político-administrativa no arranjo constitucional de distribuição de competências.

Inicialmente, identificaremos os elementos constitucionais da estrutura normativa do ISS, de acordo com a teoria da regra-matriz de incidência tributária, com destaque à figura do contribuinte como critério pessoal da norma-padrão do ISS.

Na sequência, abordaremos as notas características da sociedade médica uniprofissional, a ser enquadrada no critério pessoal do ISS-Fixo, conforme prescreve o Decreto-lei 406/68.

Sendo o Decreto-lei 406/68 lei geral em matéria tributária, inevitavelmente destacaremos o seu caráter de lei complementar nacional, cujos fundamentos constitucionais serão analisados em conjunto com as demais regras de distribuição das competências administrativas comuns e legislativa concorrente entre os entes da Federação, de modo a traçarmos os contornos da atuação municipal legislativa tributária.

Também pretendemos harmonizar a autonomia municipal com o princípio da estrita legalidade da tributação, o qual reputamos o epicentro do sistema constitucional tributário.

Tendo em conta a recorrente judicialização da matéria, passaremos nossa atenção ao acervo jurisprudencial, com destaque ao pronunciamento fixado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 940.769/RS, cuja repercussão geral foi reconhecida sob o Tema 918, que reconhece limites à competência municipal na fixação dos critérios para enquadramento como contribuinte sujeito à incidência do ISS-Fixo.

Em razão da oscilação que verificamos no âmbito de algumas legislações municipais, mesmo após o entendimento firmado em repercussão geral, também centraremos nosso olhar às soluções judiciais firmadas por algumas Cortes de Justiça do País, inclusive o Superior Tribunal de Justiça, os quais têm reafirmado a tese do STF e afastado os excessos legislativos municipais.

No presente trabalho, pois, pretendemos identificar os fatores constitucionais de legitimação do exercício da competência tributária municipal, em harmonia com os ditames do pacto federativo e do sistema constitucional tributário brasileiro.

2. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS

O ISS, disciplinado pelo art. 156, inciso III, da Constituição da República, é um tributo de competência municipal¹ e cuja *hipótese de incidência*² consiste na prestação

1. Destacamos que o Distrito Federal também possui competência para instituir os tributos municipais, a teor do art. 32, § 1º, e do art. 147, da Constituição da República: “Art. 32. [...] § 1º Ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios”; “Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”.
2. Geraldo Ataliba consagra a terminologia “hipótese de incidência tributária” para se referir ao conceito legal, à descrição legal, hipotética, de um fato ou conjunto de circunstâncias de fato, cujo acontecimento, no mundo empírico faz nascer a obrigação tributária (Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., 6. tir. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 41).

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

Para esmiuçarmos os seus traços nucleares, recorreremos à lição de Paulo de Barros Carvalho, o qual disseca, logicamente, a estrutura normativa dos tributos em cinco critérios presentes em toda norma tributária: material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo.³

Cotejando essas variáveis lógicas com o conteúdo semântico constitucionalmente disposto, identificamos os seguintes elementos estruturantes da norma-padrão do ISS: (i) o *critério material* consiste na prestação de serviços de qualquer natureza, excluídos os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; (ii) o *critério espacial* está adstrito ao território municipal; (iii) o *critério temporal* se refere ao momento da prestação do serviço; (iv) o *critério pessoal* abrange o Município, no polo ativo, e o prestador de serviço, no polo passivo; e (v) o *critério quantitativo* é composto, em regra, tanto da base de cálculo, definida de acordo com o preço do serviço, como da alíquota, fixada pela lei municipal.⁴

O objetivo da presente investigação, conforme já destacamos, consiste na análise dos critérios para o enquadramento da sociedade médica prestadora de serviços como contribuinte uniprofissional, para fins de atrair a incidência do ISS-Fixo.

Para tanto, passaremos a analisar o arcabouço normativo que denota os traços característicos do sujeito passivo que, ao prestar determinado tipo de serviço, sujeita-se a esse regime diferenciado de tributação.

3. A SOCIEDADE MÉDICA UNIPROFISSIONAL – O CRITÉRIO PESSOAL DO ISS-FIXO NO DECRETO-LEI 406/68

O tema da sujeição passiva tributária é de estatura constitucional⁵, haja vista ser possível extrair do próprio texto da Lei Maior os elementos identificadores do sujeito passivo dos tributos nela discriminados, os quais deverão ser respeitados pelo legislador ordinário ao editar a lei instituidora do tributo.⁶

Essa perspectiva de constitucionalização do Direito Tributário não é de hoje.

3. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 298.

4. CARVALHO, Paulo de Barros. “Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – Delimitação dos serviços tributáveis pelos Municípios”. In: *Derivação e Positivação no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013. v. II. p. 314.

5. BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário – teoria geral e constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 129.

6. BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 16.

Em verdade, remanesce desde a Constituição de 1967, cujo artigo 25, inciso II, definiu a lei complementar como o veículo introdutor de normas adequadas para determinar quais os serviços sujeitos à incidência do ISS, evidenciando tratar-se de norma constitucional de eficácia limitada.⁷

A Emenda Constitucional 1, de 1969, manteve a previsão em seu art. 24, inciso II, assim como a atual Constituição, no já mencionado art. 156, inciso III.

Em obediência ao ditame constitucional, foi editado o Decreto-lei 406/68 para, integrando-o e conferindo-lhe plena eficácia, definir os serviços de qualquer natureza sujeitos à incidência do ISS.

Além de enumerar os serviços tributáveis pelo ISS, o Decreto-lei 406/68 também dispôs sobre uma categoria específica de contribuintes que, ao preencher determinados requisitos, poderia fazer jus a um regime diferenciado de tributação, cujo aspecto quantitativo é, excepcionalmente, fixo, em substituição à tradicional forma de apuração do tributo devido, variável.

Explicamos. O ISS é tributo que tem como fato gerador a prestação de serviços. Consequentemente, em regra, o cálculo do crédito tributário deve levar em conta o valor pertinente à prestação de serviços.

Em outras palavras, a base de cálculo do tributo deve corresponder à expressão econômica do fato tributável. Isso significa que a base de cálculo não pode ser um valor aleatório, sem qualquer pertinência com a materialidade objeto da norma tributária. Conforme a lição de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo deve confirmar ou afirmar o critério material, sob pena de padecer de constitucionalidade.⁸

Nesse contexto, a regra geral insculpida no art. 9º, “caput”, do Decreto-lei 406/68 é a de que “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço”. No mesmo sentido, é o que dispõe a Lei Complementar 116/2003, cujo art. 7º estabelece que “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço”.

