



**Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito
Tributário e Finanças Públicas**

ANNA KAROLINY OLIVEIRA SOARES

**A INCIDÊNCIA DO ISSQN FIXO NAS
SOCIEDADES SIMPLES DE ADVOGADOS
NO DISTRITO FEDERAL**

**BRASÍLIA
2011**

ANNA KAROLINY OLIVEIRA SOARES

**A INCIDÊNCIA DO ISSQN FIXO NAS
SOCIEDADES SIMPLES DE ADVOGADOS
NO DISTRITO FEDERAL**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Prof. MsC. José Hable

**BRASÍLIA
2011**

ANNA KAROLINY OLIVEIRA SOARES

**A INCIDÊNCIA DO ISSQN FIXO NAS
SOCIEDADES SIMPLES DE ADVOGADOS
NO DISTRITO FEDERAL**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Prof. MsC. José Hable

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção _____ (_____).

Banca Examinadora:

Prof. MsC. José Hable
(Orientador)

1° Examinador

2° Examinador

Aos meus pais, César e Kátia, pela dedicação e confiança depositados ao longo de toda a minha existência. Ao Pedro, pelo companheirismo e carinho constante.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, pelo seu imensurável amor e misericórdia, que ao longo da minha vida sempre esteve e estará ao meu lado, iluminando meu caminho e transformando meu "ser" com sua força.

Aos meus pais, por todo esforço, trabalho, paciência e dedicação todos esses anos, pois sem o amparo e amor incondicional, nada teria sentindo na minha vida, eu os amo muito. Obrigada por tudo!

A minha irmã Aryanna, que diariamente me ensina a conviver com as diferenças, e na verdade é quem sempre vai estar do meu lado.

A toda minha família materna e paterna, em especial minha avó, Nadir Costa Soares, *in memorian*, um exemplo de mulher amável, dedicada, corajosa e que sempre me aconselhou e apoiou.

Ao meu querido namorado Pedro, um presente de Deus em forma de anjo da guarda, companheiro em todos os momentos da minha vida. Muito obrigada por fazer parte da realização desse trabalho e por ser essa pessoa tão dedicada.

As minhas amigas de infância, Luciana, Kherley, Glauce e Melina, vocês fazem parte da minha trajetória de vida, haja o que houver, sei que posso contar com todas vocês.

A todos os meus amigos de faculdade, que sempre me deram força e coragem pra enfrentar todos os obstáculos encontrados na minha vida acadêmica. Especialmente às minhas amigas queridas, Danielle, Linda, Milla, Nathália, Renata e Talita, pelo companheirismo e por tudo de especial que todas representam pra mim.

Ao meu estimado orientador, Prof. Esp. Fabiano Ferreira Lopes, que despertou o interesse pelo Direito Tributário, incentivo e encorajamento na realização desse trabalho, bem como pela contribuição enriquecedora de conhecimento.

Agradeço também aos advogados, Dr. Jansen Pereira, *in memorian*, Dr^a. Loreto Bessa e Dr. Raimundo Florêncio, responsáveis por proporcionarem aprendizagem da prática forense através de estágios, além de toda confiança e dedicação.

Enfim, a todas as pessoas que cooperaram direta ou indiretamente para a produção deste trabalho monográfico, em particular a Danielle Balby, que mostrou-se uma grande amiga.

“A vida é uma passagem, uma ponte que nos liga entre aquele nada em que não éramos e aquele tudo que é Deus.”

(J. S. Nobre)

RESUMO

A incidência do ISSQN fixo nas sociedades simples de advogados no Distrito Federal. Análise do Estado e sua competência tributária, com enfoque em conceitos fundamentais, tributos, obrigações tributárias e na Lei Complementar nº 116/03. Estudo do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza com ênfase na sua evolução histórica, competência tributária e elementos. Exame da sociedade de advogados. Apreciação da incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza fixo na sociedade simples de advogados no Distrito Federal. Exposição da fundamentação jurídica e particularidades do fato gerador. Enfoque na legislação local, especialmente na Lei Complementar 004/1994 (Código Tributário do Distrito Federal) e no Decreto 25.508/2005 (que regulamenta o ISSQN no Distrito Federal).

