

A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES PLURIPROFISSIONAIS
THE TAXATION OF THE PLURIPROFESSIONAL SOCIETIES

Maceno Lisboa da Silva¹

RESUMO: A base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é o preço do serviço prestado pelo contribuinte, mas os profissionais liberais e as sociedades de profissionais formadas por médicos, enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária), médicos veterinários, contadores, auditores, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres, agentes da propriedade industrial, advogados, engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos, dentistas, economistas e psicólogos podem recolher o ISSQN por alíquota fixa. Entretanto, a concessão da mencionada forma de tributação diferenciada às referidas sociedades acabou provocando uma discussão acirrada na doutrina e na jurisprudência quando se trata de sociedades pluriprofissionais. Esse debate ganhou especial destaque no momento em que os Municípios passaram a criar requisitos para estes contribuintes recolherem ISSQN por alíquota fixa, extrapolando seus limites constitucionais de legislar. O objetivo dessa pesquisa visa responder se os Municípios poderiam criar tais requisitos, não previstos na LC 116/2003 e no Decreto-Lei 406/1968, para recolher ISSQN por alíquota fixa, analisando a questão da isonomia tributária entre as sociedades pluriprofissionais e uniprofissionais. A pesquisa adotou como metodologia o método dedutivo e as técnicas de investigação empregadas foram a revisão bibliográfica e a análise jurisprudencial. Em suas conclusões, a pesquisa respondeu se seria adequado vedar as sociedades pluriprofissionais de recolherem ISSQN por alíquota fixa.

PALAVRAS-CHAVE: Imposto. Pluriprofissionais. Uniprofissionais. Alíquota fixa.

ABSTRACT: The basis for calculating the Tax on Services of Any Nature (ISSQN) is the price of the service provided by the taxpayer, but liberal professionals and societies of professionals consisting of doctors, nurses, obstetricians, orthotists, speech therapists, prosthetics, veterinarians, accountants, accountants, bookkeepers, accountants and similar, industrial property agents, lawyers, engineers, architects, urban planners, agronomists, dentists, economists and psychologists can collect the ISSQN at a fixed rate. However, the granting of the aforementioned form of differentiated taxation to such companies led to a heated discussion in the doctrine and jurisprudence in the case of pluriprofessionals societies. This debate has gained special attention when the municipalities began to create requirements for these taxpayers to collect ISSQN at a fixed rate, extrapolating their constitutional limits to legislate. The goal of this paper is to answer if the Municipalities could create such requirements, not foreseen in LC 116/2003 and Decree-Law 406/1968, to collect ISSQN by fixed rate, analyzing the question of tax isonomy between pluriprofessionals and uniprofessional societies. The

¹ Advogado, inscrito na OAB/RS sob nº 111.315, graduado em Direito pelo UniRitter, com a distinção de Láurea Acadêmica e o Prêmio Presidente Justino Vasconcello pela ESA da OAB/RS. E-mail: macenolisboa@yahoo.com.

Volume 5 – Número 1 (2019) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

research adopted as a methodology the deductive method and the research techniques used were the bibliographical review and the jurisprudential analysis. In its conclusions, the research will seek to answer whether it would be appropriate to bar pluriprofessional societies from collecting ISSQN at a fixed rate.

KEYWORDS: Tax. Pluriprofessionals. Uniprofessionals. Fixed rate.

1 INTRODUÇÃO

A competência de instituir o chamado Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) foi outorgada aos Municípios pelo artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, devendo tal imposto incidir sobre os serviços definidos em lei complementar. Dessa forma, visando definir os serviços que devem ser tributados pelo referido imposto municipal, a Lei Complementar nº 116/2003 define em sua Lista Anexa os serviços que deverão ser tributados pelo ISSQN, bem como que a base de cálculo deste imposto será estabelecida pelo preço do serviço prestado pelo contribuinte, com alíquotas variáveis de 2% a 5%, conforme o serviço realizado.

Entretanto, o parágrafo 1º, do artigo 9º, do Decreto-Lei nº 406/1968 confere aos contribuintes que prestam serviços de forma pessoal uma tributação diferenciada de ISSQN, por meio de alíquota fixa ou variável, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho. Tal forma de tributação diferenciada também é conferida aos médicos, enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária), médicos veterinários, contadores, auditores, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres, agentes da propriedade industrial, advogados, engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos, dentistas, economistas e psicólogos, mesmo quando estes contribuintes prestam suas atividades organizados em sociedades, sendo calculado em relação a cada profissional habilitado que preste os serviços em nome da sociedade.

Com efeito, a concessão da mencionada forma de tributação diferenciada do ISSQN por alíquota fixa as referidas sociedades não é uma forma de tributação nova no ordenamento jurídico brasileiro, mas ainda apresenta uma discussão acirrada na doutrina e na jurisprudência quando se trata dos contribuintes que poderão gozar de tal forma de tributação. Isso acontece

Volume 5 – Número 1 (2019) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

por que os municípios vem editando leis e decretos municipais que criam requisitos e critérios que não estão previstos nas leis complementares nacionais e, conseqüentemente, excluindo alguns contribuintes da forma de tributação diferenciada. Dentre estes requisitos e critérios, chama a atenção a vedação das sociedades que apresentam a composição pluriprofissional de gozar da tributação diferenciada de ISSQN por alíquota fixa, ganhando mais destaque tal situação quando analisada do ponto de vista da isonomia tributária.

Nesse sentido, o problema de pesquisa proposto consiste em saber se os municípios poderiam criar, através de leis e decretos municipais, vedações para concessão do tratamento tributário diferenciado de ISSQN por alíquota fixa a sociedades pluriprofissionais, analisando a questão da isonomia tributária entre as sociedades pluriprofissionais e uniprofissionais. Para alcançar o objetivo antes mencionado, foi adotada majoritariamente como metodologia de pesquisa a análise bibliográfica e jurisprudencial, que são a base para às soluções propostas ao problema de pesquisa e à conclusão deste artigo.

Portanto, estas premissas permitirão conclusões a respeito da possibilidade das referidas sociedades pluriprofissionais, que estão previstas no parágrafo 3º, artigo 9º, do Decreto-Lei 406/1968, recolherem o ISSQN por alíquota fixa. Dessa forma, o presente estudo pretende colaborar com as discussões acerca da efetividade da aplicação do princípio da isonomia tributária e do princípio da legalidade e suas respectivas aplicações nas decisões judiciais e nas edições de leis.