Por outro lado, os §§ 1º e 3º do mesmo art. 9º do Decreto-lei nº 406/68 dispõem o seguinte:

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

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis,

7. CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2013. p. 316.

8. A esse respeito, Paulo de Barros Carvalho destaca a importante função operativa do esquema lógico da regra-matriz, pois facilita o trabalho do intérprete, na medida em que a ele fornece as noções conceituais tanto da hipótese, como do consequente e permite, pois, o exato enquadramento do evento social nos contornos do fato jurídico hipoteticamente previsto, assim como viabiliza o fiel desenho da relação jurídica. (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 52.)

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.”

Isso significa que, além da regra geral relativa ao *preço do serviço*, o critério quantitativo também poderá corresponder a um *valor fixo*, desde que observados os seguintes requisitos: (i) o contribuinte preste os serviços sob a forma de trabalho pessoal ou, (ii) no caso de pessoa jurídica, o sócio preste serviços sob sua responsabilidade pessoal, ainda que em nome da sociedade.

Destacamos, de antemão, que não ignoramos a celeuma doutrinária em torno da constitucionalidade do chamado tributo fixo, permeada pelos insuperáveis debates tanto pela inconstitucionalidade⁹, como pela constitucionalidade¹⁰. Porém, não é nossa intenção abordá-la, já que não trará resultado útil para o presente estudo, notadamente pelo fato de que o ISS-Fixo foi reconhecido, com base na natureza de determinados serviços, constitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

A Suprema Corte, inclusive, posicionou-se em favor da recepção do Decreto-lei 406/68 pela Carta Constitucional de 1988, sob o fundamento de que a tributação fixa é uma modalidade diferenciada que se presta a concretizar a isonomia e a capacidade contributiva, sem implicar a redução da base de cálculo.¹¹

9. Nesse sentido: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. 5. tir. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 96; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. rev., ampl. e at. até a EC 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 111; CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade*. Igualdade e capacidade contributiva. Curitiba: Juruá, 1992. p. 62; BARRETO, Aires Fernandino. “Capacidade contributiva, igualdade e progressividade na Constituição de 1988”. In: *Princípios constitucionais tributários: aspectos práticos – aplicações concretas*. Separata da Revista de Direito Tributário (V Congresso Brasileiro de Direito Tributário). São Paulo: IDEPE, 1991. p. 87; BECHO, Renato Lopes. Op. cit., 2014. p. 153.

10. Nesse sentido: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. “Legalidade”. In: *Princípios constitucionais tributários: aspectos práticos – aplicações concretas*. Separata da Revista de Direito Tributário (V Congresso Brasileiro de Direito Tributário). São Paulo: IDEPE, 1991. p. 27; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 381; LACOMBE, Américo. “Igualdade e capacidade contributiva”. In: *Princípios constitucionais tributários: aspectos práticos – aplicações concretas*. Separata da Revista de Direito Tributário (V Congresso Brasileiro de Direito Tributário). São Paulo: IDEPE, 1991. p. 159; AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 264; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 367-368.

11. “Súmula 663/STF – Os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei 406/68 foram recebidos pela Constituição.”

Em apertada síntese, no ISS-Fixo não há nem sequer base de cálculo ou alíquota, na medida em que o critério quantitativo é fixado em valor invariável. Isso significa que a apuração do valor do imposto devido dispensa operações matemáticas.¹²

Avançando na análise dos critérios da regra-matriz do ISS-Fixo, passemos a centrar nossa atenção no *critério pessoal*, haja vista o texto legal ter estabelecido, como requisito, que o contribuinte pessoa física preste o serviço de forma pessoal ou, sendo pessoa jurídica, faça-o sob a responsabilidade pessoal dos sócios, ainda que atuem em nome da sociedade.

O § 3º do art. 9º retrotranscrito dispõe que diversas categorias de serviços, quando prestados pessoalmente, sujeitar-se-ão ao ISS-Fixo, a exemplo da atividade médica, a qual é prevista no item I da “lista de serviços” do Decreto-lei 406/68.

Em outras palavras, a legislação determinou que faz jus à tributação pelo ISS-Fixo o prestador de serviços médicos, desde que prestados pessoalmente ou, ainda que por meio de pessoa jurídica, sob a responsabilidade pessoal do profissional da medicina.

A opção do legislador em conceder o regime tributário diferenciado à atividade médica guarda pertinência com a natureza da atividade prestada, a qual é eminentemente intelectual, de modo que, ainda que a prestação do serviço se dê por intermédio de uma pessoa jurídica, não se desnatura o caráter pessoal do serviço, assim como a responsabilidade pessoal pelo ato médico praticado.

Tal previsão também converge com a disciplina da legislação comercial, na medida em que o parágrafo único do artigo 966, do Código Civil brasileiro, dispõe que “não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa”.

Analisando o teor do art. 966, Fábio Ulhoa Coelho¹³ ensina que a profissão intelectual do médico, cuja atuação seja personalíssima, não pode ser tida como atividade empresarial, ainda que prestada por meio de empresa, já que prevalece a pessoa do médico:

“Não se considera empresário, por força do parágrafo único do art. 966 do CC, o exercente de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, mesmo que contrate empregados para auxiliá-lo em seu trabalho. [...] Imagine o médico pediatra recém-formado, atendendo seus primeiros clientes no consultório. Já contrata pelo menos uma secretária, mas se encontra na condição geral dos profissionais intelectuais: não é empresário, mesmo que conte com o auxílio de colaboradores. Nesta fase, os pais buscam seus serviços em razão, basicamente, de sua competência como médico. [...]”

12. BECHO, Renato Lopes. Op. cit., 2014. p. 152.

13. COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial – direito de empresa*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 16-17.

De fato, a legislação civil considera *simples*, ou seja, *não empresarial*, a empresa que presta atividade econômica voltada à exploração de serviços intelectuais, de natureza científica, literária ou artística, sendo descaracterizado o elemento de empresa. Como exemplos de sociedade simples, temos as empresas prestadoras de serviços de medicina.¹⁴

Outro não poderia ser o regramento da lei civil, uma vez que, em virtude da própria natureza da atividade médica, a conexão entre os sócios da pessoa jurídica e o resultado de sua atividade é inerente ao ofício. É inafastável a responsabilidade pessoal do médico pela execução de uma cirurgia, consulta médica, prescrição de um tratamento, de medicamentos, elaboração de laudo de um exame.