Palavras-chave: ISSQN fixo. Sociedade de Advogados. Tributação Distrital.

ABSTRACT

The incidence of ISSQN firmmed in simple societies of attorneys in Distrito Federal. Analysis of the State and its tributary competence focusing on fundamental concepts, taxes, tributary obligations and the Lei Complementar n° 116/03. Study of Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) emphasizing its historical evolution, tributary competence and elements. Exam of the attorneys society. Analysis of the tax incidence of the Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) firmmed in simple societies of attorneys in Distrito Federal. Explanation of juridical foundation and particularities of the generating fact. Focus on the local legislation, especially on the Lei Complementar 004/1994 (Distrito Federal Tax Code) and Decreto 25.508/2005 (which regulates the ISSQN in Distrito Federal).

Key words: ISSQN firmmed. Society of attorneys. Distrital tributation.

LISTA DE SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CF	Constituição Federal
CR	Constituição da República
CTM	Código Tributário Municipal
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
DL	Decreto Lei
ICM	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto Circulação Mercadoria e Serviço
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ISS	Imposto Sobre Serviço
ISSQN	Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza
LC	Lei Complementar
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Sistema Tributário Nacional
RISS	Regulamento do Imposto sobre Serviço

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
2. O ESTADO E SUA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	3
2.1 Conceitos Fundamentais	3
2.2 Dos Tributos	11
2.3 Obrigações Tributárias	15
2.4 Lei Complementar n° 116/2003	19
3. IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA (conforme a LC 116/2003 – Lei Nacional)	21
3.1 Evolução Histórica	21
3.2 Competência Tributária do ISSQN	22
3.3 Elementos do Fato Gerador do ISSQN	23
4. A SOCIEDADE DE ADVOGADOS	32
4.1 Sociedade Simples	33
4.2 Sociedade de Advogados	33
5. A INCIDÊNCIA DO ISSQN FIXO NAS SOCIEDADES SIMPLES DE ADVOGADOS NO DISTRITO FEDERAL	38
5.1 O ISSQN no Distrito Federal	38
6. CONCLUSÃO	47
REFERÊNCIAS	50

1. INTRODUÇÃO

A presente monografia visa discutir acerca da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza, o ISSQN, de forma fixa, nas sociedades simples de advogados no Distrito Federal. O assunto possui grande relevância por tratar de um imposto de competência municipal/distrital e como tal, exige-se do Distrito Federal uma arrecadação legal e justa, preservando os direitos dos contribuintes de tributos e vedando infrações atentatórias aos princípios constitucionais tributários.

O trabalho monográfico tem por finalidade demonstrar informações sobre o ISSQN, um tributo municipal e distrital (art. 147 da CF/88) incidindo sobre prestações de serviços concedidas por empresas, profissionais autônomos entre outros itens da lista anexa da Lei Complementar n° 116/03, instrumento normativo que regula o devido imposto, atribuindo suas normas gerais.

Por tratar o trabalho de uma matéria tributária, vale ressaltar a importância e respeito às normas constitucionais e infraconstitucionais, pois todo e qualquer tributo deve ser instituído por lei. Com isso, o estudo do ISSQN e sua incidência serão pautados principalmente sob a égide da Constituição Federal de 1988, a Lei n° 5.172 de 25 de dezembro de 1966 (Código Tributário Nacional), a Lei Complementar n° 004, de 30 de dezembro de 1994 (Código Tributário do Distrito Federal), a Lei Complementar n° 116/03, o Decreto-lei n° 406/68, o Decreto n° 25.508, de 19 de janeiro de 2005 e o Estatuto dos Advogados (Lei n° 8.906 de 04 de julho de 1994), assim como outras normas distritais.

Para melhor demonstração do tema, o assunto encontra-se sistematizado em seis capítulos, no qual o primeiro descreve as características mais importantes do trabalho e os motivos que o enseja.

O segundo aponta as particularidades do Estado e sua competência tributária, envolvendo o estudo geral do Sistema Tributário Nacional, os princípios que norteiam a limitação do poder de tributar do Estado, assim como as obrigações tributárias, os tributos e a Lei Complementar n° 116/03.

