

---

## DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO FIXA DO ISS

### THE (IN)CONSTITUTIONALITY OF RIGID ISS TRIBUTE

*Andreone Leandro Fogaça<sup>1</sup>*  
*Jonatas Lopes da Silva<sup>2</sup>*

**RESUMO:** Desde sua criação, com a EC n.º 18/65, o Imposto Sobre Serviços (ISS) ao estabelecer tributação sobre a “prestação de serviços” previu uma base de cálculo real, com a finalidade de se alcançar os princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva. Todavia, no que tange aos serviços prestados por profissionais autônomos e sociedades uniprofissionais foi instituído, pelo o art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68, uma base de cálculo presumida. Conforme entender do Excelso Pretório (súmula 663), referido dispositivo legal, foi recepcionado pela Constituição, pois ao se instituir esse tratamento diferenciado para as diversas categorias de profissionais autônomos concretizou-se a isonomia e prestigiou-se a capacidade contributiva. Entretanto, os mesmos princípios são argüidos por corrente diversa para defender a inconstitucionalidade desse tratamento, uma vez que dentro de uma mesma categoria profissional há indivíduos que auferem ganhos maiores ou menores. Desta forma, no presente trabalho acadêmico serão analisadas ambas as correntes, para, ao final verificar aquela que melhor se coaduna com a realidade pátria.

**Palavras-Chaves:** ISS; Tributação Fixa; (In)constitucionalidade; Isonomia; Capacidade Contributiva.

**ABSTRACT:** Since its creation, with CE No. 18/65, the Service Tax (ISS) by establishing a tax on “services” provided a basis for calculating real, with the aim of reaching the constitutional principles of equality tax and the ability to pay. However, with respect to services provided by freelance professionals and one professional companies was established by art. 9, § § 1 and 3 of Decree-Law No. 406/68, a basis for calculating presumed. This point of view the legal (docket 663) provision was approved by the Constitution, because this to establish whether differential treatment for different categories of independent professionals materialized isonomy prestige and the ability to pay. However, the same principles are questioned by the current diverse to defend the constitutionality of such treatment, since within the same occupational category there are individuals who receive earnings higher or lower. Thus, in this scholarly work will be analyzed both strands, for, the final check that best fits with the national reality.

**Key-Words:** ISS; Rigid Tribute; (in)Constitutionality; Isonomy; Ability to pay.

---

<sup>1</sup>Acadêmico do 5º ano do curso de Direito da Universidade Estadual de Londrina

<sup>2</sup>Acadêmico do 5º ano do curso de Direito da Universidade Estadual de Londrina

## INTRODUÇÃO

Desde a introdução do Imposto Sobre Serviços (ISS) no sistema tributário brasileiro, operada através da Emenda Constitucional nº 18/65, os serviços prestados sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte sempre tiveram um critério de tributação diferenciado daqueles existentes para as demais formas de prestação de serviço.

Já dispunha o revogado art. 72, caput, do CTN, que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço prestado. Essa regra, todavia, jamais se entendeu aplicável àqueles serviços prestados pelos profissionais autônomos, caso em que sempre se vedou a utilização, como base impositiva do imposto, da renda proveniente da remuneração do próprio trabalho.

Assim, a tributação dos profissionais autônomos e a das sociedades profissionais operava-se – e ainda hoje se opera – através de valores fixos estipulados na lei de cada Município, valores estes que devem ser pagos periodicamente pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada pela prestação do serviço.

Essa forma especial de cobrança do ISS encontra-se regulada no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68. Nos termos do § 1º, do referido dispositivo legal, quando se trata de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o valor do tributo é estabelecido em quantia fixa, levando-se em conta fatos diversos do preço do serviço. Sujeitaram-se a esse regime diversificado de tributação pelo ISS os profissionais liberais, tais como médicos, dentistas, advogados, etc.

Já o § 3º, do referido art. 9º, preceitua que as sociedades constituídas por profissionais – desde que inexistente elemento de empresa – são tributadas em conformidade com os mesmos critérios previstos para o profissional autônomo, sendo cobrado o imposto em relação a cada profissional habilitado que preste serviços em nome da sociedade, em que pese assumida responsabilidade pessoal.