O caráter personalíssimo da atividade médica é corroborado pela legislação que regulamenta o exercício da profissão, tal como depreendemos do Código de Ética Médica, aprovado pelo Conselho Federal de Medicina (“CFM”) por meio da Resolução/CFM 1.931/2009. Seu Capítulo III definiu que o médico responde pessoalmente por toda e qualquer atividade realizada, independentemente da sua estrutura organizacional:

“Capítulo III – Responsabilidade profissional

É vedado ao médico:

Art. 1º Causar dano ao paciente, por ação ou omissão, caracterizável como imperícia, imprudência ou negligência.

Parágrafo único. A responsabilidade médica é sempre pessoal e não pode ser presumida.

Art. 2º Delegar a outros profissionais atos ou atribuições exclusivos da profissão médica.

Art. 3º Deixar de assumir responsabilidade sobre procedimento médico que indicou ou do qual participou, mesmo quando vários médicos tenham assistido o paciente.

Art. 4º Deixar de assumir a responsabilidade de qualquer ato profissional que tenha praticado ou indicado, ainda que solicitado ou consentido pelo paciente ou por seu representante legal.

Art. 5º Assumir responsabilidade por ato médico que não praticou ou do qual não participou.

Art. 6º Atribuir seus insucessos a terceiros e a circunstâncias ocasionais, exceto nos casos em que isso possa ser devidamente comprovado.”

O Conselho Federal de Medicina é, de acordo com a Lei Federal 3.268/57, a entidade a quem compete regulamentar o exercício da profissão de médico, dispondo sobre normas de fiscalização e controle, de modo que não podemos olvidar o caráter cogente e imperativo da Resolução/CFM 1.931/2009 sobre a prestação de serviços médicos devidamente registrados perante o respectivo conselho de classe.

14. CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. “Sociedade Simples”. In: FINKELSTEIN, Maria Eugênia Reis e PROENÇA, José Marcelo Martins (Coord.). *Tipos Societários*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 85.

Por conseguinte, os médicos sempre respondem *pessoalmente* por sua atividade profissional, seja como prestador de serviços pessoa física, seja por meio de pessoa jurídica, independentemente da forma societária adotada.

Na esteira desse entendimento, impende-nos registrar que o Decreto-lei 406/68 veicula normas gerais em matéria de ISS, tanto para o fim de delimitar os serviços abrangidos no seu campo de incidência tributária (por meio da “lista de serviços”), como para fixar um regime tributário diferenciado, com base em faixas de valores fixos, aplicáveis de acordo com o segmento do serviço.

Referido Decreto-lei assenta seu fundamento de validade originário no art. 25, II, da Constituição de 1967, cujo equivalente, na atual ordem jurídica, remete ao indigitado art. 156, inciso III, da Constituição de 1988, o qual exige lei de natureza complementar para o veículo normativo definidor dos serviços sujeitos ao ISS.

Além de assentar seu fundamento de validade no art. 156, III (definição dos serviços tributáveis pelo ISS), o Decreto-lei 406/68 se fundamenta no art. 146 da Constituição em relação à definição dos critérios identificadores dos contribuintes do ISS.

De fato, essa exigência constitucional de critério de votação mais qualificado (maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional) guarda sintonia com uma disposição constitucional que consiste na viga-mestra do equilíbrio do pacto federativo em matéria tributária, qual seja, o art. 146 da Constituição de 1988.

O art. 146 atribui *caráter nacional* às leis complementares editadas pela União que disponham sobre normas gerais em matéria tributária, com a finalidade de regular determinados institutos *uniformemente* em todo o País, a exemplo da delimitação do sujeito passivo tributário.

Isso significa que seus preceitos devem ser obrigatoriamente observados por todos os entes políticos, os quais, no exercício de suas respectivas competências tributárias, não podem desbordar daqueles “standards” normativos gerais na fixação das notas características dos contribuintes.

É o que analisaremos no tópico seguinte.

3.1. *O federalismo fiscal e a relevância da lei complementar na delimitação dos elementos definidores do contribuinte – art. 146, III, “a”, da CF/88*

A organização do Estado sob a forma federativa implica a repartição vertical do poder entre os diferentes entes políticos, autônomos e coexistentes no interior de um mesmo Estado soberano.¹⁵

O Estado Federal brasileiro adota o modelo de *federalismo de cooperação*, em que os entes políticos agem conjuntamente, por meio de uma divisão de competências

15. ARAUJO, Luiz Alberto David. “Característicos comuns do federalismo”. In: BASTOS, C. (Org.). *Por uma nova federação*. São Paulo: Ed. RT, 1995. p. 42.

administrativas comuns e legislativa concorrente, de modo a assegurar uma esfera própria de atuação a cada ente.¹⁶

Ao delinear a repartição das competências legislativas, o legislador constituinte atribuiu uma parcela privativa à União (art. 22) e outra concorrente entre a União, Estados e Distrito Federal (art. 24), remanescendo, ainda, ao Município competência para legislar sobre os assuntos de seu interesse local, em complemento às legislações federal e estadual (art. 30, § 1º).

No âmbito da competência legislativa concorrente, a Constituição da República franqueia à União a atribuição de editar apenas as normas gerais, remanescendo aos Estados a competência suplementar ou, em caso de ausência da lei geral nacional, a competência legislativa plena para atender às suas peculiaridades (art. 24, §§ 1º, 2º e 3º). Ainda, dispõe o legislador constituinte que “a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual no que lhe for contrário” (art. 24, § 4º).

Interpretando os dispositivos retrotranscritos, temos que a atuação dos Estados, no exercício da competência legislativa concorrente, está condicionada aos ditames da lei geral nacional, na medida em que têm competência apenas para *suplementar* a legislação da União. Eventualmente, apenas no caso de a União não legislar sobre normas gerais é que os Estados poderão exercer a competência legislativa plena, cuja eficácia futura, contudo, fica condicionada à compatibilidade com a superveniente lei geral nacional.

No que se refere aos Municípios, também lhes é conferida competência para *suplementar* as legislações federal e estadual no que couber, além de poder legislar sobre assuntos de interesse local (art. 30, I e II).