No terceiro capítulo analisa-se, especificamente, o ISSQN, com enfoque na Lei Complementar acima citada, apresentando ainda, sua evolução

histórica, sua competência e os elementos do fato gerador. O quarto capítulo versa sobre as sociedades de advogados, que são regulamentadas pelo Estatuto da OAB.

Já no quinto capítulo, destaca-se a discussão que envolve a temática abordada ao longo da monografia, que é a incidência do ISSQN fixo nas sociedades simples de advogados no Distrito Federal, percebendo uma abordagem da legislação que embasa a cobrança do ISSQN no Distrito Federal e as particularidades do fato gerador do Distrito Federal.

Para realização do presente trabalho adotou-se como metodologia a pesquisa em diversas fontes doutrinárias específicas, jurisprudências, pesquisas em bibliotecas e Internet.

No entanto, sem a pretensão de esgotar o assunto, esse trabalho monográfico, visa discutir a incidência do ISSQN com alíquota fixa às sociedades de advogados, atribuindo equivalência entre os advogados que exercem a advocacia individualmente e em sociedade, perante a arrecadação imposta pelo Distrito Federal.

2. O ESTADO E SUA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.1 Conceitos Fundamentais

O Direito, elemento fundamental para organização da sociedade, origina-se do Estado. Este, por sua vez, corresponde a uma pessoa jurídica dotada de direitos e deveres.

A instituição do Estado foi a maneira encontrada pelo homem para impor regras de condutas à sociedade, construindo, com isso, o direito positivo que corresponde às normas coercitivas de direito a serem seguidas por todos, caracterizando-se como instrumento garantidor da paz social (MACHADO, 2004).

Como afirma Nader (2003, p. 125): “Direito e Estado constituem um meio ou instrumento a serviço do bem-estar da coletividade”.

Sobre o conceito de Estado, Carvalho Filho (2006, p. 01), leciona:

É um ente personalizado, apresentando-se não apenas exteriormente, nas relações internacionais, como internamente, neste caso como pessoa jurídica de direito público, capaz de adquirir direitos e contrair obrigações na ordem jurídica.

O conceito de Estado envolve duas concepções: Uma externa, relacionando-se ao contexto universal, ou seja, abrangendo seu reconhecimento internacional; e outra interna, como pessoa de Direito Público.

Preconiza-se a importância do Estado na Constituição Federal Brasileira, promulgada em 05 de outubro de 1988, que logo em seu art. 1º, expõe, *in verbis*:

Art. 1º A **República Federativa do Brasil**, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político. (BRASIL, 2010, p. 23).

Importante mencionar que República é a forma de governo do Brasil. Significa que, através de uma eleição, é escolhido alguém para administrar o Estado em caráter temporário. (DANTAS, 2005).

Já a Federação corresponde à forma do Estado brasileiro. Esclarece-se que a união permanente de vários Estados, renunciando de sua soberania em benefício de um Estado maior (Federal) é a característica marcante da mesma, também considerada Princípio Federativo (Art. 18, CF) (DANTAS, 2005).

Ressalte-se ainda que a República Federativa do Brasil é dotada de soberania; para tanto, necessita dos recursos provenientes do seu povo (um dos elementos do Estado) para manter-se e sustentar tal característica e é neste contexto que surge a tributação.

Na visão de Machado (2004, p. 46), sem a tributação não teria como o Estado sobreviver. Neste sentido, afirma:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

A tributação ocorre de maneira compulsória, ou seja, a sociedade tem a obrigação de pagar o tributo. Mas, essa contribuição compulsória deve ocorrer de forma limitada, respeitando aos preceitos constitucionais.

No tocante ao assunto, Carrazza (2004, p. 388) assim se manifesta: “O Estado, ao exercer a tributação, deve observar os limites que a ordem constitucional lhe impôs, inclusive no que atina com os direitos subjetivos públicos das pessoas”.

É bem verdade que a relação de tributação encontra guarida na necessidade de manutenção do Estado através do sistema; em razão disso, necessário se faz o estudo do Sistema Tributário Nacional.

O CTN - Código Tributário Nacional - estabelecido pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional (STN) e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Saliente-se, por oportuno, que a mencionada codificação fora alterada pela Lei Complementar nº 118/2005.