A doutrina costuma citar essa forma de cobrança do ISS como exemplo de tributação fixa. Em linhas gerais, tributo fixo é aquele no qual o quantum devido pelo contribuinte em virtude da realização do critério material da hipótese tributária pode ser inteiramente extraído da simples verificação da lei, prescindindo-se de quaisquer esforços interpretativos. Neste caso, torna-se dispensável a procura de uma base de cálculo e de uma alíquota, uma vez que o valor da dívida é previamente determinado pelo legislador ordinário, independentemente da verificação do fato tributário.

A justificativa para esse tratamento diferenciado de tributação para o ISS, segundo os seus defensores, reside no objetivo de se concretizar a isonomia e prestigiar o princípio da capacidade contributiva. Isso porque, à luz dos preceitos constitucionais, o trabalho pessoal – marcado pelo predomínio da técnica, da ciência, da aptidão intelectual do próprio indivíduo – não pode desfrutar de tratamento idêntico àquele atribuído às formas de prestação de serviço em que se destaca o emprego do capital, a despeito do esforço humano.

Ocorre que esses mesmos princípios (isonomia e capacidade contributiva) são também invocados para se sustentar a inconstitucionalidade da tributação fixa do ISS aos profissionais autônomos e sociedades profissionais. Afirmam os partidários desse entendimento, ao qual se alinham considerável parte dos Municípios, que a previsão desse regime especial de tributação, ao invés de servir para concretizar a isonomia – seu pretense objetivo – acaba por ofendê-la, na medida em que confere tratamento equivalente a indivíduos que possuem capacidade econômica díspares. Ademais, a capacidade contributiva não se mede através de base de cálculo estimada – que é a utilizada para fins de quantificação do ISS devido por essas categorias de contribuintes – e sim por meio de base de cálculo real (preço do serviço).

Essa última linha de pensamento doutrinário foi, por inúmeras vezes, levada ao conhecimento e apreciação dos Tribunais pátrios. Por fim, acabou prevalecendo nas Cortes de Justiça do país o entendimento de que a previsão de regime de recolhimento diferenciado do ISS não é incompatível com os dogmas da Constituição Federal de 1988. O STF pôs fim à discussão ao afirmar que os §§1º e 3º, do art. 9º, do Decreto-Lei nº 406/68, foram recepcionados pela nova Carta Democrática (súmula nº 663).

O presente trabalho tem por escopo realizar um breve estudo dos dois entendimentos aludidos, concentrando-se, sobretudo, nos argumentos que lhes dão amparo, para, com isso, chegar à conclusão de qual deles deve prevalecer. Para que se logre êxito nessa empreitada, indispensável se faz deixar assentadas algumas noções sem as quais seria impossível suscitar qualquer espécie de debate sobre o tema.

Em razão disso, inicia-se o trabalho discorrendo sinteticamente sobre a base de cálculo e suas espécies: real, estimada (ou presumida) e arbitrada.

Em seguida, apresentam-se noções atinentes aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, princípios estes que, consoante já dito, constituem o cerne de sustentação dos dois posicionamentos existentes sobre a tributação fixa do ISS.

Prossegue-se com a apresentação da tese que obteve êxito nos Tribunais, qual seja, o entendimento de que a previsão de recolhimento do ISS por meio de valor fixo não ofende a atual Constituição Federal.

Finalmente, no último capítulo, concentra-se na exposição e análise da tese minoritária segundo a qual a tributação fixa afronta postulados constitucionais e, assim, merece ser repudiada.

## BASE DE CÁLCULO E SUAS ESPÉCIES

A base de cálculo, também chamada de base tributável ou imponible, fornece critério para a determinação do quanto de dinheiro deve recolher ao Fisco aquele indivíduo que realizar o evento descrito abstratamente na hipótese de incidência tributária.

Consoante entendimento de Geraldo Ataliba (2004, p. 108.), a base de cálculo é “a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeat”.

O ilustre professor Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 363) leciona que:

A base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserido no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo.

Roque Antônio Carrazza (2005, p. 250) lembra que a base de cálculo possui duas primordiais funções, quais sejam:

a) quantificar a prestação do sujeito passivo, devida desde o momento em que nasce o tributo, com a ocorrência, no mundo fenomênico (mundo em que vivemos), do fato imponible; e b) afirmar (ou confirmar) a natureza jurídica do tributo.