2 DAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

A tributação dos serviços prestados sob forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte e das sociedades de profissionais liberais recebeu tratamento tributário diferenciado de recolhimento do tributo de ISSQN pelos parágrafos 1º e 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei nº 406/68. Este tratamento tributário diferenciado permite que tais contribuintes recolham o referido imposto municipal relativo a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade em alíquotas fixas ou variáveis, em função

Volume 5 – Número 1 (2019) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

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

Não obstante o previsto no referido dispositivo legal, cabe destacar que tal previsão não se refere a uma concessão de isenção tributária, mas de verdadeira determinação de base de cálculo, não havendo, assim, que se falar em violação ao previsto no artigo 151, inciso III, da Constituição. Este entendimento foi firmado no RE nº 236.604/PR, em que o Município de Curitiba/PR interpôs Recurso Extraordinário alegando que o artigo 9º, parágrafos 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68 não foi recepcionado pela Constituição, pois ofenderia o artigo 145, parágrafo 1º; o artigo 150, inciso II; e o artigo 151, inciso III, todos da Constituição Federal. No referido julgamento, o Ministro Carlos Velloso entendeu que os parágrafos 1º e 3º, do artigo 9º do Decreto-Lei 406/68 foram recepcionados pela Constituição, bem como que o previsto nos citados dispositivos legais não configura isenção e, por isso, não há violação à Constituição. Nesse sentido, o mencionado Ministro expôs que:

Abrindo o debate, deixo expresso o meu entendimento no sentido de que as disposições inscritas nos §§ 1º e 3º do DL 406/68 não configuram isenção. O art. 9º e seus §§ dispõem a respeito da base de cálculo do ISS, certo que, na forma do estabelecido na Constituição Federal, art. 146, III, a, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (BRASIL, 1999, p. 09).

Contudo, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, um acirrado debate sobre a constitucionalidade do disposto nos parágrafos 1º e 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei 406/1968, foi instaurado na doutrina e na jurisprudência. Essa discussão foi pacificada com a edição da Súmula 663, do Supremo Tribunal Federal, em 13 de outubro de 2003, que passou a dispor que os parágrafos 1º e 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei 406/1968 foram recepcionados pela Constituição. Isso quer dizer que, mesmo sendo editados na vigência da Constituição anterior, os referidos dispositivos legais foram recepcionados pela Constituição Federal de 1988. Nesse sentido, no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 703.982 AgR/RJ, interposto pelo Município do Rio de Janeiro/RJ, o Relator Ministro Dias Toffoli deixou claro que o entendimento pela recepção dos referidos parágrafos, do artigo 9º,

Volume 5 – Número 1 (2019) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

do Decreto-Lei 406/1968, fora pacificado pelo Supremo Tribunal Federal, inclusive, com a edição da Súmula 663, do Supremo Tribunal Federal.

Entretanto, com a edição da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, houve mudanças consideráveis no regime de tributação do ISSQN, proporcionando uma nova grande discussão acerca da permanência dessa forma diferenciada de tributação fixa para sociedades profissionais, porquanto passou-se a discutir se a referida lei complementar teria revogado o artigo 9º, parágrafos 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68. Esse debate se justifica no fato de que a Lei Complementar nº 116/2003 optou por uma alternativa mais complexa e prolixa para tratar dos dispositivos legais que estava revogando, pois, em seu artigo 10, discriminou individualmente as normas que estavam sendo revogadas. Nesse sentido, destaca-se o entendimento de Omar Augusto Leite Melo (2003, p. 93) sobre questão:

Com efeito, não há nenhuma justificativa lógica para não mencionar o artigo 9º daquele decreto-lei, caso a nova legislação pretendesse a sua absoluta revogação. Aliás, o discutido artigo 10, da Lei Complementar, optou por uma alternativa mais complexa e prolixa, ao discriminar individualmente as normas afetadas pela nova norma geral, provocando, em contrapartida, novas discussões sobre o tema. Em outras palavras, ao invés de auxiliar o intérprete e o aplicador da lei, o artigo 10 enveredou pelo caminho mais tortuoso e difícil, ao complicar o que tinha tudo para ser fácil e tranquilo, insuscetível a dúvidas, criando mais uma nova discussão no *manicômio jurídico tributário*.

Ocorre que, embora o artigo 7º, da Lei Complementar 116/2003, disponha que a base de cálculo do mencionado imposto municipal é o preço do serviço, a referida lei não revogou expressamente o artigo 9º do Decreto-Lei 406/1968. Isso acontece por que o artigo 10 do referido dispositivo legal revogou expressamente os artigos 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, não fazendo nenhuma referência ao artigo 9º do referido Decreto-Lei. Dessa forma, tendo em vista a falta de revogação expressa do artigo 9º e de seus parágrafos, não há que se falar em revogação dos referidos dispositivos legais, pois a Lei Complementar nº 116/2003 não poderia deixar de atender o disposto no artigo na 9º da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que estabelece que a cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas. Nesse ponto, cabe destacar as palavras Ricardo Lobo Torres (2004, p. 148) no sentido de que:

Volume 5 – Número 1 (2019) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

Não houve revogação expressa por falta de referência ao dispositivo do art. 9^a, § 3^o, do Decreto-Lei 406/68, na cláusula revogadora do art. 10 da LC 116/03. As sucessivas alterações da redação da regra não lhe modificaram o lugar na estrutura do DL 406/68, texto legal que continuou a cuidar da incidência do ISS nos casos de trabalho pessoal do contribuinte. A LC 116/03 não poderia desatender à recomendação contida na Lei Complementar 95, de 26 de fevereiro de 1998, com a redação da Lei Complementar 107, de 26 de abril de 2001, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis.