Formalmente, o CTN é lei ordinária; materialmente, lei complementar. Neste sentido, ratifica Machado (2004, p. 89): “Na verdade o Código Tributário Nacional continua sendo uma lei ordinária. Ocorre que ele trata de matéria que, hoje, está reservada a lei complementar”.

O atual Sistema Tributário Brasileiro sofreu importantes modificações com o advento da Constituição Federal de 1988, melhorando assim a situação dos Estados e Municípios, propiciando-lhes maior participação na arrecadação de tributos (MACHADO, 2004).

Nesta trilha, mister se faz ressaltar a importância das normas gerais do direito tributário, que são editadas pela União e não são peculiaridades; na verdade caracterizam-se como lineamentos básicos que devem ser observadas por todos os entes que possuem competência tributária (CARRAZZA, 2004).

Sobre o Sistema Tributário Nacional, determina os arts. 1º e 2º do CTN:

Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no art. 5º, XV, b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar. (BRASIL, 2010, p. 591).

Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais. (BRASIL, 2010, p. 591).

Quanto aos entes aos quais são atribuídos a competência tributária estão: A União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.

Há uma semelhança entre competência legislativa e competência tributária, isso ocorre porque a entidade tributante tem competência para criar um imposto e para legislar a respeito do gravame (SABBAG, 2005).

O professor Sabbag (2005, p. 66) demonstra algumas características relevantes acerca da competência tributária, com efeito, afirma: “A competência tributária é indelegável, intransferível e irrenunciável, uma vez que admitir a delegação de competência para instituir um tributo é admitir que seja a Constituição alterada por norma infraconstitucional”.

Observa-se que a competência tributária é indelegável, e conseqüentemente, intransferível, mas a sua capacidade tributária ativa, não. Trata-se de institutos diferentes, pois, enquanto a primeira constitui-se em um ato de legislar sobre matéria tributária, a segunda é o ato de arrecadar ou fiscalizar tributos, podendo perfeitamente ser transferível (CARVALHO, 2005).

Ainda, é irrenunciável porque o ente tributante eleito pela Constituição Federal para arrecadar o tributo não poderá dispor dessas receitas (MELO, 2003).

Neste diapasão, determina o art. 7º, do CTN:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição. (BRASIL, 2010, p. 591).

Registre-se ainda, a classificação da competência tributária, qual seja:

Competência Privativa, é o poder legiferante dos entes tributantes [...] quanto à criação dos impostos, como regra; [...] **Competência Comum**, é o poder que têm a União, Estados, DF e Municípios para instituir taxas e contribuições de melhoria [...]; **Competência especial**, [...] para a instituição do empréstimo compulsório e das contribuições parafiscais; **Competência Extraordinária**, é o poder que tem a União de instituir, em caso de guerra externa ou em sua iminência, outros impostos, independentemente de terem ou não fatos geradores já previstos pela Constituição Federal [...]; **Competência Residual**, é o poder que tem a União de instituir impostos, diferentes de todos aqueles discriminados na Constituição, com fato gerador novo e nova base de cálculo, devendo tais exações serem criadas por Lei Complementar, respeitando-se o Princípio da Não-Cumulatividade. (SABBAG, 2005, p. 67-68) (grifos do autor).

Como afirmado anteriormente, o Estado tem o poder de tributar, mas este deve observar os limites constitucionais que estão elencados nos arts. 150, 151 e 152 da CF/88.

Essa limitação ao poder de tributar do Estado é, na verdade, uma forma que o legislador constitucional encontrou em cuidar dos interesses da sociedade, para que a mesma não sofra com os abusos do poder. (MACHADO, 2004).

Com isso, os limites dispostos na Carta Magna nada mais são que Princípios Constitucionais Tributários que correspondem às diretrizes a serem seguidas pelos entes tributantes quando da instituição das normas tributárias nacionais. Em outras palavras, os entes tributantes não devem contrariar esses princípios. (CARRAZZA, 2004)

Destacando a importância dos princípios no Direito Tributário, Carrazza (2004, p. 43) ensina que:

[...] na esfera do Direito Tributário, a funcionalidade e a validade dos princípios têm sido sempre mais postas em evidência, a ponto de falar-se que eles moldam, interferem e, de um certo modo, até antecipam o conteúdo das leis tributárias.