Outrossim, impende registrar que, pelo princípio da tipologia tributária, a base de cálculo permite confirmar ou negar a espécie tributária exigida.

No que concerne ao ISS, como não poderia ser diferente, a base de cálculo deve ser consentânea com os demais critérios que compõem a regra-matriz de incidência desse tributo. Por isso, a definição da base de cálculo do ISS deve partir do pressuposto de que a incidência ocorre sobre o fato prestação de serviço. Dessa maneira, a base de cálculo consiste no preço contratado para o cumprimento de uma obrigação de fazer expressa através da prestação de um serviço.

É o que, com efeito, dispõe o caput do art. 7º, da Lei Complementar nº 116/2003 (que estabelece normas gerais aplicáveis à instituição e cobrança de ISS), in verbis:

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

Neste caso, está-se diante de uma base de cálculo dita real. Denomina-se base de cálculo real aquela que se presta a medir com eficiência o critério material da hipótese tributária constitucionalmente aceita. Tal espécie de base de cálculo possui estreita consonância com a capacidade contributiva dos indivíduos, visto que elege, para cada contribuinte, a justa proporção do tributo a ser pago.

Acerca da utilização da base de cálculo real para o Imposto Sobre Serviços, o mestre Marçal Justen Filho (1985, p. 168) pondera que:

É um interesse fundamental do ordenamento jurídico que os encargos sejam distribuídos segundo a condição e a capacidade individual. Especificamente no campo tributário, o interesse jurídico fundamental é o de que se distribua a carga fiscal de modo consentâneo com a riqueza existente, de forma que, onde haja maior riqueza, maior seja o valor tributariamente apreendido pelo Estado – e vice-versa. Esse interesse orienta politicamente a atuação do legislador tributário.

No entanto, o legislador previu regra especial a ser observada quando o serviço é prestado na forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte (profissionais autônomos) ou então é prestado por sociedade uniprofissional, tal como, por exemplo, uma sociedade constituída exclusivamente por médicos ou por advogados. Referida regra encontra-se inserta no art. 9º, do Decreto-Lei nº 406/1968, a seguir transcrito:

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, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

(...)

§3º. Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do §1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável. (Redação dada pela Lei complementar nº 56, de 15.12.1987)

Extrai-se dos §§1º e 3º, do art. 9º acima transcrito, que a base de cálculo – relativamente aos contribuintes ali indicados – será estabelecida não em função do valor do serviço (remuneração do próprio trabalho), mas em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, de livre escolha do legislador municipal.

Tem-se aí um típico caso de base de cálculo estimada, também chamada de presumida. A base de cálculo estimada – própria dos tributos considerados fixos – é indicada por valor que não corresponde às reais dimensões do evento tributário. Atribui-se um mesmo valor para todos os contribuintes que pretendam realizar o pagamento de um típico tributo fixo, ignorando-se qualquer elemento diferenciador que possa existir entre os indivíduos que praticam o fato jurídico tributário.

Cumprе mencionar, por oportuno, a existência ainda de uma terceira espécie de base de cálculo, a denominada base de cálculo arbitrada pelo Fisco. É possível quando o Poder Público, ao fiscalizar a atividade econômica, depara-se com irregularidade no valor da base de cálculo informada pelo contribuinte, hipótese em que se presume a ocorrência de infração ou crime tributário.

## **PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Os princípios podem ser definidos como o fundamento, a base, a origem, a razão fundamental sobre a qual se discorre sobre qualquer matéria. São proposições abstratas que dão razão ou servem de base e fundamento ao Direito. São, conforme entender do mestre constitucionalista José Afonso da Silva (2005, p. 92), “ordenações que se irradiam e imantam os sistemas de normas, são núcleos de condensações nos quais confluem valores e bens constitucionais”.

No entender do mesmo constitucionalista, os princípios distinguem-se das normas, pois estas contêm uma imposição, instrução ou regra que vincula imediatamente uma questão de direito. Em outros termos, as normas contêm uma regra. Os princípios que fossem normatizados seriam, portanto “normas – princípio” e seriam preceitos básicos da organização constitucional.