Com efeito, cabe destacar que o artigo 2^o, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), dispõe que a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue, o que leva a concluir que toda lei possui validade até que uma outra norma a revogue. Além disso, quando tramitava o projeto de lei da Lei Complementar n^o 116/2003, de autoria do então Senador Fernando Henrique, houve a supressão da revogação do artigo 9^o, do Decreto-Lei 406/1968, em atendimento ao requerimento n^o 555/2003, de 9 de julho de 2003, do Senador Fernando Bezerra. Logo, a falta de previsão de revogação expressa do artigo 9^o do Decreto-Lei 406/68 foi medida intencional do Congresso Nacional, porquanto, como se pode abstrair da situação exposta, a questão foi discutida e aprovada, inclusive, por unanimidade, com 60 votos, sem abstinências e nem votos divergentes.

Ademais, defender que houve o suposto efeito repristinatório, provocado pela revogação expressa do artigo 2^o, da Lei Complementar 56/1987, que inseriu a redação do parágrafo 3^o ao artigo 9^o, do Decreto-Lei n^o 406/68, também é um equívoco. Ocorre que este argumento é afastado pelo parágrafo 3^o, do artigo 2^o, da LINDB, que dispõe que salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido vigência. Assim, a revogação do parágrafo 3^o, do artigo 2^o, da Lei Complementar 56/1987, que deu a atual redação do parágrafo 3^o, do artigo 9^o, do Decreto-Lei 406/68, não possui o condão de revogá-lo. Ademais, é possível que haja a supressão de determinada norma sem que afete o disposto nela, que pode estar albergada em outra norma, pois, segundo Hugo de Brito Machado (2004, p. 11) “o veículo ou expressão formal não se confunde com o conteúdo”.

Seguindo essa linha de entendimento, o Superior Tribunal de Justiça firmou seu entendimento no sentido de que a Lei Complementar n^o 116, de 31 de julho de 2003, não revogou os parágrafos 1^o e 3^o, do artigo 9^o, do Decreto-Lei n^o 406/1968, em virtude de que não houve revogação expressa destes dispositivos legais por aquela lei complementar, tampouco há

Volume 5 – Número 1 (2019) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

incompatibilidade entre eles, já que a Lei Complementar nº 116/2003 não cuidou de regradar a tributação de ISSQN para as sociedades previstas no parágrafo 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei 406/1968. Esse entendimento foi exposto no julgamento do Recurso Especial nº 713.752/PB, de Relatoria do Ministro João Otávio de Noronha, destacando-se a seguinte explicação do mencionado Relator:

Quanto à possibilidade de revogação expressa, não houve, visto que o art. 10 da Lei Complementar n. 116/03 nem sequer mencionou o art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68. Com efeito, o art. 10 da Lei Complementar n. 116/03 revogou expressamente vários dispositivos específicos, permanecendo-se silente, portanto, no que tange aos §§ 1º e 3º Decreto-Lei n. 406/68. Ou seja, estes últimos dispositivos – que, na realidade têm o intuito de estabelecer a possibilidade de se realizar a tributação de ISS por alíquota fixa – em nada foram substancialmente alterados pelas disposições contidas na Lei Complementar n. 116/2003, havendo apenas, no que tange à lista de serviços, mera adequação e numeração dos serviços objetos de tributação (BRASIL, 2006, p. 05).

Portanto, constata-se que os parágrafos 1º e 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei 406/1968 continuam vigente no sistema jurídico brasileiro, sendo, então, aplicável tal forma de tributação diferenciada de ISSQN por alíquota fixa aos profissionais liberais e as sociedades de atividades regulamentadas que prestam serviços de forma pessoal. Nesse contexto, cabe analisar o motivo dessa tributação diferenciada conferida a estes contribuintes pela legislação, questão que se passa a expor no próximo capítulo.

3 DA FORMA DIFERENCIADA DE TRIBUTAÇÃO DO ISSQN

A existência no ordenamento jurídico brasileiro de um regime de tributação diferenciado por alíquota fixa de ISSQN para sociedades profissionais regulamentadas sempre despertou questionamentos sobre os motivos desse tratamento tributário diferenciado. Em virtude dessas discussões, o STF foi provocado, em diversas oportunidades, para analisar a constitucionalidade da alíquota fixa desses contribuintes, especialmente para se manifestar a respeito da possível violação da autonomia municipal, da isonomia e da capacidade contributiva, mas o STF sempre entendeu por declarar sua constitucionalidade.

Volume 5 – Número 1 (2019) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

Essa situação aconteceu no caso do julgamento do RE nº 237.689/RJ, ocorrido em 14 de março de 2000, de Relatoria do Ministro Marco Aurélio, em que contribuinte interpôs Recurso Extraordinário em face de decisão do Tribunal de Alçada do Estado do Rio de Janeiro, que entendeu que era inconstitucional a Lei Municipal nº 1523/89 do Município do Rio de Janeiro/RJ, sob os fundamentos de que o benefício previsto no artigo 9º, parágrafos 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68 violava o princípio da isonomia tributária, além de que há vedação constitucional à União instituir isenções de tributos de competência dos Municípios. No referido julgamento, o Ministro Marco Aurélio, valendo-se do disposto no artigo 34, parágrafo 5º, do ADCT, lembrou que fica assegurada, no sistema tributário nacional, a aplicação da legislação anterior no que não seja incompatível com ele e, assim, votou pela recepção do referido dispositivo legal pela Constituição. Ademais, o Ministro entendeu que o artigo 9º, parágrafos 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68, não se trata de isenção tributária, mas regência de base de cálculo do imposto no que tange prestação de serviços e que o caso se trata de dispensa de tratamento desigual em situações diversas. Dessa forma, segundo o mencionado Ministro do STF, não há inconstitucionalidade nos citados dispositivos do Decreto-Lei, pois a referida norma pretende atingir determinada finalidade decorrente da realização da igualdade.

É que, quando se trata de direito tributário, o princípio da igualdade determina que os contribuintes serão tratados isonomicamente em relação às incidências fiscais tributárias. Entretanto, tal tratamento isonômico demanda que se leve em consideração as peculiaridades de cada grupo, como a sua capacidade contributiva, o que justifica uma forma de tributação diferente em determinadas situações para alguns contribuintes, na medida em que o princípio da igualdade demanda que todos serão tratados de forma igual perante a lei, respeitando-se suas desigualdades. Nesse sentido, cabe destacar as palavras de Andrei Pitten Velloso (2010, p. 58) no sentido de que:

Pode-se concluir, pois, que a isonomia jurídica é igualdade (equivalência) em determinadas propriedades relevantes. Por isso, depende de critérios de diferenciação, que estabelecem a relevância das propriedades e fundamentam os juízos de igualdade. Sem critérios para formular juízos de igualdade (ou seja, juízos de relevância jurídica de determinadas características perante o princípio analisado) entre fatos, pessoas ou situações, seria impossível falar de isonomia jurídica, haja vista que sempre se configurarão desigualdades e igualdades.