Transpondo essas noções de direito constitucional para o campo tributário, identificamos que a competência legislativa tributária é concorrente entre a União e os Estados e Distrito Federal (art. 24, I) e os Municípios (art. 30, III), divisão esta que é decorrência lógica da organização federativa do Estado brasileiro.

Analisando conjuntamente a sistemática de divisão vertical do exercício da função legiferante retrodeduzida com a disciplina do Sistema Tributário Nacional no Capítulo I do Título VI da Lei Maior, concluímos que o teor do art. 146, III, é uma especificação do exercício da competência legislativa concorrente em matéria tributária.¹⁷

A Constituição da República estabelece que determinadas matérias, pela sua especial relevância na configuração do Estado Federal brasileiro, serão reguladas por lei complementar nacional editada pela União, consoante a previsão do seu art. 146, cuja redação segue a seguir vazada:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

16. HORTA, Raul Machado. *Estudos de direito constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995. p. 433.

17. BECHO, Renato Lopes. Op. cit., 2014. p. 406.

- II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- 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;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
 - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.”

Os campos de atuação material da lei complementar tributária são voltados à (i) disciplina dos conflitos de competência; (ii) regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar; e (iii) edição de normas gerais em matéria de legislação tributária.

A exigência constitucional de lei complementar para dispor sobre conflitos de competência decorre da forma federativa do Estado brasileiro, em que a competência para criar e exigir tributo foi distribuída entre os entes políticos, dotados de capacidade legislativa concorrente em matéria tributária.¹⁸

Tendo em vista a ampla autonomia político-administrativa de que desfrutam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios – a qual deflui dos artigos 18¹⁹, 25²⁰, 29²¹, 30²² e 32²³ da CR/88 –, não é improvável que, na prática, haja situações de conflito no

18. “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; [...]”

19. “Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.”

20. “Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição.”

21. “Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos: [...]”

22. “Art. 30. Compete aos Municípios: I – legislar sobre assuntos de interesse local; II – suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; III – instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; [...]”

23. “Art. 32. O Distrito Federal, vedada sua divisão em Municípios, reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos com interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços da Câmara Legislativa, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição. § 1º Ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios.”

exercício da competência tributária²⁴, razão pela qual necessário se faz a edição de uma lei complementar que vincule, nacionalmente, todos os entes políticos a não editarem legislações conflitantes.²⁵

O segundo inciso do art. 146 da Constituição da República impõe a edição de lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ou seja, a lei infraconstitucional de quórum qualificado que disciplinar as proibições impostas ao legislador ordinário na instituição do tributo, tais como os princípios constitucionais e as imunidades, terá vigência nacional e força vinculante para todos os entes políticos.

Por fim, o inciso III do art. 146 da Constituição da República prescreve que as normas gerais em matéria tributária devem ser estabelecidas por meio de lei complementar, a qual deverá fixar diretrizes, esboços básicos, enfim, molduras normativas que deverão ser seguidas por todos os entes políticos quando dispuserem sobre os institutos ali abarcados, tais como a definição de tributos, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, da obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência.²⁶

Em resumo, o art. 146 veicula uma autorização constitucional para que o Congresso Nacional edite uma lei complementar nacional que imprima uniformidade às legislações da União Federal, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios quanto a aspectos de sua competência legislativa tributária concorrente.

Para compreendermos, à sua inteireza, o teor do art. 146, devemos abordar, brevemente, a dualidade doutrinária acerca das funções inerentes à lei complementar tributária. A partir de uma interpretação literal ou sistemática, podemos identificar dois ou três campos de atuação material da lei geral tributária de quórum qualificado.

De acordo com a corrente *dicotômica*, defendida por Roque Antonio Carrazza a partir de uma interpretação sistemática, a lei complementar tributária veiculará normas gerais para ou (i) dispor sobre os conflitos de competência em matéria tributária ou (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.²⁷

Isso porque a lei complementar tributária, editada pelo Congresso Nacional enquanto órgão do Poder Legislativo da República Federativa do Brasil, de caráter nacional e, pois, distinta da lei federal, somente poderia dispor normas gerais de força vinculante e imperativa para todos os entes federados desde que como expressão conformativa do Estado Federal.

24. Basta verificarmos a situação hipotética de prestação de serviços acompanhada, indissociavelmente, da circulação de mercadorias, tal como ocorre no consumo de bebidas e alimentos em bares e restaurantes. Incide o ICMS, de competência estadual, ou o ISS, que compete ao Município? Esse aparente problema é solucionado pela Lei Complementar 123/2006, editada pela União com vigência territorial nacional, cuja lista anexa indica os serviços que se sujeitam à incidência do ISS, tal como os serviços de bares e restaurantes, incluídos os valores das mercadorias objeto do consumo.

25. BECHO, Renato Lopes. Op. cit., 2014. p. 404.

26. BECHO, Renato Lopes. Op. cit., 2014. p. 405.

27. CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Op. cit., 2015. p. 1096.

Nesse sentido, já defendia Geraldo Ataliba desde a Constituição de 1967 que “são, com efeito, nitidamente distintas a lei nacional e a lei federal, estando seu único ponto de contato na origem comum: o legislador comum”.²⁸

Em outras palavras, ao cumprir o comando emanado do art. 146, III, não poderia a União editar uma lei geral tributária, ainda que aprovada com quórum qualificado, para disciplinar aspectos específicos da competência tributária exclusiva de cada ente – exclusividade verificada na Constituição da República quanto à matéria de impostos²⁹ –, mas apenas ou para dispor sobre os conflitos de competência ou para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, sob pena de violar o pacto federativo.

Por outro lado, Sacha Calmon Navarro Coêlho é partidário da chamada corrente *tricotômica*, de acordo com a qual a *veiculação de normas gerais* deve ser uma terceira função, autônoma, a ser desempenhada pela lei complementar em matéria tributária.³⁰

Isso significa que não apenas para dispor sobre os conflitos de competência ou para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, a lei complementar tributária deve padronizar a definição de alguns institutos tributários de modo a condicionar a produção legislativa concorrente pelos entes federados, sem desnaturar o pacto federativo. Essa é a função desempenhada pelo Código Tributário Nacional.

O Supremo Tribunal Federal³¹ positivou a interpretação tricotômica do art. 146 da Constituição, ao reconhecer que o regramento da prescrição e decadência tributárias

28. Ataliba, GERALDO. “Normas gerais de direito financeiro e tributário e a autonomia dos Estados e Municípios”. In: *Revista de Direito Público*, v. 10, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano III, 1969. p. 45-80.

