

A tributação do serviço de advocacia em bases fixas: de acordo com a jurisprudência, a legislação de Fortaleza e a reforma tributária

The taxation of advocacy service on the fixed bases: in accordance with the jurisprudence, the legislation of Fortaleza and the tax reform

<https://doi.org/10.32586/rcda.v22i2.929>

José Ivan Ayres Viana Filho¹

RESUMO

Analisa-se se haveria um direito para os advogados a uma tributação diferenciada, em bases fixas, no caso do Imposto Sobre Serviços (ISS) de qualquer natureza, bem como quais seriam os requisitos, de acordo com o entendimento proferido pelo Supremo Tribunal Federal (STF), e se essa tributação permanecerá, mesmo após a reforma tributária (Emenda Constitucional nº 132 de 2023), em que o ISS será substituído pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de competência estadual. A metodologia utilizada foi exploratória, realizada pela pesquisa bibliográfica e documental sobre ISS, com análise da legislação pertinente, da jurisprudência do STF e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), bem como do texto da reforma tributária. O STF definiu, em repercussão geral, ser inconstitucional a lei municipal estabelecer impeditivos à submissão de sociedades de advogados ao regime de tributação fixa na forma estabelecida por legislação nacional. Por isso, é inconstitucional a legislação municipal de Fortaleza, que prevê a não caracterização como sociedade profissional de advocacia quando esta tenha a ajuda de advogados, no todo ou em parte, de seus serviços de atividade-fim. Essa forma de apuração do critério quantitativo é extinta com a reforma tributária a partir de 2033, porque essa forma de tributação mais favorável não faz mais sentido na era da economia digital, mas permite alíquotas reduzidas em relação ao IBS.

¹ Doutorando, mestre e graduado pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Especialista em Direito, Processo e Planejamentos Tributários pela Universidade de Fortaleza (Unifor). E-mail: ivanviana2013@gmail.com

Palavras-chave: serviço de advocacia; Imposto Sobre Serviços; reforma tributária; Imposto sobre Bens e Serviços.

ABSTRACT

Analysis on whether lawyers would have the right to different taxation on a fixed basis, as for Tax on Services (ISS) of any kind, as well as what are the requirements, according to the understanding rendered by the Supreme Federal Court (STF), and if this taxation will continue, despite the tax reform (Constitutional Amendment number 132 of 2023), in which the ISS will be exchanged by the Goods and Services Tax (IBS), within the jurisdiction of the state. The exploratory methodology was used through bibliographical and documental research about the ISS, with the analysis of pertinent legislation, STF's and Superior Court of Justice's (STJ) case law, along with the tax reform text. The STF has defined, in a general repercussion, that it is unconstitutional for the municipal law to deter the submission of law firms to fixed taxation in the format required by national legislation. Consequently, the municipal legislation of Fortaleza, which foresees the non-characterization of professional law firms once these have the help of lawyers, in general, or in part, of their core activity services, is unconstitutional. This way of verifying the quantitative criteria is extinct with tax reform as of 2023, because this form of favorable taxation makes no sense in the digital economy age, but allows reduced aliquots concerning IBS.

Keywords: advocacy services; tax on services; tax reform; goods and services tax.

Avaliado pelo sistema
double blind review
(SEER/OJS – versão 3)



Data de submissão: 04/01/2024

Data de aprovação: 20/03/2024

Data de versão final: 05/06/2024

Data de publicação online: 24/06/2024

1 INTRODUÇÃO

Examina-se, neste artigo, se a forma como se apura o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária do ISS, em bases fixas, para sociedades profissionais de advogados, seria um direito, de acordo com o entendimento proferido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em repercussão geral. Ademais, averigua-se se a legislação municipal de Fortaleza atende ao que o STF estabeleceu sobre essa modalidade de tributação. E investiga-se, por último, se essa tributação diferenciada permanecerá, mesmo após a reforma tributária (Emenda Constitucional nº 132 de 2023), em que o ISS será substituído pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de competência estadual.

A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica e documental existente sobre o ISS, além de se debruçar sobre a legislação existente em âmbito nacional e no município de Fortaleza. A principal hipótese que aqui se pretenderá defender é a de que a tributação pelo ISS fixo seria um direito do advogado, não podendo o município normatizar em sentido contrário, de forma a criar impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados a esse regime de tributação, na forma estabelecida por lei nacional.

O início do artigo abordará algumas características da tributação sobre o serviço que o faz relevante no contexto de economia digital. Depois analisará a legislação nacional pertinente e a regra-matriz de incidência do ISS. Em seguida, será trazido o debate sobre a constitucionalidade, de acordo com a doutrina, do ISS em bases fixas. Posteriormente, será exposta a legislação do município de Fortaleza sobre o assunto. No tópico seguinte, será abordado o posicionamento do STF sobre o ISS fixo para verificar se a legislação de Fortaleza preenche ou não todos os requisitos para a sua aplicação. E, por fim, serão expostas algumas breves alterações sobre o tema proporcionadas pela reforma tributária.

2 CARACTERÍSTICAS DO ISS NO CONTEXTO DA ECONOMIA DIGITAL

O ISS possui algumas características peculiares. A primeira é ser um imposto fiscal, ou seja, busca-se, por meio dele, o aumento arrecadatório, apesar da discussão sobre a possibilidade dele ser extrafiscal, aplicando-se, por exemplo, a seletividade para serviços considerados essenciais, como serviços de construção de casas populares no âmbito do Programa Minha Casa, Minha Vida ou serviços de saúde prestados no âmbito do Sistema Único de Saúde (Paulsen; Melo, 2021).

Para além disso, a extrafiscalidade poderia ser aplicada no caso de serviços que fossem benéficos para o meio ambiente. Teria, tal medida, várias vantagens, como transferir para a iniciativa privada a fiscalização do meio ambiente; atribuir uma penalidade em caso de descumprimento; reduzir a carga tributária para que a empresa atendesse a essa norma punitiva, agregando valor a ela; e, por fim, fomentar o consumo consciente. Mas não é isso o que se verifica na legislação municipal de Fortaleza sobre esse imposto.

Para o ISS incidir, demanda uma situação factual e não jurídica, de acordo com o art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN), pois o seu fato gerador ocorre, em regra, com a prestação efetiva do serviço e não com a assinatura do contrato ou com o efetivo pagamento. Por isso, ele é escriturado de acordo com o regime de competência e não com o regime de caixa. Ele é lançado por homologação, sendo que, em Fortaleza, é realizado pela plataforma ISS Fortaleza Hoje, portanto, quase não mais acontecem fiscalizações *in loco* nas empresas, pois o lançamento é iniciado pelo próprio contribuinte.

Entretanto, a principal característica do ISS que interessa para este artigo é que ele é um imposto real e não pessoal. Logo, a capacidade contributiva não é levada em consideração para a incidência desse imposto, pois, como se afirmou anteriormente, ele ocorre, em regra, com a efetiva prestação do serviço. No entanto, a capacidade contributiva pode ser aplicada para estabelecer isenções e reduções da base de cálculo, e, no caso do ISS fixo,

para estabelecer uma forma de tributação mais vantajosa do que seria se incidisse sobre o faturamento de sociedades profissionais autônomas.

Além desse valor, o advogado tem de pagar a anuidade da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). O questionamento feito é se seria razoável ao advogado iniciante ou que, mesmo não sendo, não conseguindo clientes no ano, tenha de pagar a anuidade da OAB quanto o valor do ISS fixo².

É bem verdade que existe uma discussão doutrinária e jurisprudencial sobre a real necessidade da prestação de um serviço para a caracterização do fato gerador do ISS. É debatido se o serviço seria um tipo ou um conceito. Pela doutrina tradicional, o serviço consistiria em uma obrigação de fazer e não em uma obrigação de dar. Esse entendimento, inclusive, deu origem à Súmula Vinculante nº 31 que prevê a não incidência do ISS sobre locação de bens móveis, pois nesta há apenas a obrigação de dar algo.