Volume 5 – Número 1 (2019) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

Portanto, o tratamento tributário diferenciado para as sociedades de profissionais regulamentados que estão enquadrados nos parágrafos 1º e 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei nº 406/68, justifica-se no princípio da igualdade. A *contrario sensu*, havendo a supressão dos citados dispositivos legais do Decreto-Lei, haveria tratamento tributário igual para contribuintes em situações diferentes, o que seria uma grave violação às limitações ao poder de tributar impostas pela Constituição, consubstanciadas no princípio da igualdade tributária e na capacidade contributiva. Nesse sentido, Aires Fernandino Barreto (2003, p. 314) explica que:

Em resumo, confrontadas com as exigências dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, as normas que instituem o tratamento tributário discriminado para as sociedades de trabalho são e continuam compatíveis com as exigências do novo texto constitucional, que apenas tornou explícitos esses princípios já consagrados pelos sistemas constitucionais anteriores. E, sendo compatíveis com a Constituição de 1988, foram essas normas por ela recebidas, em face do princípio da continuidade das leis. 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.

Contudo, essa questão em torno desse regime diferenciado de tributação do ISSQN concedido aos profissionais que prestam suas atividades de forma pessoal enquadrados no parágrafo 1º, do artigo 9º, do Decreto-Lei 406/68, acabou gerando uma acentuada discussão com os fiscos municipais quando estes contribuintes formam sociedade com profissionais de áreas distintas, em virtude de que os Municípios começaram a criar, em suas leis municipais, condições para o aproveitamento da tributação fixa por estes profissionais. Em vista disso, o próximo capítulo restringe a discussão a concessão desse regime de tributação diferenciado do ISSQN a sociedades pluriprofissionais, formada por profissionais enquadrados no parágrafo 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei 406/1968, analisando especificamente as exigências impostas a concessão desse benefício pela legislação municipal de Porto Alegre/RS.

4 INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO DE PORTO ALEGRE/RS

O artigo 146, inciso III, da Constituição Federal reserva à lei complementar a atribuição de estabelecer normas gerais em matéria tributária, nas quais deverão regular “os aspectos fundamentais da “Parte Geral” do Direito Tributário e que, por isso, devem aplicar-se a todas as leis tributárias, de todos os entes políticos” (VELOSO, 2012, p. 107). Nesse contexto, observa-se que caberá às leis complementares estabelecer a definição de tributos e suas espécies, o fato gerador, base de cálculo, sujeito passivo, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência, com o objetivo de garantir segurança jurídica aos contribuintes. Dessa forma, a lei complementar limita os poderes de tributação dos Entes Federativos, na medida em que a validade da legislação ordinária instituidora dos tributos de competência desses entes não pode extrapolar o previsto nas referidas leis complementares. A esse respeito, o Professor Leandro Paulsen (2018, p. 171) esclarece que:

Assim é que cabe à lei complementar definir o arquétipo possível dos principais aspectos dos diversos impostos, o que é feito pelo CTN (para maior parte dos impostos), pela LC 87/96 (para o ICMS) e pela LC 116/03 (para o ISS). A validade da legislação ordinária instituidora de tais tributos fica condicionada, não podendo extrapolar o previsto em tais leis complementares.

A despeito disso, o Município de Porto Alegre/RS, ao exercer sua competência legislativa, inovou em relação ao previsto nos parágrafos 1º e 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei nº 406/1968, impondo condições para concessão da forma de tributação diferenciada de ISSQN por alíquota fixa que não estão previstas no referido Decreto-Lei, provocando situação de verdadeira inconstitucionalidade. Isso por que o artigo 20, parágrafo 4º, da Lei Complementar Municipal nº 07/1973 e o no artigo 49, incisos III e IV, do Decreto nº 15.416/2006 preveem novas condições, que não estão previstas nas referidas legislações nacionais. Nesse sentido, afastando a possibilidade de uma sociedade pluriprofissional gozar de tal regime tributário diferenciado de alíquota fixa no Município de Porto Alegre/RS, chama atenção o disposto no inciso III, do artigo 49, do Decreto-Lei nº 15.416/2006, exigindo que os profissionais destas sociedades sejam habilitados ao exercício da mesma atividade profissional para que, assim,

Volume 5 – Número 1 (2019) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

possam gozar de tal tratamento tributário. Nesse sentido, destaca-se as palavras de Rafael Nichele e Bruno Guimarães (2017, p. 237):

O primeiro é que tal condição para o gozo da sistemática de tributação favorecida não encontra respaldo na legislação nacional, implicando clara violação aos limites de competência do Município de Porto Alegre. Conforme exaustivamente demonstrado neste tópico, questões gerais como a base de cálculo e a sujeição passiva do ISS foram reguladas por legislação complementar nacional, devendo ser observada sob pena de se autorizar que cada Município imponha as condições que quiser à sistemática de tributação fixa.

Contudo, essas exigências de gozo do regime de tributação diferenciada não possuem respaldo no Decreto-Lei 406/1968 e na Lei Complementar 116/2003, o que demonstra que o Município de Porto Alegre/RS violou os limites de sua competência de legislar em matéria tributária. Isso acontece por que o sistema de tributação fixo não pode ser desconsiderado pelos municípios, tampouco é permitido condicionar ou criar exigências não previstos nas referidas legislações, em virtude de que haveria violação ao disposto no artigo 146, inciso III, e no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal. Dessa forma, ao extrapolar os limites imposto pelo Decreto-Lei 406/1968 ao seu poder de tributar, o Município de Porto Alegre/RS acabou criando exigências e vedações ilegítimas aos contribuintes. Quanto a essa questão, Luís Eduardo Schoueri (2016, p. 370) explica que:

Em relação ao (iii) estabelecimento de “normas gerais” em matéria de legislação tributária (art. 146, III, da Constituição), o Código Tributário Nacional assegura uma disciplina única, em âmbito nacional, para a matéria tributária, apesar da existência de diversas legislações editadas pelas pessoas jurídicas de direito público, as quais devem dobrar-se ao que for previsto pela lei complementar. Em outras palavras, apenas uma lei complementar poderia inovar em tais matérias.