29. BECHO, Renato Lopes. Op. cit., 2014. p. 249.

30. COÊLHO, 2009, p. 97-99.

31. “EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime

deve ser veiculado por meio das normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada à lei complementar de âmbito nacional.³²

A Suprema Corte admitiu que pode ser editada uma lei geral tributária de abrangência nacional, disciplinando certos aspectos da relação jurídica tributária. Ainda que não se preste a dirimir conflitos de competência ou a regular limitações à atividade tributante, tal veículo normativo nacional serve para imprimir homogeneidade e segurança jurídica às relações tributárias em todo o País, enquanto expressão de um pacto federativo tipicamente centralizador da produção legislativa, como é o caso brasileiro.

Nesse contexto, apoiamo-nos na lição de Renato Lopes Becho sobre a corrente filosófica do Realismo Jurídico³³ – que destaca o conhecimento do direito a partir das decisões judiciais e, por conseguinte, sustenta ser o Poder Judiciário fonte do direito – para reconhecermos, no atual estágio do Estado de Direito, a positivação da interpretação tri-cotômica, que considera a proeminência e autonomia da função de veiculação das regras gerais tributárias, reservada à lei complementar.

Sendo assim, a legislação preexistente que defina os critérios identificadores dos contribuintes do ISS na modalidade de apuração fixa somente pode ser alterada por lei igualmente complementar editada pela União.³⁴

Portanto, temos como premissa que, ao exercerem suas respectivas competências tributárias, os entes políticos deverão observar determinadas limitações legalmente impostas pela lei complementar nacional. Isso significa que os Municípios, mesmo sob o manto da sua plena autonomia político-administrativa, devem estabelecer os critérios identificadores dos sujeitos passivos do ISS-Fixo com observância das diretrizes gerais nacionalmente estabelecidas pelo Decreto-lei 406/68.

4. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO: O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E A TIPICIDADE E VINCULABILIDADE DA TRIBUTAÇÃO

Para bem situarmos a controvérsia em torno das limitações ao exercício da competência tributária pelos Municípios na instituição do ISS-Fixo, devemos considerar o exercício da atividade legislferante municipal não apenas pela ótica do federalismo fiscal, que é

jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, *b*, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212.”

32. BECHO, Renato Lopes. Op. cit., 2014. p. 409.

33. BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 291.

34. BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. 4. ed. rev., at. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. cap. 8.

caracterizado pela repartição vertical das competências tributárias, mas também a partir da existência de um Sistema Tributário Nacional.

O Sistema Tributário Nacional deve ser compreendido como um conjunto de postulados informadores das normas gerais do Direito Tributário de um dado sistema de Direito Positivo.

Geraldo Ataliba destaca que o Sistema Tributário Nacional possui suas balizas assentadas em dispositivos constitucionais limitadores da atividade legislativa instituidora de tributos. É o chamado *sistema constitucional tributário*, consistente em um “quadro geral informador das atividades tributárias”, na medida em que representa a “disciplina das faculdades do poder tributante e as garantias e direitos do contribuinte”.³⁵

Nesse mesmo sentido também labora Roque Antonio Carrazza³⁶, destacando que “a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo”, para concluir que a “competência tributária é determinada pelas normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que – estas, sim – preveem as concretas obrigações tributárias”.

Em outras palavras, o Sistema Tributário Nacional consiste em um específico regime constitucional voltado à disciplina da atividade tributante sob a perspectiva da competência tributária, compreendida como a aptidão do ente político para criar tributo no exercício do poder de tributar.³⁷

Para aplicarmos a interpretação tricotômica do art. 146 da Constituição da República dentro do rigor científico a que este estudo se propõe, devemos analisá-lo como elemento integrante do sistema constitucional tributário, impregnado de enunciados axiológicos que devem orientar a produção legislativa em matéria de tributo, notadamente o princípio da estrita legalidade tributária e, como seus consectários lógicos, os princípios da tipicidade e da vinculabilidade da tributação.³⁸

O artigo 150, inciso I, da Constituição positivou a legalidade tributária, vedando às pessoas políticas “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

O princípio da legalidade tributária consiste em um dos pilares do nosso sistema jurídico tributário e desempenha a função de verdadeiro limite constitucional ao poder de tributar, funcionando como uma das “traves mestras” do Direito Tributário brasileiro.³⁹

O princípio da legalidade tributária não comporta exceções, na medida em que é a base sobre a qual se estrutura o Estado de Direito. A legalidade tributária é um inafastável princípio norteador da atuação legiferante em matéria de tributos.⁴⁰

35. ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Ed. RT, 1968. p. 11.

36. CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Op. cit., 2015. p. 591-592.

37. BECHO, Renato Lopes. Op. cit., 2014. p. 247.

38. CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2013. p. 323.

39. CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Op. cit., 2015. p. 292.

40. CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Op. cit., 2015. p. 337.

Isso porque, mesmo nas hipóteses em que se admite gradação nas formas em que se manifesta o princípio da legalidade no âmbito de atuação material tributária, isto é, nas situações em que a Norma Fundamental permite relativa margem de discricionariedade à Administração Pública no manejo dos instrumentos tributários, não há uma atuação legiferante pelo Poder Executivo, o qual atua nos limites preestabelecidos pela lei já existente validamente no sistema jurídico positivo.

É o caso dos impostos aduaneiros, sobre produtos industrializados e sobre operações financeiras, em que se faculta à Administração Pública alterar as alíquotas, mas dentro dos limites já delineados pelo legislador. Ou seja, nem mesmo nessas hipóteses haveria exceção à legalidade, já que a margem de discricionariedade está devidamente autorizada pela Lei Maior e será exercida dentro dos limites legalmente estabelecidos.⁴¹

Sem passarmos despercebidos quanto ao entendimento de que há exceções ao princípio da legalidade tributária⁴², assentamos nosso pensamento na premissa de que a legalidade é a base do sistema jurídico pátrio, pautado na máxima de que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei (art. 5º da CF/88).

Dessa forma, embora reconheçamos as hipóteses constitucionais de *mitigação* retrorreferidas, não concebemos a possibilidade de *exceção* ao princípio da legalidade, para fins de eleição dos critérios identificadores dos contribuintes do ISS-Fixo, os quais devem sempre refletir o comando da lei complementar nacional.