Aires Fernandinho Barreto (1999), com base na teoria tradicional, defende que o ISS seja uma obrigação de fazer, submetido ao regime de direito privado e prestado sem relação de emprego, revelando conteúdo econômico. A doutrina mais recente, no entanto, com base na ideia de tipos, formulada pelo autor alemão Karl Larenz (1997) e estudada por alguns autores brasileiros (Derzi, 1988; Machado, 2013; Schoueri; Ferreira; Luz, 2021), fez o STF entender que o serviço ocorreria pela prestação de um serviço imaterial. É o que ocorreu na decisão pela constitucionalidade do ISS sobre serviços prestados por planos de saúde³. E há outras decisões em que o STF tem superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e

2 A Lei Complementar nº 159 de 2013, de Fortaleza, no art. 246, caput, indica, corretamente, que o ISS fixo deve apenas incidir para o profissional que estiver no exercício de suas atividades profissionais e estiver regularmente inscrito no cadastro do município. Quanto à anuidade, pelo art. 46 da Lei nº 8.906 de 1994, compete à OAB fixar e cobrar, de seus inscritos, contribuições. Logo, não teria natureza tributária essa anuidade. Entendimento, no entanto, de acordo com Sérgio Rodas (2021), que parece estar se alterando com a fixação do Tema 732 pelo STF, ao afirmar que “é inconstitucional a suspensão realizada por conselho de fiscalização profissional do exercício laboral de seus inscritos por inadimplência das anuidades, pois a medida consiste em sanção política em matéria tributária”.

3 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703** – Paraná. Recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. ISSQN. Art. 156, III, CRFB/88. Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. Artigos 109 e 110 do CTN. As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao imposto sobre serviços de qualquer natureza, previsto no art. 156, III, da CRFB/88. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon. Relator: Min. Luiz Fux, Brasília-DF, Plenário, DJE: 26/04/2017, divulgado em 25/04/2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4117105&numeroProcesso=651703&classeProcesso=RE&numeroTema=581>. Acesso em: 20 dez. 2023.

obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos, como o contrato de franquia, o leasing financeiro e os programas de computadores (*softwares*)⁴. Por essa lógica, a prestação de serviço seria um tipo, pois a obrigação de fazer não necessariamente estaria presente.

A Constituição foi publicada no contexto de uma economia física e quando a Lei Complementar (LC) nº 116 de 2003 foi editada, no começo do século XXI, os serviços já começaram a ser prestados de forma digital. Exemplo disso são as empresas que disponibilizam programas de *softwares*, em que o STF decidiu que deveria incidir apenas o ISS e não o ICMS. Outro exemplo são as *startups*, empresas que buscam resolver um problema até então não resolvido por nenhuma outra. Hoje também já há a possibilidade de o estabelecimento ser eletrônico e não mais físico. Não é mais necessário ao prestador de serviço que ele vá à Secretaria de Finanças e peça a emissão de determinada quantidade de notas fiscais, pois também já existe a nota fiscal eletrônica.

E, nesse contexto de economia digital, que se caracteriza pelo fato de as operações estarem fortemente ligadas à internet, a Comunidade Europeia vem propondo a instituição de um imposto voltado para receitas oriundas de atividades digitais. Com base nisso, elaborou, em 2018, o *Digital Service Tax* ou o Imposto sobre os Serviços Digitais (ISD), que seria um imposto incidente sobre receitas mundiais acima de determinados patamares, de forma que o patamar mínimo seria aferido pela União Europeia. Os serviços digitais deverão ser aqueles que dependem, em larga medida, da criação de valor pelos utilizadores (Council of the European Union, 2018).

4 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659** – Minas Gerais. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal nº 87/96. Operações com programas de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda ou padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato completo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão. 1. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. *leasing* financeiro, contratos de franquia). Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Relator: Min. Dias Toffoli, Brasília-DF, Tribunal Pleno, DJE: 24/02/2021, divulgado em 20/05/2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446550/false>. Acesso em: 3 jan. 2024.

Portanto, dentro desse novo contexto da economia digital, o ISS possui a base de incidência que mais tende a se expandir. Por isso, na reforma tributária, ela passará a ser de competência tributária dos estados e da União. Já não faz mais sentido a concessão de uma forma de tributação tão privilegiada, como é a do ISS fixo, em um contexto em que as operações de serviços podem ser realizadas a qualquer momento pela internet, apesar de ser, atualmente, ainda constitucional a sua aplicação, conforme será explicitado no item 4 deste artigo. Antes disso, será abordada a legislação referente ao ISS e à sua regra-matriz de incidência.

3 LEGISLAÇÃO DO ISS E SUA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA

O ISS adveio do Imposto sobre Indústrias e Profissões, que surgiu com a Proclamação da República, de competência estadual, e depois com a Constituição de 1946, tornou-se um imposto municipal (Brigadão, 2023). O CTN não tratou sobre o ISS nem sobre o ICMS. O ISS foi regulamentado, pela primeira vez, por meio do Decreto-Lei (DL) nº 406 de 1968. Depois, editou-se a Lei Complementar (LC) nº 56 de 1987. Veio, posteriormente, a Constituição de 1988 abordando o ISS no art. 156, III. E, em 2003, foi editada a LC nº 116. Recentemente, algumas leis complementares a modificaram, como a LC nº 157 de 2016 e a LC nº 175 de 2020. Em Fortaleza, ocupando-se sobre a regulamentação do ISS, houve a publicação da LC nº 159 de 2013⁵ e há o Decreto nº 13.716 de 2015 (regulamento do Código Tributário Municipal de Fortaleza), aprovado pelo Roberto Cláudio, ex-prefeito de Fortaleza.

O art. 156, III, da Constituição, expressa que incide o imposto sobre serviço de qualquer natureza, salvo os de competência dos estados (comunicação, interestadual e intermunicipal). O art. 146, inciso III, alínea “a”,

⁵ Tecnicamente, a lei complementar deve ser tratada pelo Congresso Nacional, mas a Lei Orgânica do município de Fortaleza, no seu art. 45, I, impõe a necessidade de uma lei complementar para tratar sobre Código Tributário do município.

determina a necessidade de lei complementar para definir base de cálculo, contribuinte e fato gerador. Então, por exemplo, o responsável tributário poderia ser tratado por uma lei municipal, como prevê o art. 6º da LC nº 116 de 2003. Já sobre a base de cálculo, objeto de análise deste artigo, tem de ser prescrito por meio de lei complementar nacional.

Paulo de Barros Carvalho (2005) esquematiza a regra-matriz de incidência com um antecedente normativo que, ocorrendo no mundo fenomênico, dá origem a uma consequência jurídica. O antecedente normativo, hipótese ou descritor prevê os critérios material, espacial e temporal. Já no conseqüente ou no prescritor da norma haveriam os critérios pessoal e quantitativo. Sobre a regra-matriz de incidência do ISS, há o antecedente (critério material, temporal e espacial) e o conseqüente da norma (critério pessoal e quantitativo). O critério material, conforme mencionado anteriormente, é prestar serviço. O critério temporal pode variar de acordo com as legislações de cada município, mas, em regra, acontece na data da prestação do serviço. O critério espacial se dá pelo art. 3º da LC 116/03, o qual determina que o serviço se considera prestado, e o imposto devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta desse estabelecimento, no local do domicílio do prestador, excetos nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV deste artigo. O STF, na ADI 5.835⁶, sobre o critério espacial, considerou inconstitucionais as alterações promovidas pela LC nº 157 de 2016, que alterou a competência para cobrança pelo município do local do domicílio do tomador de determinados serviços. Isso porque haveria uma incompletude na definição do domicílio do tomador de serviço,

6 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.835**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Constitucional e Tributário, Lei Complementar 157/2016. Lei Complementar 175/2020. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Competência para cobrança do município do local do domicílio do tomador de determinados serviços. Materialidade do imposto atendida. Inconstitucionalidade pela necessidade de observância dos postulados da segurança jurídica e de respeito ao pacto federativo. Efeitos preservados da medida cautelar. Procedência. Requerentes: Confederação Nacional do Sistema Financeiro-CONSIF; Confederação Nacional das empresas de seguros gerais, previdência privada e vida, saúde suplementar e capitalização (CNSEG). Relator: Min. Alexandre de Moraes, Plenário, Brasília-DF, DJE: 27/07/2023, divulgado em 26/07/2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15359683211&ext=.pdf>. Acesso em: 21 dez. 2023.

uma ausência de clareza e confiabilidade, incorrendo em uma inconstitucionalidade por ofensa ao princípio da segurança jurídica e por ameaça à estabilidade do pacto federativo fiscal.

No conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, em relação ao critério pessoal, o sujeito ativo depende do município competente, escolhido de acordo com o critério espacial. E o sujeito passivo é o contribuinte prestador do serviço. O responsável tributário, como mencionado anteriormente, pode ser estabelecido por lei específica de cada município. No critério quantitativo, a alíquota mínima é de 2% (dois por cento) e a máxima é de 5% (cinco por cento), de acordo com os artigos 8º e 8º-A da LC nº 116 de 2003. Por fim, a base de cálculo é o preço do serviço em regra. O STF, conforme será exposto posteriormente neste artigo, entende que foi recepcionado o art. 9º do Decreto-Lei nº 406 de 1968 que permite o ISS fixo para profissionais autônomos ou sociedades de profissionais, mas que não exerçam uma atividade empresária.

De acordo com Francisco Ramos Mangieri (2013), não haveria a necessidade de que, por meio de lei complementar, houvesse a busca de regular situações óbvias que caracterizariam um típico serviço, mas tão somente daquelas atividades que gerassem dúvidas para os aplicadores do direito. Mas essa interpretação não é a adotada pelo STF⁷ que destacou que o rol dos serviços expressos na Lei Complementar nº 56 de 1987, anterior à atual LC 116 de 2003, seria taxativo, ou seja, trata-se de “*numerus clausus*”. Ademais, o simples fato de a lei complementar excepcionar alguns serviços da sua lista, para o STF, seja expressamente ou tacitamente,

7 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 450342**. Imposto Sobre Serviços (ISS) – Serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central – Inadmissibilidade, em hipótese, da incidência desse tributo municipal – Caráter taxativo da antiga lista de serviços, anexa à Lei Complementar nº 56/87 – Impossibilidade de o município tributar, mediante ISS, categoria de serviços não prevista na lista editada pela união federal, de determinados serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central – Hipótese de não-incidência tributária – Legitimidade constitucional dessa exclusão normativa – Não-configuração de isenção heterônoma – Inocorrência de ofensa ao art. 152, III, DA Vigente constituição – Precedentes do Supremo Tribunal Federal – Recurso improvido. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravado: Sindicato dos bancos do Estado do Rio de Janeiro e outro (a/s). Relator Celso de Mello. Segunda Turma. DJE 05/09/2006, publicado em 03/08/2007. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2289298>. Acesso em: 25 dez. 2023.

configura hipótese de não incidência.

Já houve repercussão geral reconhecida⁸, por exemplo, para saber se serviços bancários praticados por instituições financeiras sobre operações de créditos estariam sujeitos ao ISS, a despeito da falta de previsão expressa do DL nº 406/68 e da LC nº 56/87, sob a argumentação de que deveria ser feita uma interpretação extensiva, independente da nomenclatura, dos serviços prestados, alcunhada pelos bancos. Para o STJ, na súmula 424 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), é legítima a incidência de ISS sobre os serviços bancários congêneres da lista anexa ao DL nº 406/1968 e à LC nº 56/1987. Não obstante, para o STJ ser taxativa a lista de serviços anexa ao DL nº 406/1968, permite-se uma interpretação ampla e analógica de cada item, devendo prevalecer não a denominação utilizada pela instituição financeira, mas a efetiva natureza do serviço prestado por ele. Seria possível também a interpretação extensiva para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente.

A interpretação extensiva é uma das interpretações classificadas na categoria ‘quanto aos resultados’, em que se busca a vontade do legislador por uma interpretação lógica. Ela pode ser realizada em qualquer lei, bastando que se saiba qual é essa vontade do legislador. Não é, portanto, uma forma de interpretação exclusiva da LC nº 116 de 2003. Já a interpretação analógica é uma autorização que o legislador dá ao julgador para que ele amplie um rol por ele mesmo estabelecido, sendo que a LC nº 116 de 2003 dá essa autorização, por exemplo, pela expressão ‘congêneres’. Não se trata, propriamente, de uma analogia, é uma forma de integração do direito, quando há um vácuo normativo, segundo Glauco Barreira Magalhães Filho (2015).

8 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral em Recurso Extraordinário 615.580** - Rio de Janeiro. Tributário. Imposto Sobre Serviços – ISS. Artigo 156, III, da Constituição Federal. Lista de serviços. Decreto-Lei 406/1968 e LC 116/2003. Taxatividade. Existência de Repercussão Geral. Revorrente: Unibanco – União dos bancos brasileiros. Recorrido: Município de Niterói. Relatoria: Min^a. Ellen Gracie, Brasília-DF, DJE: 13/08/2010, publicado em 20/08/2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=613641>. Acesso em: 21 dez. 2023. É o tema 296, que tem como *leading case* o RE 784439, reconheceu-se a seguinte repercussão geral: se há um caráter taxativo da lista de serviços sujeitos ao ISS, mas comportando uma flexibilização pela interpretação extensiva.

Menciona Mangieri (2013) a finalidade lucrativa como um pressuposto da hipótese de incidência do ISS, além da habitualidade, apesar de a Lei Complementar nº 116 acabar gerando dúvidas quanto a esse último requisito, por não especificar os termos ‘empresa’ e ‘profissional autônomo’, como na lei passada. E por, no seu art. 1º, normatizar que, mesmo as atividades não preponderantes, estarão sujeitas ao ISS:

Seria então apenas um equivocado termo utilizado pelo legislador complementar ou, ao contrário, indubitado indicativo de que estaria abolida a habitualidade do fato gerador do tributo em foco? Segundo entendemos, o art. 4º forma a correta exegese ao conceituar estabelecimento prestador, referindo-se à unidade “profissional” ou “econômica”, demonstrando nitidamente a necessidade de que o serviço se realize de maneira habitual e a título profissional, para a incidência do imposto (Mangieri, 2013, p. 34).

De acordo com o artigo 1º da LC nº 116 de 2003, independentemente de a prestação de serviços ser ou não atividade preponderante do prestador, estará o serviço prestado sujeito ao ISS. Isso, por óbvio, não descaracteriza a necessidade da habitualidade para a ocorrência do fato gerador do ISS como foi afirmado, visto que pode ser que o prestador do serviço tenha como atividade preponderante outra, mas seja habitual a prestação do serviço sujeito ao ISS. Sobre o requisito da finalidade lucrativa, o Superior Tribunal de Justiça tem alguns precedentes nesse sentido⁹ (segunda turma) e outros em sentido contrário¹⁰ (primeira turma), afirmando, apesar disso, pela necessidade

9 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1338554** – Rio Grande do Sul. Tributário e processual civil. Recurso especial. Alínea “a” do permissivo constitucional. Mera indicação dos dispositivos supostamente violados. Súmula 284/STF. Dissídio jurisprudencial. Demonstração. ISSQN. Serviço de consulta a cadastros de proteção ao crédito prestado por câmara de dirigentes lojistas apenas a seus associados. ausência de lucro. Não incidência. Natureza da atividade verificada pelo tribunal de origem. Reexame. Súmula 7/STJ. Recorrente: Município de Caxias do Sul. Recorrido: Câmara de dirigentes lojistas de Caxias do Sul. Relatoria: Min. Humberto Martins, Brasília-DF, 2ª Turma, DJE: 07/05/2015, publicado em 13/05/2015. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=47748364&num_registro=201201672610&data=20150513&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 21 dez. 2023.

10 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 783865**. Tributário. Processual civil. Recurso especial. Alegação de ofensa a dispositivos constitucionais. Impossibilidade. Ausência de prequestionamento. Divergência jurisprudencial. Ausência de similitude fática. ISSQN. Prestação de serviços de diversão pública (a) listados no item 60 do DL 403/68 e no item 12 da LC 116/03, (B) a não-associados, (C) com habitualidade e (D) em caráter oneroso. Incidência do iss, ainda que a entidade prestadora seja sociedade civil sem fins lucrativos.

da onerosidade, já que o ISS incide sobre a receita bruta e não sobre o lucro.