Os princípios que regem o direito constituem não somente orientação ao magistrado, no momento de proferir a sua decisão, mas também constituem um limite ao seu arbítrio, garantindo que a decisão esteja de acordo com o espírito do ordenamento jurídico, e que suas resoluções não violem a consciência social. Além disso, deveriam também orientar o Legislador quando exercente de sua função principal, para elaborar leis que se coadunem com os postulados constitucionais.

Realizadas algumas considerações acerca da conceituação e dos limites dos princípios, passaremos à observação dos postulados em comento no presente tópico.

A Constituição Federal, no caput do seu art. 5º, estatui que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (...)”, com isso visa uma convivência harmoniosa de sua população, destacando a necessidade de tratar todos de modo isonômico, sem qualquer distinção, perante a Lei.

Destaca-se ainda, que em um Estado Democrático como o nosso, referido princípio deve ser buscado em sua acepção material, ou seja, deve orientar-se pelo ideal aristotélico no qual se tratam igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualem.

A Magna Carta ao dispor sobre o Sistema Tributário Nacional, ainda com maior vigor, reforça o postulado contido no art. 5º, caput, quando veda aos entes públicos da Federação, a instituição de tratamento desigual entre os contribuintes que se encontram em posição de equivalência. Vejamos o art. 150, II, verbis:

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I (...) Omissis.

II - Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou da função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Ao discorrer sobre o assunto, o ilustre professor Hugo de Brito Machado (1997, p. 30) destaca que os entes públicos possuem obrigação de tratar de forma isonômica aqueles que se encontram em condições uniformes:

O princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio de que todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. Como manifestação desse princípio temos, em nossa Constituição, a regra da uniformidade de tributos federais em todo o território nacional.

Desta forma, não é possível ao Legislador criar exceções ao tratamento igualitário espelhado no princípio constitucional em comento, sob pena de tornar a Carta Magna inócua.

Ademais, assevera-se que os princípios não podem ser utilizados falaciosamente para alcançar interesses particulares. É o que ensina Aliomar Baleeiro (1998, p. 521), fundamentando-se em lição de G. Jeze:

Não se deve esquecer também de que, freqüentes vezes – consciente ou inconscientemente –, as soluções preconizadas ou adotadas em matéria de impostos são inspiradas por interesse de classe. E, então, sob o nome pomposo de princípios de justiça em matéria de imposto, formularam-se regras as mais diversas, cujos autores todos afirmam sua preocupação com o interesse geral e com a justiça, mas tendem por vezes a acomodar mais ou menos uma classe, a proteger e a beneficiar mais ou menos uma categoria de indivíduos.

Tecidas algumas considerações acerca da isonomia tributária, passaremos à sucinta análise do princípio da capacidade contributiva, que na realidade é um corolário lógico do postulado acima estudado.

De acordo com o princípio da capacidade contributiva, a administração tributária pode graduar os impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, o que permitiria um possível tratamento diferenciado, legitimando, com isso, uma eventual discriminação, o que possibilitaria alcançar o postulado da igualdade material na seara tributária. É o que consta do art. 145, § 1º da CF/88:

Art. 145 (...)

Parágrafo Primeiro – 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.

Aplicando-se este princípio haverá tratamento justo e igualitário, pois se o legislador considerar as diferenças dos cidadãos, tratando de forma desigual os desiguais, impondo o recolhimento de impostos com base na capacidade contributiva de cada cidadão individualmente considerado, o tributo será justo desde que adequado à capacidade econômica da pessoa que deve suportá-lo.

Portanto, a grosso modo, podemos concluir que quem tem maior riqueza deve, proporcionalmente, pagar mais impostos do que quem tem menos riqueza, ou seja, deve contribuir mais para a manutenção do Estado.

## TESE 1: CONSTITUCIONAL DA TRIBUTAÇÃO FIXA DO ISS

Muito se debateu nos Tribunais pátrios acerca da constitucionalidade ou não da previsão de tributação diferenciada de ISS relativamente aos profissionais autônomos e sociedades constituídas por autônomos.

Desde que entrou em vigor o Decreto-Lei nº 406/68, que instituiu esse regime específico para o cálculo do ISS, os Municípios desenvolvem argumentos no sentido de sua extinção. Isso porque o ISS fixo acaba sempre sendo mais benéfico do que o ISS calculado com base no faturamento do contribuinte (preço do serviço), o que, por razões evidentes, desagrade aos Municípios.