Outrossim, paralelamente à competência legislativa, cabe-nos destacar o exercício das funções de gestão tributária. Trata-se da chamada *competência administrativa*, a qual deve ser balizada pelos princípios da tipicidade e da vinculabilidade da tributação, os quais são consectários lógicos da sujeição à estrita legalidade tributária.⁴³

A tipicidade tributária consiste, em apertada síntese, na “exata adequação do fato à norma” e condiciona o surgimento da obrigação à “plena correspondência entre o fato jurídico tributário e a hipótese de incidência, fazendo surgir a obrigação correspondente, nos exatos termos previstos em lei”.⁴⁴

Por outro lado, o princípio da vinculabilidade da tributação tolhe a atuação da administração tributária em todos os seus movimentos, que devem estar adstritos aos inequívocos termos da lei.⁴⁵

41. CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Op. cit., 2015. p. 338.

42. Cf. Renato Lopes Becho, que identifica a medida provisória em matéria tributária para o manejo de tributo sob o vetor da extrafiscalidade, nos termos do artigo 62, § 2º, da Constituição de 1988. O autor considera que a edição de medida provisória em matéria tributária revela violência direta contra o pilar do Estado de Direito, qual seja, a instituição de qualquer obrigação para o cidadão somente por meio de lei. (BECHO, Renato Lopes. Op. cit., 2014. p. 399).

43. CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2012. p. 638-639.

44. CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2012. p. 325.

45. CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2012. p. 326.

Em outras palavras, a tipicidade tributária e a vinculabilidade da tributação são vetores normativos que operam no campo procedimental em matéria de tributo, de modo que as autoridades administrativas devem verificar o perfeito enquadramento do fato à norma, a cujos termos estão totalmente vinculados sem qualquer nível de subjetividade própria dos atos discricionários, sob pena de inexistir obrigação tributária.

Portanto, o sistema constitucional tributário não franqueia aos Municípios liberdade nem discricionariedade para inovar na delimitação dos critérios identificadores dos contribuintes que têm direito ao regime tributário diferenciado do ISS-Fixo, além daqueles já fixados pelo Decreto-lei 406/68, sob pena de violar o princípio da estrita legalidade tributária enquanto pilar do Estado de Direito.

5. COMPETÊNCIA MUNICIPAL SUBORDINADA AO DECRETO-LEI 406/68 – RECURSO EXTRAORDINÁRIO 940.769/RS

Como destacamos no tópico supra, não apenas pela ótica da competência legislativa tributária, mas também no exercício de suas funções de gestão tributária, não podem os Municípios, sob o pretexto de exercer sua competência legislativa ou regulamentar, extrapolar dos critérios delineados pelo Decreto-lei 406/68.

Os requisitos jurídicos constantes dos §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei 406/68 consistem na prestação de serviços de modo pessoal ou, caso prestados por intermédio de pessoa jurídica, desde que os prestadores assumam a responsabilidade direta e pessoal pelos serviços prestados de natureza intelectual, científica ou artística.

No julgamento do Recurso Extraordinário 940.769/RS, Tema 918 da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal analisou a norma insculpida no código tributário municipal de Porto Alegre que condicionava a apuração do ISS-Fixo incidente sobre os serviços prestados por sociedades de profissionais de advocacia – ou seja, na forma preconizada pelos §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68 – a requisitos diversos daqueles previstos na lei geral tributária de natureza complementar.

Na sessão de julgamento ocorrida em abril de 2019, a Suprema Corte assentou, inicialmente, que já foi reconhecida a compatibilidade material da prevalência do cálculo do imposto por meio de alíquotas fixas, com base na natureza do serviço, quando declarada a recepção dos §§ 1º e 3º do Decreto-lei 406/68.

Quanto à questão de fundo, o Relator Ministro Edson Fachin declarou a ilegalidade da exigência de que a execução da atividade-fim não podia ocorrer com participação de pessoa jurídica ou de pessoa física inabilitada ao exercício da advocacia, uma vez que tal condição extrapolava o previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 406/1968, o qual não exclui a pessoa jurídica, mas apenas exige que, neste caso, o profissional preste os serviços em nome da empresa sob sua responsabilidade pessoal:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. BASE DE CÁLCULO. LEI COMPLEMENTAR NACIONAL. SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS.

ADVOGADOS. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DE MUNICÍPIO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO FIXA. NATUREZA DO SERVIÇO. REMUNERAÇÃO DO LABOR. DECRETO-LEI 405-1968. RECEPÇÃO. LEI COMPLEMENTAR 7/1973 DO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. CONFLITO LEGISLATIVO. ISONOMIA TRIBUTÁRIA. 1. A jurisprudência do STF se firmou no sentido da recepção do Decreto-Lei 406/1968 pela ordem constitucional vigente com status de lei complementar nacional, assim como pela compatibilidade material da prevalência do cálculo do imposto por meio de alíquotas fixas, com base na natureza do serviço, não compreendendo a importância paga a título de remuneração do próprio labor. Precedente: RE 220.323, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 18.05.2001. 2. É inconstitucional lei municipal que disponha de modo divergente ao DL 46/1968 sobre base de cálculo do ISSQN, por ofensa direta ao art. 146, III, 'a', da Constituição da República. 3. Reduziu-se o âmbito de incidência e contrariou-se o comando da norma prevista no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968, por meio do código tributário porto-alegrense. Logo, há inconstitucionalidade formal em razão da inadequação de instrumento legislativo editado por ente federativo incompetente, nos termos do art. 146, III, 'a', do Texto Constitucional. 4. Fixação de Tese jurídica ao Tema 918 da sistemática da repercussão geral: "É inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei nacional". 5. Recurso extraordinário a que dá provimento, com a declaração incidental de inconstitucionalidade dos arts. 20, § 4º, II, da Lei Complementar 7/73, e 49, IV, §§ 3º e 4º, do Decreto 15.416/2006, ambos editados pelo Município de Porto Alegre" (STF, RE 940.769/RS, T. Pleno, Rel. Min. Edson Fachin, J. 24.04.2019, p. 12.09.2019)

Da leitura do acórdão inferimos que, quando os serviços são prestados por pessoa jurídica, o que interessa ao contratante não é a existência da empresa, mas os profissionais em si, que prestam e assumem a responsabilidade pelos serviços. Isso porque a constituição de uma empresa decorre apenas da necessidade de seus sócios conjugarem esforços para melhor atingirem os fins objetivados, os quais não seriam atingidos com a mesma eficiência se prestados os serviços individualmente.