De fato, depreende-se da leitura do artigo 9º, parágrafos 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968 que a concessão da forma de tributação diferenciada do ISSQN por alíquota fixa depende da natureza da prestação do serviço, que deve estar prevista no referido dispositivo legal, bem como deve ser realizada de forma pessoal e com responsabilidade do próprio prestador de serviço. Nesse sentido, havendo critérios diversos destes na legislação municipal, estará configurada a violação aos artigos 146, inciso III, e 156, inciso III, da Constituição Federal. Ademais, o Decreto Municipal nº 15.416/06 é um ato normativo infralegal e, desse

Volume 5 – Número 1 (2019) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

modo, não pode criar exigências ao contribuinte para ele poder gozar de determinada forma de tributação com alíquota diferenciada, uma vez que tal situação acaba afetando a base de cálculo e a alíquota aplicável, o que é reservado à lei complementar e sendo indelegável, conforme artigo 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional.

Acontece que o artigo 97, do Código Tributário Nacional, está diretamente ligado ao princípio da legalidade, que está previsto no artigo 5º, inciso II, no artigo 37, *caput*, e no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, na medida em que dispõe acerca das hipóteses em que somente a lei pode tratar, não havendo ressalvas quanto a isso. Nesse contexto, por força do referido dispositivo legal, somente a lei pode estabelecer a fixação da alíquota do tributo e sua base de cálculo. Logo, cabe destacar as palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 297), explicando que somente a lei pode tratar das questões previstas no artigo 97, do CTN:

O Código Tributário Brasileiro dispõe enfaticamente que somente a lei pode estabelecer as matérias relacionadas acima. Estas, em conjunto, formam a própria estrutura da norma tributária [...]. Por esta via consagra-se o princípio da tipicidade, que é exauriente (legalidade material).

Nesse sentido, cabe destacar que o STF já se manifestou sobre situação semelhante em que foi declarada a inconstitucionalidade do artigo 11, do Convênio ICM 66/88, de 14 de dezembro de 1988, em virtude de que o previsto no referido Convênio afrontou o previsto em Lei Complementar. Isso aconteceu no julgamento no RE nº 149.922/SP, ocasião em que o STF entendeu que, em razão do Decreto-Lei 406/1968 ter sido recepcionado pela Constituição com *status* de lei complementar, o previsto no referido Convênio não poderia afrontá-lo. Embora este caso se trate de questão sobre o ICMS, refere-se a situação semelhante à tratada neste trabalho, em que há violação ao princípio da hierarquia das normas, porquanto se tratou de situação em que o artigo 11, do Convênio de ICM 66/88, inovou ao estabelecer nova base de cálculos do ICMS que já estava prevista no artigo 2º, parágrafo 8, do Decreto-Lei 406/1968.

Portanto, o Município de Porto Alegre/RS extrapolou seu poder de tributar quando editou legislação que definia critérios que excluía determinadas sociedades profissionais do benefício do regime tributário diferenciado de ISSQN não previstos no Decreto-Lei 406/1968. Nesse sentido, cabe destacar que essa questão de os Municípios extrapolarem os limites

Volume 5 – Número 1 (2019) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

impostos pela legislação complementar nacional do ISSQN possui tamanha importância que o Supremo Tribunal Federal reconheceu repercussão geral ao tema no RE nº 940.769/RS, em questão análoga a tratada neste trabalho. No caso, a OAB/RS impetrou mandado de segurança coletivo visando que fosse reconhecida a ilegalidade do artigo 20, parágrafo 4º, inciso II, da Lei Complementar Municipal nº 7/1973, e do artigo 49, inciso IV e suas alíneas, e os parágrafos 3º e 4º, do Decreto nº 15.416/2006, alegando justamente que o Município de Porto Alegre/RS não poderia criar exigências a concessão do referido benefício tributário que não estão previstas no Decreto-Lei nº 406/1968 e na Lei Complementar 116/2003. Nesse sentido, o Relator Ministro Edson Fachin (BRASIL, 2016, p. 09-10) declarou no voto que reconheceu a repercussão geral ao tema:

Ademais, a jurisprudência do STF se firmou no sentido da recepção do DL 406/1968 pela ordem constitucional vigente, assim como pela 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. Assim, tem-se entendido que lei municipal que se insere na competência de lei complementar de índole nacional, alterando-lhes dispositivos e legislando sobre matéria que só a esta compete, ostenta o vício de inconstitucionalidade.

Assim, a vedação prevista na legislação municipal de sociedade pluriprofissional ser tributada por alíquota fixa de ISSQN não se mostra adequada com o sistema jurídico brasileiro, de modo que tal previsão se mostra inconstitucional. Constata-se, dessa maneira, que um grande problema da tributação diferenciada do ISSQN por alíquota fixa está relacionada com a possibilidade ou não da incidência referida forma de tributação às sociedades pluriprofissionais, motivo pelo qual passa-se no próximo capítulo a analisar tal possibilidade.

5 DA QUESTÃO DAS SOCIEDADES PLURIPROFISSIONAIS

Na atualidade as exigências do mercado profissional e, até mesmo, a conveniência na realização dos serviços propostos pelas sociedades acabaram fazendo com que os profissionais liberais se unissem com outros profissionais liberais de áreas distintas, formando as chamadas sociedades pluriprofissionais, em que há a união de dois profissionais liberais de áreas diferentes. Nesse sentido, passou-se a ser encontrado no mercado de serviços as tradicionais sociedades uniprofissionais formadas por profissionais liberais da mesma área de atuação e

Volume 5 – Número 1 (2019) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

aquelas sociedades pluriprofissionais, que são formadas por profissionais liberais de áreas distintas. Entretanto, a formação de sociedades pluriprofissionais acabou despertando uma grande discussão quanto à possibilidade delas gozarem da tributação diferenciada de ISSQN por alíquota fixa, na medida em que o parágrafo 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei 406/1968 nada tratou acerca da possibilidade destas sociedades formadas por profissionais de áreas distintas serem enquadradas no referido tratamento tributário.