São diversos os Princípios Constitucionais Tributários e de grande relevância no ordenamento jurídico vigente. Dentre vários, destacam-se: O princípio da legalidade, anterioridade, noventena, isonomia, capacidade contributiva, irretroatividade e uniformidade geográfica.

O **princípio da legalidade** ou **da estrita legalidade**, como também é conhecido, defende que nenhum tributo pode ser instituído ou majorado, senão em virtude de lei, atendendo ao preceito contido no art. 150, inciso I, da Magna Carta.

Isso ocorre, para resguardar e garantir mais segurança à sociedade, pois, como a Lei é a manifestação da vontade popular, através do Poder Legislativo, constitui-se em instrumento disciplinador da relação entre o particular e o Estado, obrigando tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo à vinculação obrigacional tributária (MACHADO, 2004).

Sobre o princípio em análise, esclarece Carvalho (2005, p. 158):

Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.

Sendo a lei a forma que os entes tributantes criam os tributos, vale ressaltar que, em regra, é a Lei ordinária que institui os mesmos.

O **princípio da Anterioridade** é aquele que determina que o tributo criado ou majorado em um ano, só poderá ser exigido/cobrado no exercício financeiro seguinte, de acordo com o disposto no art. 150, III, “b”, da Lei Maior.

Esse fenômeno tem por finalidade evitar que um novo tributo ou o aumento de um já existente surpreenda a população. A propósito, o contribuinte deve ter um espaço de tempo para um planejamento financeiro que inclua mais uma despesa no seu orçamento (SABBAG, 2005).

Com relação a esse princípio, é de grande valia a novidade trazida pela Emenda Constitucional n° 42, de 19 de dezembro 2003, qual seja, a Anterioridade Nonagesimal que permite aos entes tributantes cobrar tributos apenas depois de decorridos noventa dias da publicação da lei que os criou ou majorou.

Nesta toada estabelece o art. 150, III, “c” da Carta Magna, *in verbis*:

Art. 150. [...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios
 [...]
 III – cobrar tributos:
 [...]
 c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou observado o disposto na alínea b. (BRASIL, 2010, p. 62).

Então, os dois princípios (anterioridade e noventena) devem ser aplicados conjuntamente com vistas a evitar que as leis instituídas no final de um exercício sejam cobradas logo no início do outro.

Por sua vez, o **princípio da Isonomia** garante a todos a igualdade perante a lei. Este princípio encontra-se expresso no inciso II do art. 150 do texto constitucional, a seguir transcrito:

Art. 150. [...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 [...]
 II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (BRASIL, 2010, p. 62).

Entretanto, quando se trata de Sistema Tributário, “a igualdade consiste, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza” (MACHADO, 2004, p. 56).

A **Capacidade Contributiva** é mais um princípio tributário constitucional que trata da pessoalidade dos tributos, ou seja, “quem ganha mais, paga mais”.

O art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988, expõe a respeito:

Art. 145.
 [...]
 § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 2010, p. 62).

O texto constitucional refere-se aos impostos, pois essa é a espécie de tributo que tem a maior arrecadação tributária. Tal determinação constitucional tem por base a justiça fiscal, por isso decorre do princípio da igualdade (HARADA, 2007).

Outro princípio muito importante é o da **Irretroatividade**, disposto no art. 150, III, “a” da Magna Carta, afirmando que é vedado aos entes tributantes a cobrança de tributos a fatos geradores anteriores à vigência da nova lei que os instituiu ou aumentou.

Se o Estado permitisse a retroatividade cairia em descrédito, fazendo com que o povo perdesse a segurança que tanto preza a Constituição pátria (CARRAZZA, 2004).

As leis tributárias, dentro do ordenamento jurídico, como regra geral:

[...] devem sempre dispor para o futuro. Não lhes é dado abarcar o passado, ou seja, alcançar acontecimentos pretéritos. Tal garantia confere estabilidade e segurança às relações jurídicas entre Fisco e contribuinte (CARRAZZA, 2004, p. 329).