Situação diversa, por outro lado, seria a da prestação de serviços por sociedades empresárias, cujos sócios não possuem a menor importância, os quais, particularmente, nenhum serviço prestam e nenhuma responsabilidade pessoal assumem perante o usuário.

O Relator Ministro Edson Fachin, ainda, consignou no voto-condutor que a inovação de requisitos para atrair a incidência do ISS-Fixo somente poderia ser decorrente de nova lei complementar nacional, mas nunca de uma lei municipal, sob pena violação direta ao art. 146, III, a, da Constituição da República.

5.1. *A delimitação dos critérios para o enquadramento como sociedade simples uniprofissional na jurisprudência pátria – Tribunais de Justiça do País e Superior Tribunal de Justiça*

Não obstante o que foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 940.769/RS, ainda remanescem práticas que colocam em xeque a higidez do Sistema Tributário Nacional e a estabilidade do próprio pacto federativo.

Diversos são os Municípios que ainda insistem em manter vigente a disciplina legal dos critérios para atrair a incidência do ISS-Fixo em dissonância com a disciplina do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 406/68, o que tem acarretado a alta litigiosidade da matéria tanto no âmbito do contencioso administrativo, como no judicial.

O Código Tributário Paulistano, por exemplo, preconiza que a base de cálculo do ISS será fixa apenas nas hipóteses em que a execução da atividade-fim não ocorrer com participação de pessoa jurídica em cuja razão social haja o nome “limitada” ou “Ltda.”. É o que se depreende do teor da Súmula Administrativa 4, amplamente adotada no âmbito do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo (CMT-SP): “4 – As sociedades civis por quota de responsabilidade não gozam do tratamento tributário de regime especial de recolhimento do ISS, previsto no parágrafo terceiro, do artigo 9º, do Decreto 406/68 e artigo 15, parágrafo primeiro, Lei 13.701/03.”

Interpretando a Súmula Administrativa 4, notamos que as empresas, mesmo que sejam sociedades simples, não terão direito ao ISS-Fixo se adotarem o tipo societário “limitada”, exigência esta que não encontra ressonância no Decreto-lei 406/68.

Se não cabe à lei municipal impor restrições à fruição do regime de tributação diferenciado do ISS além daquelas previstas pela lei complementar nacional, menos ainda súmulas administrativas poderiam criar restrições a direitos fundamentais tributários.

Nesse cenário, quando instado a se pronunciar sobre a exigência criada pela Súmula Administrativa 4, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo tem assentado a irrelevância da forma de sociedade limitada, em virtude da prevalência hierárquica do Decreto-lei 406/68, a ser observado pelo Município de São Paulo:

“APELAÇÃO – AÇÃO DE RITO ORDINÁRIO – ISS, exercícios de 2013 a 2016 – Município de São Paulo – Sociedade uniprofissional de serviços médicos – Tributação sobre valor fixo anual – Possibilidade – A sociedade de profissionais legalmente regulamentados, ainda que constituída sob a forma de responsabilidade limitada, pode ser submetida ao regime privilegiado de tributação de ISS, desde que destituída de caráter empresarial e com prestação direta e pessoal de serviços pelos sócios Elementos dos autos que demonstram a prestação direta e pessoal de serviços por cada sócio. Sentença reformada. RECURSO PROVIDO.”⁴⁶

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça tem entendido que o “o fato de a sociedade profissional adotar o tipo de sociedade simples limitada não é fundamento suficiente para impedir de usufruir da tributação privilegiada”, na medida em que não tem relevância para a “pessoalidade do serviço prestado, nem tampouco na responsabilidade pessoal que é atribuída ao profissional pela legislação de regência”.⁴⁷

46. TJSP, Apelação 1046438-44.2019.8.26.0053, 15ª Câmara de Direito Público, Relator Desembargador Rodrigues de Aguiar, j. 13.03.2020.

47. STJ, AgInt no REsp 1.400.942/RS, 1ª Turma, Rel. Ministro Gurgel de Faria, j. 18.09.2018.

Igualmente, outras Cortes de Justiça do País também têm aplicado à risca o Tema 918 da repercussão geral.⁴⁸

Pelo exposto, identificamos que os diversos órgãos do Poder Judiciário, na mesma linha do entendimento firmado pela Suprema Corte no RE 940.769/RS, têm chancelado a irrelevância da adoção do tipo sociedade simples limitada, já que tal característica em nada interfere na personalidade do serviço prestado ou na responsabilidade pessoal atribuída ao médico.

6. CONCLUSÕES

Ao analisarmos os contornos da competência municipal para legislar em matéria de ISS, constatamos a extrapolação do regramento estatuído pelo Decreto-lei 406/68, com desequilíbrio do pacto federativo e agressão ao sistema constitucional tributário.

Para pontuarmos os excessos municipais, inicialmente assentamos nosso pensamento na teoria da regra-matriz de incidência, a qual delimita a estrutura normativa do ISS constitucionalmente, a partir de cinco critérios-padrão, invariavelmente presentes em toda norma tributária. Entre esses critérios, realçamos o critério pessoal, concernente às figuras do Município, no polo ativo, e do prestador de serviços, no polo passivo.

Identificamos a sociedade médica uniprofissional no polo passivo do critério pessoal da regra-matriz do ISS-Fixo, desde que observados os requisitos estatuídos pelos §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68: a prestação pessoal de serviços ou, se por meio de sociedade não empresária, desde que sob a responsabilidade pessoal do médico, característica inerente ao exercício da profissão da medicina.

Os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei 406/68, embora editados sob a égide da Constituição de 1967, foram devidamente recepcionados pela atual ordem constitucional, de modo que o referido diploma normativo possui “status” de lei complementar nacional, “ex vi” dos arts. 146, III, *a*, e 156, III, ambos da Constituição da República de 1988.

Apoiados no Realismo Jurídico, admitimos a positivação da corrente tricotômica quanto à interpretação dos campos de atuação material do art. 146 da Constituição, para fins de reconhecer a função da lei complementar para veicular normas gerais tributárias sobre diversos aspectos a serem observados pelos entes no exercício das respectivas competências tributárias, a exemplo da definição dos contribuintes. Esta função, no caso do ISS-Fixo, é desempenhada pelo Decreto-lei 406/68.