Com efeito, cabe destacar que, na vigência da Constituição de 1967, quando competia ao Supremo Tribunal Federal julgar decisões de outros Tribunais, mediante recurso extraordinário, que negassem vigência a lei federal ou que dessem interpretação divergente daquela dada por outro Tribunal ou pelo próprio STF, o Supremo firmou entendimento no sentido de que não há distinção de sociedades profissionais em uniprofissionais e pluriprofissionais para concessão do benefício de regime tributário diferenciado de ISSQN por alíquota fixa. Este entendimento ficou bem evidente no julgamento do RE 96.475/SP, de Relatoria do Ministro Rafael Mayer, em que a Prefeitura Municipal de Santo André/SP interpôs recurso extraordinário visando a reformar acórdão que reconheceu, em sede de mandado de segurança, o direito de sociedade uniprofissionais e pluriprofissionais recolherem ISSQN com base em alíquota fixa. Neste julgamento, o seguinte trecho do voto do Ministro Relator Rafael Mayer por reconhecer o direito das sociedades uniprofissionais e pluriprofissionais de recolherem ISSQN com base em alíquota fixa foi elucidativo:

Por outro lado, a jurisprudência da Corte se faz firme no sentido de assegurar a tributação, na forma fixa, decorrente da aplicação do art. 9º, parágrafo 3º c/c 1º do Decreto-Lei 406/68, quer às sociedades uniprofissionais (RREE 85.363 e 91.715), quer às sociedades pluriprofissionais, pois a disposição legal em questão não condiciona a aplicação do critério de tributação à exclusiva participação, na sociedade, de sócia de idêntica qualificação profissional, não sendo lícito ao governo local fazer essa distinção sem assento na lei (BRASIL, 1982, p. 04-05).

Entretanto, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, quando o Superior Tribunal de Justiça passou a ter a competência de julgar tais situações, o referido Tribunal vem proferindo diversas decisões no sentido de que as sociedades pluriprofissionais não fazem jus a tributação diferenciada de ISSQN por alíquota fixa. Isso aconteceu no julgamento do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 560745/BA, de Relatoria do Ministro Napoleão

Volume 5 – Número 1 (2019) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

Nunes Maia Filho, em que foi reconhecido que somente é aplicável o referido tratamento tributário às sociedades uniprofissionais que tenham por objeto a prestação de serviços especializados, com responsabilidade pessoal dos sócios e sem caráter empresarial. Situação análoga aconteceu no julgamento do REsp nº 695500/MT, em que o contribuinte interpôs recurso especial visando reformar decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Mato Grosso que entendeu que o ISSQN deve ser recolhido com base no rendimento total da empresa. Em seu voto, o Relator Ministro Franciulli Netto fundamentou que, embora a sociedade seja formada por profissionais enquadrados no parágrafo 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei 406/1968, ela somente se beneficiará do regime tributário diferenciado de ISSQN previsto no parágrafo 1º, do artigo 9º, do citado Decreto se formada por profissionais da mesma área. Na oportunidade, o Ministro Franciulli Netto consignou que:

Assim, é imprescindível que a sociedade seja uniprofissional, ou seja, que todos os seus integrantes sejam da mesma categoria profissional. No caso dos autos, consoante restou consignado no v. acórdão recorrido, "a apelante compõe-se de três sócios, sendo um advogado, um advogado e contador e o outro contador" (fl. 130). Dessa forma, embora as profissões de contador e advogado estejam incluídas nos itens 25 e 88 da Lista anexa ao DL n. 406/68, trata-se de sociedade pluriprofissional, o que afasta a possibilidade de aplicação da regra inserta no artigo 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 (BRASIL, 2005, p. 10-11).

Ocorre que na redação dos parágrafos 1º e 3º, do artigo 9º, Decreto-Lei 406/1968 não consta nenhuma menção de que somente as sociedades uniprofissionais podem gozar do regime de tributação diferenciada por alíquota fixa do ISSQN, pois, nos mencionados dispositivos legais, apenas consta que, para que tais sociedades possam gozar do referido regime tributário, a prestação dos mencionados serviços deve ser realizada de forma pessoal pelos profissionais integrantes das sociedades e os seus respectivos profissionais assumam responsabilidade ilimitada por sua prestação. Portanto, este entendimento do STJ não parece ser a melhor interpretação dos parágrafos 1º e 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei 406/1968, porquanto cria restrição à concessão de benefício tributário às sociedades pluriprofissionais que não está prevista no referido dispositivo legal do Decreto-Lei 406/1968.

Contudo, adotando a tese de que o regime de tributação diferenciada não pode ser aproveitada por sociedades empresárias, limitando-se a ser concedida a sociedades simples que estejam previstas no parágrafo 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei 406/1968, e que os seus

Volume 5 – Número 1 (2019) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

profissionais prestem serviços de forma pessoal, o Superior Tribunal de Justiça vem proferindo algumas decisões no sentido de que as sociedades pluriprofissionais podem fazer jus a essa tributação diferenciada. Nesse sentido, cabe destacar o julgamento do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 923.685/SP, de Relatoria do Ministro Napoleão Maia Filho, em que o Relator deixou claro na fundamentação de seu voto que as sociedades pluriprofissionais podem gozar de tal regime tributário, desde que preste serviço de forma pessoal e sem intuito empresarial. Neste julgamento, o Ministro Napoleão Maia Filho declarou que:

Como afirmado na decisão agravada, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o entendimento firmado por ambas as Turmas que compõem a 1ª Seção é que o benefício da alíquota fixa do ISS somente é devido às sociedades uni ou pluriprofissional que prestam serviço em caráter personalíssimo sem intuito empresarial (BRASIL, 2015, p. 2-3).