Já o **princípio da Uniformidade Geográfica** preconiza que é vedada à União a criação de tributos que não sejam uniformes no território nacional, segundo o que o legislador constitucional determina no art. 151, I. O objetivo principal deste princípio é vedar “[...] a discriminação de tributo federal em virtude do lugar da ocorrência do fato gerador” (HARADA, 2007, p. 400).

Portanto, os princípios são normas a serem seguidas e respeitadas pelos entes da Federação, pois como surgem da lei maior, que é a Constituição Federal, são Fontes do direito. Nesta qualidade, é interessante, para enriquecimento do trabalho, entender e analisar o que são fontes de direito e qual sua importância no sistema jurídico.

Inicialmente, importa informar que as fontes do direito correspondem à origem da norma jurídica, no qual nasce o ordenamento jurídico. No âmbito tributário, podem ser classificadas como materiais e formais. (HARADA, 2007).

A material ou real corresponde à exteriorização da riqueza do contribuinte, ou seja, uma pessoa, ao adquirir um bem, terá que pagar algum tributo. Com efeito, são os elementos fáticos da tributação que, definidos por lei, passam a ser fato gerador do tributo, ocorrendo assim, a incidência tributária (HARADA, 2007).

As fontes formais são aquelas que constituem a “legislação tributária”; podem ser primárias ou secundárias. As primárias são as normas principais que orientam e formam o ordenamento jurídico tributário, são elas: a Constituição Federal, Emendas Constitucionais, Lei Complementar, Lei Ordinária, Medida Provisória, Decreto Legislativo e Resoluções do Senado

Federal. Já as secundárias são as normas complementares e subsidiárias que designam mecanismos para executar o que a lei dispõe (SABBAG, 2005).

Para melhor entendimento das fontes formais, busca-se demonstrar a conceituação de cada fonte primária citada no parágrafo anterior, iniciando-se, desta forma, pela Constituição Federal.

A Constituição Federal, localizada no topo da pirâmide jurídica, é a Lei Maior, que confere validade às normas hierarquicamente inferiores. Constitui-se na organização jurídica fundamental.

Em face de a Carta Magna ser rígida, garante uma maior estabilidade e segurança jurídica, apresentando Cláusulas Pétreas, das quais não poderão ser modificadas, nem mesmo por Emendas Constitucionais. Citam-se como exemplo, os direitos e as garantias individuais previstos no art. 60, § 4º, IV, da Lei Maior. (MORAES, 2003).

Já a Emenda Constitucional equivale à forma de alterar a Constituição, mas de maneira rigorosa e diferenciada das demais leis, é feita através de um processo legislativo especial; tudo isso para garantir a supremacia em relação às outras normas (MORAES, 2003).

Por sua vez, a Lei Complementar é uma espécie normativa não superior à lei ordinária, mas com *quorum* qualificado, fazendo-se exigir para sua aprovação a maioria absoluta (art. 69, CF/88). Portanto, “visa complementar uma norma constitucional não auto-executável, ou seja, visa explicitar norma despida de eficácia própria”. (SABBAG, 2005, p. 115)

No âmbito tributário, a lei complementar serve para dispor sobre conflitos de competência tributária entre os entes tributantes, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, assim como também, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, sobre definição de tributos e suas espécies, obrigações, lançamentos tributários, entre outros, de acordo com o determinado no art. 146, do diploma constitucional.

A Lei ordinária, como a própria nomenclatura expressa, é a lei comum. Quando a Constituição Federal menciona “lei”, sem determiná-la, refere-se à lei supracitada.

Vale lembrar, que o CTN é uma lei ordinária, e como tal, é fonte formal do Direito Tributário, mas materialmente, tem força de lei complementar (MACHADO, 2004).

Têm-se ainda, as Medidas Provisórias que são normas gerais com força de lei, editadas pelo Presidente da República e submetidas, de imediato, ao Congresso Nacional, em casos de relevância e urgência (art. 62, CR/88). Podem tratar de tributos, instituir ou aumentar impostos, todavia deverão obedecer ao Princípio da Anterioridade, preconizado no art. 62, § 2º da lei constitucional.