Defendendo a não recepção do art. 9º, do DL nº 406/68, pela Constituição de 1988, os argumentos dos Municípios, em linhas gerais, podiam ser assim sintetizados:

a) a redução da base de cálculo prevista no aludido dispositivo legal era possível sob a vigência da anterior ordem constitucional graças ao poder conferido à União de conceder isenções a tributos da competência impositiva dos Estados e Municípios (art. 19, §2º, da Constituição de 1967). Todavia, como corolário do princípio da autonomia dos entes federativos, a Constituição atual veda expressamente tal prerrogativa à União (art. 151, inciso III), razão pela qual incidiria a regra do art. 34, §5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

b) o regime de tributação fixa anual – que privilegia alguns contribuintes – contraria o art. 150, II, da Constituição Federal, o qual não apenas veda o tratamento tributário desigual como expressamente proíbe qualquer distinção em razão de ocupação profissional.

c) somente a utilização do preço do serviço como base de cálculo para o ISS é que de fato atende ao princípio da capacidade contributiva, entabulado no art. 145, §1º, da Carta Magna vigente.

A tese dos Municípios, todavia, restou rechaçada pelos Tribunais e, em especial, pelo Supremo Tribunal Federal, consoante se pode verificar nos Recursos Extraordinários nº 220.323/MG (Rel. Ministro Carlos Velloso) e nº 350.121-6/RJ (Rel. Ministro Nelson Jobim). A Excelsa Corte chegou mesmo a sumular a matéria, consoante se vê:

Súmula nº 663/STF – Os §§1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 foram recebidos pela Constituição.

Essa diretriz foi igualmente adotada pelo STF no Recurso Extraordinário nº 236.604-7/PR, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, tendo sido o acórdão assim ementado:

Constitucional. Tributário. ISS. Sociedades Prestadoras de Serviços Profissionais. Advocacia. DL 406/68, art. 9º, §§1º e 3º. CF, 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 – RE não conhecido.

Nessa decisão em específico, o STF exarou entendimento de que a redução da base de cálculo criada pelo art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68, não configura isenção parcial de tributo concedida pela União e, destarte, não haveria que se falar em violação ao preceituado no art. 151, inciso III, da atual Carta Democrática, o qual reza o seguinte:

Art. 151 – É vedado à União:

III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

De acordo com o voto do Relator (Min. Carlos Velloso), o dispositivo legal em debate, ao invés de caracterizar concessão de isenção heterônoma do ISS, dispõe sobre a base de cálculo desse tributo, o que é absolutamente regular, já que o art. 146, III, a, atribuiu à lei complementar a disciplina da base de cálculo dos impostos discriminados na Constituição e o Decreto-Lei nº 406/68 fora recebido com o status de lei complementar.

Já no que pertine ao argumento de que a tributação fixa do ISS resulta em violação aos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, o referido acórdão repetiu os argumentos utilizados pelo Tribunal de Justiça do Paraná na decisão que dera origem ao Recurso Extraordinário. Nessa decisão, o Tribunal de Justiça fez referência ao voto do juiz Walter Borges Carneiro na Apelação Cível nº 48.487-1, de Curitiba/PR, no qual se pode ler o que adiante segue:

O princípio da igualdade de todos perante a lei pressupõe que as pessoas serão tratadas de acordo com as suas dessemelhanças, posto que a igualdade absoluta inexistente. No âmbito do Direito Tributário, a transposição desse princípio constitucional, redundando em que os contribuintes serão tratados isonomicamente em relação às incidências fiscais. Guardadas, logicamente, as desigualdades entre os contribuintes. Exatamente para possibilitar a efetiva aplicação da isonomia é que o legislador, sempre que possível, e dentro de uma disposição política em dado momento histórico da sociedade, es-

tabelece diferentes tratamentos a diferentes contribuintes. Essa separação se legitima à luz de outro princípio constitucional, o da capacidade contributiva, significando que a lei poderá emprestar tratamento diferenciado para as categorias de contribuinte

Adotando essa mesma linha de pensamento, o professor Aires F. Barreto (2003, pp. 314/315) consigna o seguinte:

Nem se diga que esse tratamento ofende o princípio da igualdade, previsto na Constituição Federal nos arts. 5º, caput e 150, II. Pelo contrário, há a afirmação da isonomia mercê da distinção necessária e razoabilíssima entre contribuintes que estão em situação diversa. Se não fosse estabelecida uma base de cálculo específica, a prestação de serviço que envolve, substancialmente, o esforço pessoal, seria tratado na vala comum dos que se valem, especial e predominantemente do uso de capital. (...) A previsão de base de cálculo diferentes para as sociedades de capital e para as sociedades de trabalho é exigência do próprio sistema constitucional tributário. Fossem idênticas (preço do serviço) e, aí sim, feridos estariam os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Desta feita, os defensores da corrente majoritária entendem que não seria justo, tampouco isonômico, tributar com o mesmo critério quem presta serviços de caráter pessoal e uma sociedade que o faz como empresa, utilizando-se, em sua prestação de serviços, do trabalho de terceiros, com intuito de lucro (MACHADO, 2006, p. 238).

## **TESE 2: INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO FIXA DO ISS**

Diante da compreensão firmada nos Tribunais – notadamente no STF – no sentido de que o art. 9º, §§1º e 3º do Decreto-Lei nº 406/68 fora recepcionado pela atual Constituição, poder-se-ia sorrateiramente pensar que não haveria espaço para novas discussões sobre o assunto em tela. Contudo, cabe aos operadores do Direito permanecerem fiéis às suas convicções, quando crenças de sua legitimidade, ainda que elas os conduzam a se estabelecer na fileira das minorias.

Esse, pois, é o caso da tributação fixa do ISS. Ainda que a Corte Suprema tenha se posicionado a favor da compatibilidade dessa forma de recolhimento do tributo com a vigente ordem constitucional, cumpre àqueles que entendem o contrário buscar argumentos dentro do universo jurídico, de maneira que possam conquistar novos adeptos e, quem sabe, até mesmo alterar os rumos da jurisprudência firmada, como o que se verificou, por exemplo, com a questão do direito à investidura dos candidatos aprovados em concursos públicos.

Neste aludido caso, os Tribunais, assim como a grande maioria dos administrativistas, sempre consagraram o entendimento de que a aprovação em concurso público faz nascer uma mera expectativa de direito à nomeação. Apesar desse posicionamento aparentemente inabalável, alguns advogados continuaram teimosamente defendendo em juízo o entendimento oposto, até que, em março de 2008 (a partir do julgamento do Resp nº 20.718/SP), o STJ, realizando uma guinada de 180 graus em sua jurisprudência, passou a entender que o aprovado em concurso público é detentor de efetivo direito subjetivo à nomeação.

Levando-se em conta tais considerações, defende-se a necessidade de ser revisto o entendimento que tem predominado nos Tribunais relativamente à constitucionalidade da forma de tributação privilegiada de que gozam os profissionais autônomos e as sociedades uniprofissionais quanto ao recolhimento do ISS.

Segundo Marçal Justen Filho (O ISS ..., p. 76), “é inconstitucional adotar uma base impositiva que mensure ângulos economicamente irrelevantes da situação descrita na materialidade ou que eleja aspectos impertinentes da riqueza.” Com efeito, é exatamente isso o que se verifica no caso do emprego da base de cálculo do ISS sem a exata mensuração do valor correspondente à remuneração do serviço prestado.

Apoiando a tese que ora está a se defender, o eminente professor José Eduardo Soares de Melo (2005, p. 148) mui bem ponderou que:

A exigência do ISS, segundo um valor previamente estipulado, não guarda consonância e adequação à estrutura das normas de incidência, uma vez que a base de cálculo do imposto está fundamentada, decorre e se condiciona ao princípio da capacidade contributiva, atrelado aos princípios da isonomia e vedação de confisco.

Entende-se que a base de cálculo estimada é inadequada tanto para os contribuintes, que são indevidamente postos todos no mesmo plano de capacidade contributiva, quanto para a arrecadação, que não poderá utilizar-se da base de cálculo real (valor da prestação do serviço) de cada fato que enseje a incidência do tributo.