Não obstante as bem lançadas razões de decidir do Ministro Napoleão Maia Filho neste caso, a análise da fundamentação do voto acima mencionado também demonstra que um dos grandes problemas da interpretação do parágrafo 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei 406/1968 é a falta de critérios quanto ao conceito de sociedades que poderão se beneficiar do regime tributário diferenciado, especialmente por que os Ministros do Superior Tribunal de Justiça não estão proferindo decisões com uma linha de coerência com suas próprias decisões precedentes, o que provoca certa insegurança jurídica nos contribuintes que pretendem gozar de tal forma de tributação. Nesse contexto, observa-se que o Ministro Napoleão Maia Filho, no julgamento do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 560745/BA, antes analisado neste trabalho, fundamentou seu voto dizendo que somente é aplicável o referido benefício tributário às sociedades uniprofissionais. Contudo, o próprio Ministro Napoleão Maia Filho fundamentou seu voto neste último julgamento no sentido de que as sociedades pluriprofissionais podem gozar desse benefício de tributação diferenciada de ISSQN por alíquota fixa. Ocorre que em ambos os casos se tratava de sociedades pluriprofissionais requerendo o benefício de tributação, esperando-se, desse modo, que o Ministro fundamentasse as duas decisões no mesmo sentido.

Como pode ser observado, quando se trata da questão da tributação diferenciada de ISSQN por alíquota fixa, o contribuinte não possui segurança jurídica quanto ao direito de gozar

Volume 5 – Número 1 (2019) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

de tal forma de tributação, pois não há um entendimento unificado pelo Judiciário em concedê-lo a sociedades pluriprofissionais ou uniprofissionais, havendo decisões nos dois sentidos. No entanto, essa distinção entre sociedade uniprofissional e pluriprofissional não deveria ser utilizada como critério para definir a forma de tributação do contribuinte, na medida em que o Decreto-Lei 406/1968 nada dispôs sobre isso. Na realidade, observando as citadas decisões do Superior Tribunal de Justiça, depreende-se que essa questão de as sociedades serem uniprofissionais ou pluriprofissionais é utilizada pelo mencionado Tribunal como forma de definir se a sociedade é empresária ou simples. Todavia, o fato da sociedade ser constituída por profissionais de áreas distintas não desqualifica a natureza da atividade desenvolvida ou a forma de prestação do serviço, pois a união de profissionais, mesmo que de áreas distintas, não cria óbice aos profissionais prestarem seus serviços de forma pessoal ou, por si só, qualifica a atividade desenvolvida pela sociedade como empresarial.

Constata-se, nesse sentido, que excluir as sociedades pluriprofissionais desse regime de tributação diferenciada de ISSQN, sem um motivo robusto, baseado na possibilidade dos contribuintes contribuírem para poder público, estar-se-ia promovendo grave violação ao princípio da isonomia tributária, pois, como foi demonstrado, as sociedades pluriprofissionais continuam apresentando condições semelhantes às sociedades uniprofissionais para fins de tributação, não se justificando tal discriminação. Dessa forma, a prevalência da tese de que somente as sociedades uniprofissionais façam jus ao regime de tributação fixa, prevista no inciso III, do artigo 49, do Decreto-Lei nº 15.416/2006, provocaria tratamento desigual entre contribuintes em situação semelhante, na medida em que esses profissionais, que estão enquadrados no parágrafo 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei 406/1968, mas organizados em sociedades pluriprofissionais, continuariam a prestar seus serviços de forma pessoal e assumir responsabilidade pessoal sobre eles, mantendo-se, assim, em situação semelhante aqueles que estão organizados em sociedades uniprofissionais. A propósito, no que tange ao princípio da igualdade de tratamento na legislação, Humberto Ávila (2012, p. 431) adverte que:

O princípio da igualdade abrange o dever de tratar os iguais da mesma forma e a proibição de desigualar arbitrariamente os contribuintes. Na concretização desta exigência, deve-se investigar se a distinção legal era permitida e se a lei tratou desigualmente em hipótese na qual isso era obrigatório. Desigualdade arbitrária, isto é, sem justificção constitucional, é inconstitucional.

Volume 5 – Número 1 (2019) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

Então, se é bem verdade que o tratamento tributário diferenciado para as sociedades profissionais previstas no parágrafo 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei 406/1968 não viola o princípio da igualdade por se tratar de forma de tributação concedida a contribuintes em situação diferente dos demais, conforme o já exposto neste trabalho, a supressão deste tratamento diferenciado a determinados contribuintes dentro desse mesmo grupo configuraria agressão ao referido princípio da isonomia tributária. Isso acontece por que o ISSQN com alíquota fixa será incidente sobre os dois profissionais, de profissões diferentes, que estão atuando em suas respectivas atividades, da mesma forma que incidiria sobre os dois profissionais, de mesma profissão, que estariam atuando nas suas respectivas atividades, pois as atividades são prestadas nos dois casos de forma pessoal. Nesse sentido, imagina-se, exemplificativamente, uma situação em que uma sociedade formada por um economista e um contador, ambos prestando serviços de forma pessoal dentro de suas qualificações e assumindo responsabilidade pessoal por sua prestação, pagará mais ISSQN do que dois contadores que também prestam serviços de forma pessoal e assumem responsabilidade pessoal pela prestação do serviço. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (2004, p. 16) Adverte que:

Não seria justo, nem isonômico, tributar com o mesmo critério quem presta serviços de caráter pessoal, e uma sociedade que o faz como empresa, utiliza-se, em sua prestação de serviços, do trabalho de terceiros, com intuito de lucro, desenvolvendo típica atividade empresarial. A nota característica que justifica o tratamento especial em matéria de ISS é o tratar-se de trabalho pessoal [...].

Portanto, essa vedação às sociedades pluriprofissionais receberem o tratamento tributário por alíquota fixa de ISSQN imposta pelas legislações municipais de Porto Alegre/RS está ignorando os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva. Assim, a adoção da tese de que somente sociedades uniprofissionais podem recolher o ISSQN por alíquota fixa não parece ser a melhor orientação a ser acolhida no sistema jurídico brasileiro.