Já o Decreto Legislativo, corresponde à “[...] espécie normativa destinada a veicular as matérias de competência exclusiva do Congresso Nacional”. (MORAES, 2003, p. 568).

As Resoluções do Senado Federal, entre várias atribuições, são os instrumentos normativos que visam eliminar normas consideradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, como também atribuir ao Presidente da República, atividade legislativa (HARADA, 2007).

Quanto às fontes secundárias, é deveras importante para o Direito Tributário, o art. 100 e seus incisos do Código Tributário Nacional:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. (BRASIL, 2010, p. 598).

Por fim, após a análise do Sistema Nacional Tributário, entre outros instrumentos importantes para o estudo do ISSQN, tratar-se-á do Tributo, de forma geral, bem como do Imposto, pois o trabalho tem como foco um tributo de competência Municipal.

2.2 Dos Tributos

O estudo do tributo é de suma importância no presente trabalho. Sendo assim, cumpre observar, preliminarmente, a sua conceituação. Para tanto, recorre-se à própria norma jurídica, que o faz de maneira inequívoca ao preceituar no art. 3º do Código Tributário Nacional o seguinte:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 2010, p. 591).

Como se depreende desse conceito, tributo é uma prestação pecuniária, isto é, uma contribuição paga pelo povo em moeda, dinheiro, não em bens; cabendo ressalvas quanto a Lei Complementar nº 104/2001, que trata da “Dação em Pagamento” (SABBAG, 2005).

É também uma prestação obrigatória, pois o Estado, através do Fisco, impõe ao contribuinte o dever de pagar o tributo já que a lei determina uma “prestação pecuniária compulsória”.

Outra característica relevante é que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, não é considerado multa, pois não é aplicado a quem deixa de cumprir algum dever jurídico (obrigação tributária). (MACHADO, 2004).

Não obstante, quando em algum caso ensejar a cobrança de multa, a sua liquidação não excluirá a obrigação tributária que fora desobedecida; logo, o sujeito passivo acumula a obrigatoriedade de liquidação de ambas as responsabilidades (SABBAG, 2005).

Registre-se ainda a presença do Princípio da Legalidade na definição de tributo, pois este somente poderá ser instituído através de lei.

Destarte, a prestação deverá ser cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, a lei irá tipificar objetiva e claramente a situação em que o agente deve agir, bem como o seu comportamento (ANDRADE, 2006).

Em suma, “tributo é a contribuição que o povo paga ao Estado por imposição deste e segundo as normas estabelecidas na lei”. (PAULO, 2002, p. 310).

Esmiuçados os elementos da definição de tributo, pode-se concluí-lo como gênero, tendo como espécies: os Impostos, Taxas e Contribuições de Melhorias (art. 145, CF c/c art. 5º, CTN), formando assim, a teoria tripartite (HARADA, 2007).

Não obstante a isso, o Supremo Tribunal Federal vem entendendo que além das três espécies de tributos mencionadas acima, são também assim considerados: os Empréstimos Compulsórios e as Contribuições Especiais, formando então a Teoria Pentapartite (SABBAG, 2005).

A teoria tripartite exclui os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, por não constarem no art. 145 da Lei Maior, mas quanto às espécies de tributo deve-se analisar a questão de forma generalizada, focando-se no Sistema Tributário Nacional e nos princípios constitucionais tributários, constituindo então a teoria pentapartite (HARADA, 2007).

Importante frisar ainda a natureza jurídica dos tributos que se encontra disciplinada no art. 4º do CTN:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação. (BRASIL, 2010, p. 591).

Após a demonstração das espécies, resta classificar os tributos quanto a sua função e vinculação.

Quanto à função, podem ser: **Fiscais** (aqueles que arrecadam recursos financeiros para o Fisco), **Extrafiscais** (que intervêm no domínio econômico) e os **Parafiscais** (quando a arrecadação de recursos ocorre para o custeio das entidades paralelas ao Estado) (MACHADO, 2004).

Quanto a sua vinculação, podem ser: **Vinculados** (quando a arrecadação está vinculada ao fato gerador, bem como as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições sociais) e **Não-vinculados** (a arrecadação não se vincula ao fato gerador, como exemplo, o dinheiro arrecado do IPTU não se sujeita à manutenção das ruas e avenidas do local de onde fora arrecadado) (MACHADO, 2004).