Destarte, para Mangieri (2013), os quatro elementos necessários para a caracterização do fato gerador do ISS são a autonomia dos profissionais autônomos, com exceção dos trabalhadores avulsos; a efetiva prestação do serviço; a habitualidade; e, por fim, o caráter lucrativo da atividade. Entendimento esse que também será adotado neste artigo. Também aqui se entende, apesar de não ser o que prevalece nas cortes superiores, que se a lei ordinária prever um serviço não constante na lei complementar, isso não invalidaria a incidência do ISS, pois quem confere competência é o texto constitucional e não a mera lei complementar, em situações óbvias sobre o que seja serviço.

4 INCONSTITUCIONALIDADE OU NÃO DO ISS FIXO

Os dispositivos que consagram a possibilidade do ISS fixo estão nos §§ 1º e 3º do artigo 9º do DL nº 406/1968:

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, 88, 89, 90, 91, 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 56, de 1987)

Aplicação dos arts. 7º e 8º do DL 403/68 e arts. 1º e 7º da LC 116/03. Precedentes do STJ e do STF. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido. Recorrente: Rio Branco Esporte Clube. Recorrido: Município de Americana. Relator: Min. Teori Albino Zavascki, Brasília-DF, 1ª Turma, DJE: 17/12/2009, publicado em 02/02/2010. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=7805415&num_registro=200501572976&data=20100202&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 21 dez. 2023.

Hugo de Brito Machado (2003) entende que não seria justo nem isonômico, a mesma tributação para quem presta um serviço em caráter pessoal e uma empresa que se vale de trabalho de terceiros, com intuito de lucro, desenvolvendo típica atividade empresarial. O que caracterizaria a tributação especial pelo ISS fixo seria a demonstração de que o trabalho é exercido de forma pessoal, sendo possível essa forma de tributação. Por sua vez, Francisco Ramos Mangieri (2013) explica que não existiria correlação entre a base de cálculo das sociedades profissionais, e também a dos autônomos, com o fato gerador do ISS, pois sequer haveria base de cálculo nessa modalidade de tributação, sendo a única base abstrata possível, para esse imposto, o preço do serviço. Ele é, portanto, contrário à possibilidade de tributação pelo ISS fixo, pois em todos os casos se deveria atentar para a mesma base de cálculo (preço do serviço), independentemente de características pessoais de quem o prestasse.

O projeto que originou a Lei Complementar nº 116 de 2003 alterava esses dispositivos, não mais os prevendo. Contudo, no Senado Federal, reintroduziu-se a figura do ISS fixo, através do artigo 10º da LC 116/2003. Revogaram vários dispositivos que tratavam sobre a matéria, deixando de mencionar o art. 9º do Decreto-Lei nº 406/1968, mantendo-se vigente tal norma. Entretanto, o § 3º do artigo 9º, do Decreto-Lei nº 406/68, foi alterado pela LC nº 56 de 1987, sendo que esta última foi inteiramente revogada pela LC nº 116 de 2003. Logo, o § 3º do artigo 9º do DL 406/68 poderia ter sido também revogado. Nesse sentido, Betina Treiger Grupenmacher (2003, p. 51) sustenta que apenas o § 1º continuaria existente em nosso ordenamento jurídico, pois “[...] por imperativo do princípio da isonomia tributária, o aplicador da Lei Complementar nº 116/2003 deve permanecer tributando as sociedades de profissionais pela forma fixa anual [...]”.

Outrossim, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), em seu artigo 2º, § 2º, indica que a revogação de uma lei pode se dar, além da forma expressa, tacitamente. É implícito se a lei nova, sem declarar explicitamente revoga a anterior: a) seja com esta incompatível; b) ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

Em sentido contrário, Hugo de Brito Machado (2003) sustenta que nem teria se operado a revogação expressa, nem a revogação tácita. A primeira não ocorreu, pois a revogação da LC nº 56 de 1987 não poderia ser entendida como revogação de prescrições do DL nº 406 de 1968. Não é porque houve a modificação do dispositivo que também a norma que o veiculava desapareceu. E a segunda também não ocorreu, já que não existe a incompatibilidade entre seus referidos dispositivos e a LC nº 116 de 2003. Esta trata do aspecto quantitativo para casos gerais, enquanto o DL nº 406 de 1968 seria uma norma de exceção, sendo que a incompatibilidade que implica revogação da lei anterior tem de ser absoluta. O mesmo posicionamento é defendido por José Eduardo Soares de Melo, no seu livro escrito em coautoria com Leandro Paulsen (2022).

Desse modo, posiciona-se aqui pela constitucionalidade do ISS fixo, de acordo com as premissas proferidas por Hugo de Brito Machado. Por fim, esse é o posicionamento do STF sobre o assunto. A súmula 663 do STF estipula que os §§ 1º e 3º do art. 9º do DL nº 406/1968 foram recebidos pela Constituição.

5 ISS COBRADO SOBRE O SERVIÇO DE ADVOCACIA DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA, COM A LEI COMPLEMENTAR Nº 123 DE 2006 E COM A LEI Nº 13.247 DE 2016

Segundo o que afirma atualmente o artigo 673, §1º, I do regulamento do Código Tributário Municipal de Fortaleza, aprovado pelo Decreto nº 13.716 de 2015:

Art. 673. O imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza incidente sobre os serviços prestados por profissional autônomo, que se encontrar no exercício de suas atividades profissionais e estiver regularmente inscrito no cadastro do município, será devido anualmente e pago por valor fixo.

§1º O valor fixo do imposto devido pelo profissional autônomo será de:

I – R\$ 600 (seiscentos reais), para os profissionais cujo exercício da atividade tenha como pré-requisito quanto à educação superior;

O art. 674, *caput*, e o seu parágrafo primeiro ainda determinam que se considera profissional autônomo, a pessoa física que execute pessoalmente serviço inerente à sua categoria profissional, além da existência de até 2 (dois) empregados que prestem trabalho auxiliar à atividade do profissional autônomo, não descaracterizando, com isso, a pessoalidade na prestação de serviço. Faz jus a essa forma de pagamento todos os profissionais autônomos, a exemplo dos advogados e dos médicos, que se encontrem no exercício de suas atividades e que estejam regularmente inscritos no cadastro do município como contribuintes desse imposto.

Além dessa forma de tributação individualizada, há a tributação sobre as sociedades de profissionais pelo ISS, regulada pelo artigo 676 em diante do Decreto nº 13.716 de 2015, nos seguintes termos:

Art. 676. As sociedades de profissionais recolherão o ISSQN decorrente dos serviços por elas prestados com base em valor fixo mensal por profissional, calculado em relação a cada profissional habilitado, seja sócio, empregado ou trabalhador temporário, que preste serviço em nome da sociedade, nos termos da lei aplicável.

§1º Para os fins do disposto no *caput* deste artigo, considera-se sociedade de profissionais a sociedade simples pura, constituída na forma prevista nos artigos 997 a 1.038 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), e que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I- preste, exclusiva e isoladamente, os serviços previstos nos subitens 4.1, 4.2, 4.6, 4.8, 4.9, 4.11, 4.12, 4.13, 4.14, 4.16, 5.1, 5.3, 7.1 (exceto os serviços de agronomia, agrimensura, geologia e congêneres), 7.11 (exceto jardinagem, corte e poda de árvores), 10.3, 17.13, 17.15, 17.18 e 17.19 (quando realizada por economistas) da lista de serviços constante do Anexo I deste Regulamento;

II- tenha apenas profissionais da mesma categoria profissional com o sócio e que todos sejam habilitados para o exercício da atividade correspondente aos serviços previstos no objeto social;

III- não tenha pessoa jurídica como sócia;

IV- não tenha em seu quadro societário sócio que não preste pessoalmente serviço em nome da sociedade ou que figure no contrato social apenas como investidor ou dirigente;

V- desenvolva apenas as atividades para as quais sejam habilitados;

VI- não tenha, de fato ou de direito, natureza empresarial
§ 2º Não se considera sociedade de profissionais, aquela:

I- que desenvolva atividade diversa da constante do objeto social e da habilitação profissional dos sócios;

II- em que o volume das atividades de prestação de serviço seja incompatível com a capacidade de trabalho pessoal dos profissionais habilitados;

III- em que o volume ou custo das atividades meio sejam preponderantes em relação ao custo final do serviço prestado;

IV- que contrate pessoa jurídica para a realização do todo ou de parte dos serviços prestados;

V- em que o resultado final dos serviços prestados pela sociedade não decorra exclusivamente do trabalho pessoal dos profissionais habilitados;

VI- que tenha filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação, contato ou qualquer outro estabelecimento descentralizado, no qual não tenha sócio ou profissional habilitado respondendo pessoalmente;

VII- que seja constituída na forma de qualquer outro tipo societário diverso da sociedade simples;

VIII- que preste qualquer serviço que seja diverso daqueles expressamente permitidos;

IX- que descumpra qualquer dos requisitos estabelecidos no §1º deste artigo.