6 CONCLUSÃO

Com base nas considerações da doutrina e da análise da jurisprudência sobre a questão da incidência da tributação de ISSQN por alíquota fixa as sociedades pluriprofissionais de profissões regulamentadas, constatou-se que o Decreto-Lei 406/1968 foi recepcionado pela Constituição Federal com *status* de lei complementar. Desse modo, o referido decreto está atendendo ao disposto no artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição, que determina que cabe a lei complementar regular questões referentes a fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Não obstante tais considerações sobre a vigência e aplicabilidade dos parágrafos 1º e 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei 406/1968, existem legislações municipais, como no caso do Decreto nº 15.416/2006, do Município de Porto Alegre/RS, que extrapolou os limites da referida legislação complementar nacional, impondo novas condições aos contribuintes para gozar da sistemática por tributação fixa de ISSQN. Nesse contexto, verifica-se que esta legislação municipal acabou violando o previsto no artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição. Isso acontece por que a legislação complementar nacional não excluiu as sociedades pluriprofissionais da sistemática de tributação por alíquota fixa de ISSQN. Dessa forma, ao exercer sua competência legislativa, o Município de Porto Alegre/RS acabou inovando em relação ao previsto nos parágrafos 1º e 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei nº 406/1968, e provocando situação de inconstitucionalidade, pois violou seus limites de competência para legislar em matéria tributária.

Além disso, ao excluir as sociedades pluriprofissionais da forma de tributação por alíquota fixa de ISSQN, a referida legislação municipal acabou dispensando tratamento diferente a determinados contribuintes que se encontram em situação tributária semelhante, violando o princípio da isonomia tributária, na medida em que o fato da sociedade ser organizada de forma uniprofissional ou pluriprofissional não afeta em nada na forma de sua prestação de serviço ou na sua capacidade contributiva, pois, se os profissionais que integram as sociedades pluriprofissionais prestarem seus serviços de forma pessoal e assumindo responsabilidade ilimitada por culpa em sua realização, não existirá alteração quanto a natureza da prestação dos serviços entre as sociedades uniprofissionais e pluriprofissionais. Assim, não

Volume 5 – Número 1 (2019) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

há motivos para conferir tratamento tributário diferente entre os contribuintes, pois o fato de ser sociedade pluriprofissional não faz com que estes contribuintes passem a ser qualificados como sociedades empresárias ou desqualificam a natureza da prestação de seus serviços.

Portanto, consoante o exposto neste artigo, a imposição de restrições pelas legislações municipais as sociedades pluriprofissionais previstas no parágrafo 3º, do artigo 9ª, do Decreto-Lei 406/1968, de gozarem de tal tratamento diferenciado por alíquota fixa de ISSQN provocaria violação à Constituição Federal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 10 ed. ver. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. O ISS das Sociedades de Profissionais e a LC 116/2003. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 100, p. 07 - 17, jan. 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

NICHELE, Rafael; GUIMARÃES, Bruno A. François. A Inconstitucionalidade da Legislação do Município de Porto Alegre ao criar Requisitos para Gozo da Sistemática de Tributação fixa do ISS para Sociedades de Advogados: Matéria Reconhecida em Repercussão Geral nos Autos do RE 940.769/RS. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 19, n. 113, p. 228 - 242, jan/fev. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Código Tributário Nacional e a Unificação do Direito Tributário Brasileiro. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Código Tributário Nacional 50 anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Derzi**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

Volume 5 – Número 1 (2019) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

TORRES, Ricardo Lobo. ISS sobre a Prestação de Serviços de Advocacia (LC 116/03). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 100, p. 146-157. jan. 2004.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária interpretada**. 2 ed. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2012.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp 695.500/MT. Recorrente: Ômega Contabilidade e Assessoria S/C Ltda. Recorrido: Município de Cuiabá/MT. Relator: Ministro Franciulli Netto. Brasília, 06 de novembro de 2005. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200401455762&dt_publicacao=31/05/2006 >. Acesso em: 21 de mar. 2018.

_____, Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 560745/BA. Recorrente: Município de Salvador/BA. Recorrido: Clínica São Gabriel Ltda. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 28 de novembro 2017. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=77846495&num_registro=201401963517&data=20171205&tipo=51&formato=PDF >. Acesso em: 15 de mar. 2018.

_____, Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 923.685/SP. Agravante KPMG Auditores Independentes. Agravado: Município de Campinas/SP. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 30 de março de 2015. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=70165424&num_registro=201601325752&data=20170331&tipo=51&formato=PDF >. Acesso em: 17 de mar. 2018.

_____, Superior Tribunal de Justiça. REsp 713.752/PB. Recorrente: Município de João Pessoa/PB. Recorrido: Ecoclínica S/C Ltda. Relator: Ministro João Otávio de Noronha. Brasília, 18 de agosto de 2006. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=2370241&num_registro=200401837520&data=20060818&tipo=91&formato=PDF >. Acesso em: 29 de mar. 2018.

_____, Supremo Tribunal Federal. RE 237.689/RJ. Recorrente: Stussi-Neves e Advogados. Recorrido: Município do Rio de Janeiro/RJ. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 14 de março de 2000. Disponível em: <

Volume 5 – Número 1 (2019) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255908> >. Acesso em: 29 de mar. 2018.

_____, Supremo Tribunal Federal. RE nº 236.604/PR. Recorrente: Município de Curitiba/PR. Recorrido: Assis Gonçalves e Kloss Neto Sociedade de Advogados. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 26 de maio de 1999. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255615> >. Acesso em: 21 de mar. 2018.

_____, Supremo Tribunal Federal. RE 96.475/SP. Recorrente: Prefeitura Municipal de Santo André/SP. Recorrido: J.B Serviços Médicos Ltda. Relator: Ministro Rafael Mayer. Brasília, 14 de maio de 1982. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2896475%2EENUME%2E+OU+96475%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hfffqt6> >. Acesso em: 15 de mar. 2018.

_____, Supremo Tribunal Federal. RE 149.922/SP. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Exporcafé - Comercial, Exportadora e Importadora de Café Ltda. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 23 de fevereiro de 1994. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211055> >. Acesso em: 15 de mar. 2018.

_____, Supremo Tribunal Federal. RE 940.769/RS. Recorrente: Ordem dos Advogados do Brasil Seção do Rio Grande do Sul (OAB/RS). Recorrido: Município de Porto Alegre/RS. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, 06 de outubro de 2016. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11839575> >. Acesso em: 15 de mar. 2018.

_____, Supremo Tribunal Federal. RE 703982/RJ. Agravante: Município do Rio de Janeiro/RJ. Agravado: Campos Chagas Ferrari e Mendes Advogados. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 09 de abril de 2013. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3938869> >. Acesso em: 29 de mar. 2018.