O emprego de tributação fixa do ISS nos casos em referência contém em si o equívoco de pressupor ingenuamente que os integrantes de cada categoria de contribuintes ocupam um mesmo patamar de igualdade, o que não corresponde à realidade. Com efeito, dentro de cada categoria de profissionais autônomos ou de sociedades uniprofissionais é possível encontrar contribuintes com capacidade contributiva extremamente diferentes.

A título de exemplo, cita-se o caso da legislação do Município de Londrina no que respeita à exigência de ISS devido por advogados. A Tabela nº 1, anexa ao Código Tributário de Londrina (Lei Municipal nº 7.303/97), em seu item 17.14, prevê que os advogados devem recolher anualmente – a título de ISS – a importância de R\$ 504,70 (quinhentos e quatro reais e setenta centavos), valor esse calculado com base em uma alíquota de 3% (três por cento).

Fazendo-se os cálculos, pode-se verificar que a base de cálculo estimada relativamente aos serviços prestados pelos advogados londrinenses corresponde ao quantum de R\$ 16.823,33 (dezesesseis mil, oitocentos e vinte e três reais e trinta e três centavos), para um período de um ano, ou então, R\$ 1.401,94 (um mil, quatrocentos e um reais e noventa e quatro centavos) mensais.

Ora, é assaz evidente que os advogados do Município de Londrina não auferem, todos eles, remuneração de R\$ 1.401,94 mensais pelos serviços que prestam aos seus clientes. Sem dúvida há quem perceba remuneração inúmeras vezes superior a essa, ao mesmo tempo em que certamente há outros que – por estarem ainda iniciando na profissão – não chegam a faturar mensalmente sequer mesmo referida soma de dinheiro.

Inobstante isso, todos os advogados londrinenses se sujeitam ao recolhimento do mesmo valor de ISS (R\$ 504,70), não importando se profissionais bem sucedidos ou se ainda recém-ingressados na carreira, algo que evidentemente afronta, a um só tempo, os princípios da igualdade tributária e o da capacidade contributiva.

## **CONCLUSÃO**

A tributação dos profissionais autônomos e das sociedades uniprofissionais através de valores fixos estipulados na lei de cada Município – valores estes que devem ser pagos periodicamente pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada pela prestação do serviço – não está em consonância com a realidade.

Apesar de o STF ter se posicionado no sentido da constitucionalidade dos §§1º e 3º, do art. 9º, do Decreto-Lei nº 406/68, entende-se que a cobrança do ISS em quantia fixa é violadora dos postulados da igualdade tributária, que, ao menos in casu, deve ser buscada em sua nuance material, bem como do princípio da capacidade contributiva.

Ora, se a aplicação destes princípios visa um tratamento justo e igualitário, o legislador deve considerar as diferenças dos cidadãos, tratando de forma desigual os desiguais, impondo o recolhimento de impostos com base na capacidade contributiva de cada cidadão individual-

mente considerado, o tributo será justo desde que adequado à capacidade econômica da pessoa que deve suportá-lo.

De modo singelo, se quem tem maior riqueza deve, proporcionalmente, pagar mais impostos do que quem tem menor patrimônio, e dentro de uma mesma classe profissional há indivíduos que auferem com o serviço prestado diferentes remunerações, entende-se que a tributação deve se dar de acordo com a capacidade real de contribuição do prestador de serviço, aplicando-se base de cálculo real para fins de quantificar o imposto devido, e não uma base de cálculo presumida que muitas vezes não se coaduna com os ganhos do profissional autônomo.

## REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. São Paulo: Dialética, 2003.
- CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário São Paulo: Malheiros Editores, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009.
- JUSTEN FILHO, Marçal. O Imposto Sobre Serviços na Constituição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.
- \_\_\_\_\_. “O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-Lei nº 406”. Revista Dialética de Direito Tributário nº 3. São Paulo: Dialética.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Malheiros, 1997.
- \_\_\_\_\_. “O ISS das Sociedades Profissionais e a Lei Complementar 116/03”. In: ISS: LC 116/03. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto. Curitiba: Juruá, 2006.
- MELO, José Eduardo Soares de. ISS – Aspectos Teóricos e Práticos. São Paulo: Dialética, 2005.
- SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Malheiros, 2005.