Art. 677. O valor do imposto a ser pago pelas sociedades de profissionais será calculado, mensalmente, em relação a cada profissional habilitado, seja sócio, empregado ou trabalhador temporário, que preste serviço em nome da sociedade, e determinado com base nos seguintes valores:

I- R\$ 140,00 (cento e quarenta reais) por profissional, para sociedade com até 5 (cinco) profissionais;

II- R\$ 160,00 (cento e sessenta reais) por profissional, para sociedade com 6 (seis) a 10 (dez) profissionais;

III- R\$ 180,00 (cento e oitenta reais) por profissional, para sociedade com 11 (onze) e 15 (quinze) profissionais;

IV- R\$ 200 (duzentos reais) por profissional, para sociedade com 16 (dezesseis) a 20 (vinte) profissionais;

V- R\$ 220,00 (duzentos e vinte reais) por profissional, para sociedade com mais de 20 (vinte) profissionais.

Parágrafo único. Na determinação do valor da cota por profissional será considerada a soma dos profissionais habilitados de todos os estabelecimentos da sociedade, devendo o imposto ser recolhido por estabelecimento na devida proporção do número de profissionais.

Art. 678. Atendidas as condições para o recolhimento do ISS-QN na forma prevista nesta Seção, fica vedado ao contribuinte o recolhimento do imposto com base no preço dos serviços, ainda que este regime de tributação lhe seja mais favorável.

O serviço de advocacia se encontra no item 17.13 deste regulamento e, portanto, é uma das atividades que está sujeita a essa forma de tributação, conforme o art. 676, § 1º, I, do supracitado decreto. Em contrapartida, no art. 676, § 2º, VII, menciona-se que não se considera sociedade de profissionais, se esta for constituída na forma de qualquer outro tipo societário diverso da sociedade simples.

No caso das sociedades de advogados, de acordo com o art. 15 e seu § 1º da Lei nº 8.096/1994, o registro de seus atos constitutivos se dá no Conselho Seccional da Ordem dos Advogados do Brasil, de modo que elas não podem se constituir sob a forma de sociedade limitada, mas apenas como sociedade simples. De qualquer forma, os escritórios de advocacia, em Fortaleza, que tenham natureza empresarial, entretanto, se submetem à aplicação de uma alíquota de 5% (art. 667 do Regulamento) sobre o seu faturamento.

Com a Lei nº 13.247, de 2016, alterando o Estatuto da Advocacia (Lei Federal nº 8.906 de 1994), os advogados agora podem reunir-se em sociedade simples de prestação de serviços de advocacia ou constituir sociedade unipessoal.

No entanto, quanto às outras sociedades uniprofissionais que não sejam sociedades de advogados, é comum a essas sociedades simples se constituírem sob a modalidade limitada, conforme preceitua o art. 983 do Código Civil. E o STJ possui tanto decisões¹¹ no sentido de que sociedades profissionais constituídas sob a forma de sociedade limitada, além de possuírem caráter empresarial, não podem usufruir do ISS fixo, enquanto outras¹² que permitem essa possibilidade de tributação (Pinto, 2019).

Já as sociedades de advogados que optam pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) recolherão o ISSQN determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas anexas à Lei Complementar nº 123/2006 sobre a receita bruta auferida no mês, no caso o Anexo IV dessa lei (art. 18, §5º-C, VII, incluído pela LC nº 147, de 2014).

Concluindo este tópico, o advogado possui a alternativa de não pagar como autônomo, a menos que seja sociedade unipessoal, em que pasará a adimplir a obrigação tributária sobre a sua receita bruta, se aderir ao

11 Exemplos de processos do STJ em tal sentido: AgRg no AREsp nº 616.471/RS e AgRg no AREsp nº 133.757/RS. Conferir o exemplo do primeiro processo: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 616.471** – Rio Grande do Sul. Tributário. ISS. Prestação de serviço por empresa. Modificação. Inviabilidade. Súmula 7/STJ. Sociedade limitada. Espécie societária em que a responsabilidade do sócio é limitada ao capital. Precedentes. [...] 2 A orientação da Primeira Seção do STJ firmou-se no sentido de que o tratamento privilegiado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68 somente é aplicável às sociedades uniprofissionais que tenham por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade pessoal dos sócios e sem caráter empresarial. Por tais razões, o benefício não se estende à sociedade limitada, sobretudo porque nessa espécie societária a responsabilidade do sócio é limitada ao capital social. Agravante: Opinião livre jornalismo sociedade SIMPLES LTDA – Empresa de pequeno porte. Agravado: Município de Porto Alegre. Relatoria: Min. Humberto Martins, Brasília-DF, 2ª Turma, DJE: 03/02/2015, publicado em 09/02/2015. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(%27AGARESP%27.clas.+e+@num=%27616471%27\)+ou+\(%27AgRg%27on%20AREsp%27+adj+%27616471%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=(%27AGARESP%27.clas.+e+@num=%27616471%27)+ou+(%27AgRg%27on%20AREsp%27+adj+%27616471%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja). Acesso em: 16 mar 2024.

12 Exemplos de processos no STJ em tal sentido: REsp nº 1.512.652/RS e AgRg no AREsp nº 519.194/AM. Conferir o exemplo do primeiro processo: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.512.652** – Rio Grande do Sul. Tributário. ISS. Artigo 9º., parágs 1º e 3º, DL 406/68. Sociedade simples pluri-profissional de advogados e contadores. Inexistência de caráter empresarial. Serviço prestado de forma pessoal. Recolhimento do ISS sobre alíquota fixa. Possibilidade. Recorrente: Planimec Assessores S/S. Recorrido: Município de Porto Alegre. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Brasília-DF, 1ª Turma, DJE: 17/03/2015, publicado em 30/03/2015. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%271512652%27\)+ou+\(%27RESP%27+adj+%271512652%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=(%27RESP%27.clas.+e+@num=%271512652%27)+ou+(%27RESP%27+adj+%271512652%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja). Acesso em: 16 fev. 2024.

Simple Nacional; recolherá sobre o faturamento, se ao Simple Nacional não aderir; ou solverá sobre a sua receita bruta, se for superior ao limite legal do Simple Nacional. O advogado arcará o seu valor fixo como autônomo, caso seja associado a um escritório de advocacia. Já o escritório poderá quitar sua dívida tributária com base no número de empregados, sendo o valor fixo, se não tiver caráter empresarial, ou arcará com base no faturamento se for considerado empresarial.

6 A REPERCUSSÃO GERAL SOBRE O ISS FIXO INCIDENTE NA ATIVIDADE ADVOCATÍCIA RECONHECIDA E JULGADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Por fim, merece destaque a repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal sobre a possibilidade dos municípios, dentro da sua competência tributária, estabelecerem óbices à tributação fixa sobre escritórios de advocacia que não possuam natureza empresarial¹³:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. PRELIMINAR. RECONHECIMENTO. REAFIRMAÇÃO DE MÉRITO. NÃO OCORRÊNCIA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS. ADVOGADOS. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DE MUNICÍPIO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO FIXA. NATUREZA DO SERVIÇO. REMUNERAÇÃO DO LABOR. DECRETO-LEI 405-1968. LEI COMPLEMENTAR 7/1973 DO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. CONFLITO FEDERATIVO.

1. A questão constitucional controvertida ostenta repercussão geral no que se refere à competência tributária de município para estabelecer impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa ou per capita em bases anuais prevista no art. 9º, §§1º e 3º do Decreto-Lei

13 É o tema 918 de Repercussão Geral no STF, com o seguinte tema: “Inconstitucionalidade de lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa ou *per capita* em bases anuais na forma estabelecida pelo Decreto-Lei n. 406/1968 (recepcionado pela Constituição da República de 1988 com status de lei complementar nacional)”.