48. TJPE, AI 0000523-37.2017.8.17.9000, 4ª Câmara Cível, Relator. Desembargador Jones Figueiredo Alves, j. 01.07.2017; TJRJ, Apelação 0203422-98.2017.8.19.0001, 20ª Câmara Cível, Relator Desembargador Renato Lima Charnaux Sertã, j. 04.03.2020; TJPR, Reexame Necessário 0009007-74.2019.8.16.0019, 2ª Câmara Cível, Relator Desembargador Silvio Dias, j. 11.12.2019; TJSC, Apelação Cível 0002032-33.2014.8.24.0037, 1ª Câmara de Direito Público, Relator Desembargador Paulo Henrique Moritz Martins da Silva, j. 17.07.2018.

Dentro do esquema de repartição constitucional de competências, destacamos a competência municipal para legislar concorrentemente sobre direito tributário e, em caráter suplementar, sobre assuntos de interesse local.

Isso significa que a autonomia municipal no campo tributário sujeita-se aos ditames do Decreto-lei 406/68 enquanto lei geral editada pelo Congresso Nacional mediante quórum qualificado de votação, para imprimir uniformidade no regramento de determinados institutos, de especial relevância à estabilidade e segurança jurídica nas relações tributárias em todo o País.

Em outras palavras, os Municípios sujeitam-se ao Decreto-lei 406/68, não podendo invocar sua autonomia político-administrativa para acobertar leis locais que subvertam a legislação vocacionada a imprimir uniformidade nacional.

Os Municípios, então, devem exercer sua competência tributária nos limites do pacto federativo brasileiro e do sistema tributário nacional, em obediência aos princípios da estrita legalidade tributária, da tipicidade e da vinculabilidade da tributação, não podendo abrigar, em ambos os campos de sua atuação material tributária, qualquer margem de subjetividade própria dos atos de competência discricionária.

Assim sendo, não podem os Municípios, sob o pretexto de exercerem a competência legislativa concorrente em matéria tributária e suplementar sobre assuntos de interesse local, elencar critérios para a identificação dos contribuintes sujeitos ao ISS-Fixo, além daqueles fixados pelo Decreto-lei 406/68.

Não podem os Municípios tolher o direito das sociedades médicas uniprofissionais que prestem serviços em caráter não empresarial, ainda que por meio de pessoa jurídica, somente pelo fato de ostentarem o tipo societário limitada, quando não desnaturalada a natureza de sociedade simples.

A imposição de requisitos não previstos no Decreto-lei 406/68 desarranja os contornos do Estado Federal brasileiro, agride os arts. 18, 24, I, §§ 1º e 2º, 25, 29, 30, § 1º, e 32 da Constituição, bem como viola o princípio da estrita legalidade enquanto epicentro normativo do sistema constitucional tributário.

Portanto, devem os Municípios adequar as suas legislações ao entendimento pacificado em repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 940.769/RS, em que ficou assentada a inconstitucionalidade da lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades uniprofissionais ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei nacional.

7. BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ARAÚJO, Luiz Alberto David. “Característicos comuns do federalismo”. In: BASTOS, C. (Org.). *Por uma nova federação*. São Paulo: Ed. RT, 1995.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. 5. tir São Paulo: Malheiros, 1996; 6. ed., 6. Tir. São Paulo: Malheiros, 2006.

- ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.
- ATALIBA, Geraldo. “Normas gerais de direito financeiro e tributário e a autonomia dos Estados e Municípios”. In: *Revista de Direito Público*, v. 10, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano III, 1969.
- BARRETO, Aires Fernandino. “Capacidade contributiva, igualdade e progressividade na Constituição de 1988”. In: *Princípios constitucionais tributários: aspectos práticos – aplicações concretas*. Separata da Revista de Direito Tributário (V Congresso Brasileiro de Direito Tributário). São Paulo: IDEPE, 1991.
- BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário – teoria geral e constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. 4. ed. rev., at. e ampl. São Paulo: Ed. RT, 2019.
- CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. “Sociedade Simples”. In: Coord. FINKELSTEIN, Maria Eugênia Reis; PROENÇA, José Marcelo Martins. *Tipos Societários*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade. Igualdade e capacidade contributiva*. Curitiba: Juruá, 1992.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. rev., ampl. e at. até a EC n. 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010; 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007; 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. “Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – Delimitação dos serviços tributáveis pelos Municípios”. In: *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013. v. II.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial – direito de empresa*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. “Legalidade”. In: *Princípios constitucionais tributários: aspectos práticos – aplicações concretas*. Separata da Revista de Direito Tributário (V Congresso Brasileiro de Direito Tributário). São Paulo: IDEPE, 1991.

HORTA, Raul Machado. *Estudos de direito constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

LACOMBE, Américo. “Igualdade e capacidade contributiva”. In: *Princípios constitucionais tributários: aspectos práticos – aplicações concretas*. Separata da Revista de Direito Tributário (V Congresso Brasileiro de Direito Tributário). São Paulo: IDEPE, 1991.

Jurisprudência

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 940.769/RS, rel. Ministro Edson Fachin, publ. 12.09.2019. Disponível em: [www.stf.jus.br].

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, AgInt no REsp 1.400.942/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, publ. 22.10.2018. Disponível em: [www.stj.jus.br].

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Apelação 1046438-44.2019.8.26.0053, publ. 19.03.2020. Disponível em: [www.tjsp.jus.br].

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, Agravo de Instrumento 0000523-37.2017.8.17.9000, publ. 01.08.2017. Disponível em: [www.tjpe.jus.br].

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, Apelação 0203422-98.2017.8.19.0001, publ. 06.03.2020. Disponível em: [www.tjrj.jus.br].

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, Reexame Necessário 00090 07-74.2019.8.16.0019, publ. 16.12.2019. Disponível em: [www.tjpr.jus.br].

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, Apelação Cível 0002 032-33.2014.8.24.0037, publ. 20.07.2018. Disponível em: [www.tjsc.jus.br].

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrinas relacionadas ao tema

- STF decide que as sociedades de profissão regulamentada devem pagar ISS fixo. E ponto!, de Erick Macedo e Rafaella Santos Costa – *RDTC* 20/67-86 (DTR\2019\40720); e
- Tributação do ISS para as sociedades uniprofissionais, de Sérgio Eduardo Dantas Marcolino e Vladimir da Rocha França – *RTrib* 86/305-323 e *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário* 5/445-462 (DTR\2011\1418).

Veja também Jurisprudência relacionada ao tema

- Conteúdo Exclusivo Web: JRP\2019\773246.