406/1968, por sua vez recepcionado pela ordem constitucional vigente com status de lei complementar nacional.

2. Preliminar de repercussão geral em recurso extraordinário reconhecida (STF. Repercussão Geral no RE 940.769-RS, Ministro Relator Edson Fachin. Data de publicação do acórdão 13/10/2016)

Como se observa do inteiro teor desse acórdão, trata-se de um mandado de segurança coletivo preventivo impetrado por entidade de classes (OAB seccional do estado do Rio Grande do Sul) em face do fisco do município de Porto Alegre, com o fito de que este se abstinhasse de tomar qualquer medida fiscal coercitiva contra as sociedades profissionais de advocacia atuantes na municipalidade. Portanto, o art. 49, IV, § 3º e § 4º do Decreto Municipal nº 15.416/09, seria ilegal porque afrontaria as normas gerais previstas pelo Decreto-Lei nº 406/68 e porque feriria a distribuição de competência em matéria tributária de forma rígida na Carta Magna (art. 145 da CF/88).

Nesse sentido, foi a sentença de lavra do juiz federal, Leandro Paulsen, concedendo a ordem pleiteada, ao fundamento, quanto aos requisitos da lei federal, de que a interpretação que o município lhes dá desborda do alcance da norma, voltada à tributação e não à regulamentação do exercício profissional. Nesse sentido, esse magistrado entendeu, ser indiferente ao estabelecimento do regime tributário aplicável às sociedades de advogados a colaboração eventual de outros profissionais ou empresas, dado o seu caráter instrumental, assim como a impossibilidade das sociedades em questão assumirem caráter empresarial, por expressa vedação legal.

Entretanto, a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, deu provimento à apelação do fisco municipal do Rio Grande do Sul (RS) por entender que a legislação municipal não desbordou da lei complementar nacional, porquanto aquela apenas evitaria o abuso de direito do contribuinte em raríssimas hipóteses, como a tributação de ISS pelo preço dos serviços no caso de sociedades de advogados que se valessem de profissionais não habilitados.

Não se adentrará em mais considerações fáticas ou processuais do caso, por se entender que o mais importante de se ressaltar, neste artigo, foi a necessidade de reconhecimento de repercussão geral do assunto, pois, com a tese definida sobre a sua constitucionalidade ou não, atingiria outros municípios que quisessem estabelecer outros impeditivos para a submissão dessa tributação especial pelo ISS fixo. A tese do Recurso Extraordinário, interposto pela OAB/RS, foi definida no dia 24 de abril de 2019: “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”. O termo “lei nacional”, na tese, foi sugerido por Cármen Lúcia e acatado por Edson Fachin em detrimento de “lei complementar nacional”, pois o Decreto-Lei mencionado não seria formalmente uma lei complementar.

Foi vencido o Ministro Marco Aurélio sob alegação de que o Mandado de Segurança preventivo estaria com a roupagem de Recurso Extraordinário, devendo ser acolhido, do acórdão impugnado em sua fundamentação, que casos de abuso de direito teriam sido delegados ao legislador municipal. Além disso, o município de Porto Alegre apenas teria feito uma autuação, desconsiderando que a sociedade de advogados seria empresária por atuar nela profissionais não habilitados juridicamente, afastando a sua condição de beneficiária do ISS fixo. A base de cálculo estaria jungida a alguns elementos, sendo que no § 1º, art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 exige que o trabalho ocorra de forma pessoal pelo próprio contribuinte e que, se há delegação de serviço advocatício para quem não é habilitado, o município teria competência para fazer a desconsideração de sociedade de advocacia para sociedade empresária.

O que prevaleceu, contudo, foi o entendimento de que a tributação pelo ISS fixo é um direito das sociedades de advogados, sem caráter empresarial, não podendo o município normatizar em sentido contrário.

Reafirma-se o caráter de lei complementar em razão da matéria conferida pela súmula 663 do STF, em 2003, ao Decreto-Lei nº 406/1968: “Os

§§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 foram recebidos pela Constituição”. Essa súmula foi editada justamente porque esses dispositivos excluía a sociedade de advogados do regime do pagamento de ISS sobre o faturamento. O que seria essencial, para se permitir a tributação do ISS fixo, de acordo com o entendimento do STF, é a necessidade de seus sócios conjugarem esforços para melhor atingirem os fins objetivados. Situação diversa é a prestação de serviços por sociedades empresariais, cujos sócios não possuem a menor importância, não prestando nenhum serviço e tendo nenhuma responsabilidade pessoal perante o usuário (Santos, 2021).

A lei municipal não pode inovar, como fez a lei de Porto Alegre, sobre o que estabelece esse DL nº 406/1968, ao estabelecer que só serão sociedades profissionais aquelas que, na sua atividade fim, não tiverem a participação de outra pessoa jurídica, ou seja, mesmo havendo uma “terceirização” da atividade fim do escritório, buscando-se outro escritório ou mesmo pessoas físicas para fazerem diligências em outros estados, os municípios não podem considerá-lo uma empresa, a ponto de excluí-lo do regime do ISS fixo.

O relator da Repercussão Geral nº 940.769, o Ministro Edson Fachin, em seu voto, usa da doutrina de Marçal Justen Filho para afirmar que:

[...] não se elimina o vício da inconstitucionalidade através da restrição do tratamento tributário diferenciado apenas às prestações de serviço efetuadas sem vínculo a uma pessoa jurídica. Aliás e muito pelo contrário, agrava-se a discriminação, ao se impor tributação diversa para situações absolutamente idênticas. Permanecerá um privilégio (tanto mais odioso porque menos justificável) em favor do serviço prestado por pessoas físicas (Justen Filho, 1995, p. 80).

No mesmo sentido, entende-se que também é inconstitucional o regulamento do código tributário do município de Fortaleza, mencionado no tópico anterior, que, no art. 676, §2º, IV, reproduz o que diz o art. 249, § 2º, IV, da Lei Complementar nº 159 de 2013 do município de Fortaleza, con-

siderando não ser sociedade profissional aquela que contrate pessoa jurídica para a realização no todo ou em parte dos serviços prestados. O certo é que usar pessoas de outros escritórios não descaracteriza a sociedade profissional de advocacia. Mas, pelo que se depreende do inteiro teor da tese fixada, caso exista um caso hipotético em que não existam advogados atuando nessa sociedade, é que se poderia enquadrá-la como empresária.

7 AS ALTERAÇÕES DA REFORMA TRIBUTÁRIA PARA O ISS FIXO

A Emenda Constitucional (EC) nº 132 de 2023, teve origem na Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, proposta pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo. A ideia foi fazer com que os prestadores de serviços, produtores e comerciantes, contribuintes do IBS formassem um círculo fechado, no qual todo o imposto cobrado fosse creditado, gerando tributação nula. Desse modo, operações dentro desse círculo seriam tributadas, embora essa tributação seja anulada pelos créditos gerados anteriormente.

Os consumidores finais, salvo os residentes no exterior, são pontos fora desse círculo, sendo apenas nessa última fase que o imposto é cobrado em caráter definitivo, com o ônus integral da tributação. Dessa forma, não faria sentido conceder incentivos fiscais no IBS, pois não onera o contribuinte prestador do serviço, produtor ou comerciante, pois estes já gozam de completa desoneração.

Tentativas de criar benefícios fiscais no IBS serviriam para torná-lo não neutro, complexo e injusto. Também, não há correlação direta entre redução de alíquota e redução de preço dos produtos, pois o benefício fiscal auferido por uma empresa pode ser completamente convertido em receita, com aumento de sua margem de lucro (Santi; Machado, 2023).

Outros autores, por sua vez, entendem que, com a reforma tributária, empresas que contratam serviços advocatícios tomarão crédito dos

tributos incidentes sobre os serviços, o que não ocorre atualmente. Ademais, os escritórios e advogados terão diminuição dos seus custos com a possibilidade de creditamento total dos tributos que incidem sobre as suas despesas, como locação de imóvel, *softwares* de gestão, computadores, energia elétrica e serviços de telecomunicação.

Quanto aos serviços advocatícios prestados no meio da cadeia, a reforma tributária será positiva, pois diminuirá tanto os custos para o tomador dos serviços quanto para os próprios escritórios. O preço de venda que uma empresa pratica para os seus consumidores, e o valor correspondente ao débito do imposto pago não mudam a depender de como ela organizou sua contratação de serviços jurídicos. Se foi usando serviços internos ou se contratou serviços externos de escritórios no lucro real ou presumido, o que se arcará de imposto será igual, em ambas as hipóteses, a zero.

Atualmente, quando contratam serviços advocatícios, as empresas têm dificuldades de se creditarem em PIS/COFINS. Já o ISS fixo atual, por ser cumulativo, não é recuperado pelos contratantes dos serviços de advocacia e é suportado como custo da atividade. É um sistema regressivo, pois quanto maior a receita por advogado, menor o valor de ISS recolhido (Rocha; Alvim; Canado; Freury; Gontijo; Vasconcelos, 2023).

Essa EC nº 132 de 2023 extingue o ISS, além do ICMS, a partir de 2033, de acordo com a inclusão do art. 129 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Desse modo, até 2033, ainda poderá haver a tributação pelo ISS fixo. Essa emenda, em substituição aos impostos extintos, possibilita a criação, pelo art. 156-A da Constituição, do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). O art. 9º da EC nº 132, de 2023, previu um regime diferenciado de tributação, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados ajustes nas alíquotas de referência, com vistas a reequilibrar a arrecadação de cada esfera federativa.

Atribui, nesse sentido, ao § 12 desse artigo à lei complementar o estabelecimento das operações beneficiadas com redução de 30% (trinta por cento) das alíquotas dos tributos quanto à prestação de serviços de

profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas à fiscalização por conselho profissional. Possibilita-se ainda, dentro do modelo adotado de IVA dual, a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de acordo com a introdução, na Constituição, do inciso V ao art. 195. Adicionou-se também o imposto seletivo, de competência da União, sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar, o qual substitui, parcialmente, o IPI, vedando-se, porém, sua incidência cumulativa com esse tributo.

Conclui-se aqui, seguindo-se o estudo feito por Hugo de Brito Machado Segundo (2024), ao indicar que o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual fará com que a realidade brasileira permaneça como tendo uma das alíquotas mais altas do mundo sobre o consumo, se se somarem IPI, ICMS, ISS e COFINS. A novidade da reforma, para ele, teria sido em colocar o setor de serviços dentro desse leque, ao trocar um ISS de 5% por um IBS que pode chegar a alíquotas múltiplas vezes maiores que esta.

Denise Lucena Cavalcante (2012), no que diz em relação à criação de um tributo ambiental, prefere dizer que o tributo deve ser qualificado pela produção de seus efeitos na proteção ambiental e não simplesmente por um fato gerador distinto. A extrafiscalidade, portanto, por si só, não poderia justificar a existência de um tributo ambiental.

A utilização extrafiscal poderia fazer sentido para serviços que fossem prejudiciais ao meio ambiente ou à saúde, mas ao possibilitar um tributo a mais (IVA seletivo), além do IVA dual, parece que a reforma tributária visou mais a arrecadação do que propriamente desestimular certos comportamentos.

8 CONCLUSÃO

Uma das premissas utilizadas neste trabalho foi a de que, se a lei ordinária prevê um serviço não constante da lei complementar, isso não

invalidaria a incidência do ISS, pois quem confere competência é o texto constitucional e não essa lei complementar. O serviço de advocacia, como demanda um fazer, uma atividade, está estabelecido como uma atividade passível de ser tributada por ISS, caso o legislador ordinário assim o deseje, mesmo que a lei complementar fique silente a esse respeito. É uma situação óbvia de tributação por ISS.

Mas a sua forma de cálculo ainda gera muitas controvérsias. Apesar das críticas à vigência do DL nº 406/68, seja pela revogação expressa da LC nº 56/87, que alterou o artigo 9º, §3º do decreto-lei acima referido, seja pela revogação tácita da LINDB, o entendimento que aqui se adotou é o de que o ISS fixo ainda está vigendo em nosso país, pelo menos até 2033, quando o ISS será extinto definitivamente. Essa forma de tributação privilegiada não faz mais sentido com a economia digital. A tributação sobre os serviços deixa de ser da competência dos municípios, passando a ser dos estados, pelo IBS, e da União, pelo CBS e pelo imposto seletivo. A reforma tributária poderá fazer com que a carga tributária aumente ainda mais sobre o setor de serviços.

O advogado possui algumas alternativas ainda: não pagar como autônomo, a menos que seja sociedade unipessoal, quando passará a adimplir pela receita bruta, se aderir ao Simples Nacional, ou sobre o faturamento, se a ele não aderir ou sua receita bruta for superior ao limite legal; caso seja associado a um escritório de advocacia, arcará o seu valor fixo como autônomo, e o escritório poderá solver o ISS com base no número de empregados, sendo o valor fixo, se não tiver caráter empresarial; ou, por fim, arcará com base no faturamento se o escritório tiver natureza empresarial.

A tese do STF, em repercussão geral, com a qual aqui se concorda, foi definida nos seguintes termos: “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”. Isso faz com que, em nosso entendimento, seja inconstitucional o regulamento do código tributário do município de Fortaleza,

que, no art. 676, §2º, IV, reproduzindo o que diz o art. 249, § 2º, IV, da Lei Complementar nº 159 de 2013 do município de Fortaleza, considera não ser sociedade profissional aquela que contrate pessoa jurídica para a realização, no todo ou em parte, dos serviços prestados. Isso porque usar pessoas de outros escritórios não descaracteriza a sociedade profissional de advocacia para fins de incidência do ISS fixo.

REFERÊNCIAS

BARRETO, A. **ISS**: não incidência sobre cessão de espaço em bem imóvel. Repertório IOB de Jurisprudência, n. 19/99, 1ª Quinzena de outubro de 1999, caderno 1.

BRASIL. (Constituição [1988]) **Constituição da República Federativa do Brasil**, Planalto, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 4.657**, Planalto, 1942. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657compilado.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 406**, Planalto, 1968. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132**, Planalto, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Emendas/Emc/emc132.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 56**, Planalto, 1987. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp56.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116**, Planalto, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123**, Planalto, 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 147**, Planalto, 2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp147.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 157**, Planalto, 2016. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 175**, Planalto, 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp175.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, Planalto, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acesso em: 16 dez. de 2023.

BRASIL. **Lei nº 8.906**, Planalto, 1994. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8906.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.406**, Planalto, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.247**, Planalto, 2016. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13247.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 783.865**. Recorrente: Rio Branco Esporte Clube. Recorrido: Município de Americana. Relator: Min. Teori Albino Zavascki, Brasília-DF, 1ª Turma, DJE: 17/12/2009, publicado em 02/02/2010. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=7805415&num_registro=200501572976&data=20100202&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 21 dez. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.338.554**, Rio Grande do Sul. Recorrente: Município de Caxias do Sul. Recorrido: Câmara de dirigentes lojistas de Caxias do Sul. Relatoria: Min Humberto Martins, Brasília-DF, 2ª Turma, DJE: 07/05/2015, publicado em 13/05/2015. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=47748364&num_registro=201201672610&data=20150513&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 21 dez. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 424**. Brasília: RSS-TJ, a. v. 8, n. 41, p. 47-114, dezembro 2014, p. 51,54. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula424.pdf. Acesso em: 21 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659** – Minas Gerais. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Relator: Min. Dias Toffoli, Brasília-DF, Tribunal Pleno, DJE: 24/02/2021, divulgado em 20/05/2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446550/false>. Acesso em: 3 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.835**. Requerentes: Confederação Nacional do Sistema Financeiro-CONSIF; Confederação Nacional das empresas de seguros gerais, previdência privada e vida, saúde suplementar e capitalização (CN-

SEG). Relator: Min. Alexandre de Moraes, Plenário, Brasília-DF, DJE: 27/07/2023, divulgado em 26/07/2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15359683211&ext=.pdf>. Acesso em: 21 dez. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 616.471** – Rio Grande do Sul. Agravante: Opinião livre jornalismo sociedade SIMPLES LTDA – Empresa de pequeno porte. Agravado: Município de Porto Alegre. Relatoria: Min. Humberto Martins, Brasília-DF, 2ª Turma, DJE: 03/02/2015, publicado em 09/02/2015. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27AGARESP%27.clas.+e+@num=%27616471%27\)+ou+\(%27AgRg%20no%20ARESp%27+adj+%27616471%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27AGARESP%27.clas.+e+@num=%27616471%27)+ou+(%27AgRg%20no%20ARESp%27+adj+%27616471%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja). Acesso em: 16 mar 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 450342**. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravado: Sindicato dos bancos do Estado do Rio de Janeiro e outro (a/s). Relator Celso de Mello. Segunda Turma. DJE 05/09/2006, publicado em 03/08/2007. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2289298>. Acesso em: 25 dez. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.512.652** – Rio Grande do Sul. Recorrente: Planimec Assesores S/S. Recorrido: Município de Porto Alegre. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Brasília-DF, 1ª Turma, DJE: 17/03/2015, publicado em 30/03/2015. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%271512652%27\)+ou+\(%27REsp%27+adj+%271512652%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@num=%271512652%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%271512652%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja). Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651.703** – Paraná, Plenário. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon. Relator: Min. Luiz Fux, Brasília-DF, Plenário, DJE: 26/04/2017, divulgado em 25/04/2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4117105&numeroProcesso=651703&classeProcesso=RE&numeroTema=581>. Acesso em: 20 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 940.769** – Rio Grande do Sul. Relatoria: Min. Edson Fachin. Recorrente: Ordem dos Advogados do Brasil Seção do Rio Grande do Sul – OAB/RS. Recorrido: Município de Porto Alegre. Brasília-DF, DJE: 24/04/2019, publicado em 12/09/2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341090243&ext=.pdf>. Acesso em: 3 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral em Recurso Extraordinário nº 615.580** - Rio de Janeiro. Recorrido: Município de Niterói. Relatoria: Min^a. Ellen Gracie, Brasília-DF, DJE: 13/08/2010, publicado em 20/08/2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=613641>. Acesso em: 21 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral em Recurso Extraordinário nº 615.580** - Rio de Janeiro. Tributário. Imposto Sobre Serviços – ISS. Artigo 156, III, da Constituição Federal. Lista de serviços. Decreto-Lei 406/1968 e LC 116/2003. Taxatividade. Existência de Repercussão Geral. Relatoria: Min^a. Ellen Gracie, Brasília-DF, DJ: 13/08/2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=613641>. Acesso em: 21 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 940.769** – Rio Grande do Sul. Relatoria: Min. Edson Fachin. Recorrente: Ordem dos Advogados do Brasil Seção do Rio Grande do Sul – OAB/RS. Recorrido: Município de Porto Alegre. Brasília-DF, DJE: 06/10/2016, divulgado em 13/10/2016. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=310499214&ext=.pdf>. Acesso em: 3 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 663**. Brasília, 2003. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2257>. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31**. Brasília, 2010. Disponível em: https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_31__PSV_35.pdf. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRIGADÃO, G. **Regime especial é mandatório para as profissões regulamentadas**. São Paulo: Consultor Jurídico, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-set-06/consultor-tributario-regime-especial-mandatorio-profissoes-regulamentadas/>. Acesso em: 3 jan. 2023.

CARVALHO, P. de B. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 17. ed., 2005.

CAVALCANTE, D. L. Tributação ambiental: por uma remodelação ecológica dos tributos. Fortaleza: Nomos, **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 32, n. 2, jul./dez. 2012.

COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION. **Proposal for a council directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services**. Disponível

em: file:///C:/Users/Ivan/Downloads/proposal%20for%20a%20council%20directive%20on%20the%20common%20system-st14886.en18.pdf. Acesso em: 3 jan. 2023.

DERZI, M. A. M. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

MACHADO, H. de B. **O ISS das sociedades de profissionais e a LC 116/2003**. Fortaleza: O Autor, 2003, p. 18-19. Disponível em: <https://bd-jur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/1303>. Acesso em: 23 dez. 2023.

MACHADO, R. C. R. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. Tese (Doutorado na área de Direito Econômico, Financeiro e Tributário; subárea de Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2013.

MACHADO SEGUNDO, H. de B. **Reforma Tributária Comentada e Comparada: emenda const. 132, de 20 de dezembro de 2023**. São Paulo: Atlas, 2024.

MAGALHÃES FILHO, G. B. **Curso de hermenêutica jurídica**. São Paulo: Atlas, 5. ed., 2015.

MANGIERI, F. R. **ISS: teoria – prática – questões polêmicas / ISSQN – Imposto sobre serviços de qualquer natureza / nos termos da Lei Complementar nº 116**. São Paulo: EDIPRO, 4. ed., 2013.

FORTALEZA (CE). **Lei Orgânica do Município de Fortaleza**, 2006. Disponível em: https://www.cmfor.ce.gov.br/wp-content/uploads/2023/01/lei_organica.pdf. Acesso em: 3 jan. 2024.

FORTALEZA (CE). **Lei Complementar nº 159**, Secretaria Municipal de Finanças, 2013. Disponível em: <https://www.sefn.fortaleza.ce.gov.br/anexoCT/26/feyzoompq.d25184/pdf/Lei%20Complementar%20N%C2%BA%20159%20de%202023%20de%20Dezembro%20de%202013>. Acesso em: 24 dez. 2023.

FORTALEZA (CE). **Decreto nº 13.716**, Secretaria Municipal de Finanças, 2015. Disponível em: <https://www.sefn.fortaleza.ce.gov.br/anexoCT/27/frv0ifqyd.j1h244/pdf/Regulamento%20C%C3%B3digo%20Tributario%20Municipio%20Fortaleza%20N%C2%BA%2013>. Acesso em: 24 dez. 2023.

FORTALEZA (CE). **ISS Fortaleza**: Sistema de Gestão do ISS. Disponível em: <https://iss.fortaleza.ce.gov.br/grpfor/login.seam?cid=126776>. Acesso em: 20 dez. 2023.

GRUPENMACHER, B. T. **Sociedade de Profissionais e Tributação Fixa frente à Lei Complementar nº 116/2003, em o ISS e a LC 116**. Coordenação de Valdir de Oliveira Rocha, Dialética, São Paulo: Dialética, 2003.

JUSTEN FILHO, M. O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-Lei nº 406. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 3, p. 64-85, dez. 1995.

LARENZ, K. **Metodologia da ciência do direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 3. ed., 1997.

PAULSEN, L.; MELO, J. E. S. de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. São Paulo: Saraiva, 12. ed., 2022.

PAULSEN, L.; MELO, O. A. L. **ISS, CF, LC 116 comentadas**. São Paulo: SaraivaJur, 2021.

PINTO, A. E. O regime tributário do ISS para as sociedades uniprofissionais e sua aplicação para sociedade simples limitadas. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 43, ano 37. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

ROCHA, M.; ALVIM, L.; CANADO, V. R.; FLEURY, E.; GONTIJO, M. C.; VASCONCELOS, B. **Impacto da reforma tributária na advocacia: visão propositiva**. São Paulo: Consultor Jurídico, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-02/opinio-impacto-reforma-tributaria-advocacia/>. Acesso em: 25 dez. 2023.

RODAS, S. **Anuidade da OAB não pode superar R\$ 500, diz Justiça Federal do Rio**. São Paulo: Consultor Jurídico, 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-set-24/anuidade-oab-nao-superar-500-justica/>. Acesso em: 3 jan. 2024.

SANTI, E. M. D. de; MACHADO, N. **Imposto sobre bens e serviços**. Centro de Cidadania Fiscal: Estatuto PEC 45, PEC Brasil Solidário, PEC 110, Notas Técnicas e Visão 2023. São Paulo: Max Limond, 2023.

SANTOS, I. F. C. dos. A tributação da atividade médica pelo ISS-fixo: análise da autonomia municipal à luz do federalismo fiscal brasileiro. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 29, ano 6. São Paulo: Ed. RT, abr./jun, 2021.

SCHOUERI, L. E.; FERREIRA, D. O.; LUZ, V. L. G. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277**. São Paulo: IBDT, 2021.