Relevante também entender o Imposto que, de acordo com art. 16 do CTN, é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Sobre o conceito de imposto, Paulo (2002, p. 160), assim se manifesta:

Contribuição monetária, direta ou indireta, cobrada pelo Estado das pessoas físicas ou jurídicas, sujeitas à sua circunscrição, para cobrir despesas dos serviços prestados; trata-se de uma obrigação que tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal.

Com base no conceito retro mencionado, o imposto é uma prestação cobrada pelo Fisco, para custear os serviços públicos prestados à sociedade; então, encaixa-se como um tributo fiscal, pois seu objetivo principal é arrecadar fundos para a manutenção do Estado.

Essa contribuição pecuniária feita pelo contribuinte não é vinculada a uma atuação do Estado, não há uma contraprestação. Elas são totalmente desvinculadas da relação de troca e/ou utilidade (CARRAZZA, 2004).

A arrecadação dos impostos, realizada pelo Fisco, pode ser investida em estradas, construção de escolas, hospitais, entre outras obras necessárias. A destinação desse dinheiro depende de cada vertente política, não havendo um direcionamento vinculado.

Sobre o fato gerador do imposto, descreve Machado (2004, p. 287): “O fato gerador do dever de pagar o imposto é uma situação da vida do contribuinte, relacionada ao seu patrimônio, independente do agir do Estado”.

A competência para instituir o imposto é privativa de cada ente tributante (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), existindo assim Impostos Federais, Estaduais/DF e Municipais (SABBAG, 2005).

Sendo assim, o imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN, objeto deste trabalho, é de competência municipal, conforme preceitua o art. 156, III, da Constituição de República de 1988.

Em termos de classificação, os impostos, quanto à forma de quantificação, podem ser: **Fixos** (a quantificação dos valores pagos a cada caso será determinada pela lei) ou **Graduados** (proporcionais, progressivos e regressivos) (MACHADO, 2004).

Ainda, os impostos podem ser classificados em **Pessoais** (que consideram as características pessoais de cada contribuinte, no qual tem-se como exemplo clássico o Imposto de Renda) ou **Reais** (que levam em consideração a contribuição sobre determinado bem que o contribuinte possua, como exemplo o IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores - em que a base de cálculo é o valor de mercado do automóvel).

No que tange ao assunto, ressalta Carrazza (2004, p. 477):

Em suma, não é preciso que a pessoa política tributante preste um serviço público, remova um obstáculo jurídico, realize uma obra pública, permita a utilização de um bem pertencente ao domínio público, e assim, avante, para poder, de modo válido, exigir um imposto. Basta, apenas, tenha competência constitucional para

instituí-lo e, ao exercitá-la, observe aos magnos princípios que disciplinam o assunto (legalidade, igualdade, proporcionalidade, anterioridade, irretroatividade etc.).

Realizadas tais considerações acerca dos impostos, passa-se ao estudo das obrigações tributárias, enfocando sua relevância na relação jurídico-tributária.

2.3 Obrigações Tributárias

As obrigações tributárias são instituídas da hipótese de incidência (situação em que a lei descreve como fato a ser tributado), ou seja, é o fato social que a legislação escolhe como fato gerador da obrigação, formando a relação tributária, que é criada a partir do fato descrito em lei com determinado valor (SABBAG, 2005).

Neste contexto surge a obrigação tributária, isto é, a relação entre o Estado (que tem o poder de arrecadar os frutos da obrigação) e o particular (responsável pela liquidação da obrigação).

Ao tratar da obrigação tributária, Machado (2004, p. 130) a resume como:

A relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.

É importante mencionar que crédito é diferente de obrigação tributária. Enquanto aquele é exigível, nascendo do lançamento, que o torna líquido e certo, este, não apresenta liquidez, não sendo, portanto, exigível (MACHADO, 2004).

Relevante identificar ainda os elementos da obrigação tributária, quais sejam: Sujeito Ativo, Sujeito Passivo, Objeto e Causa (SABBAG, 2005).

O sujeito ativo da relação jurídica tributária é o titular, o credor da obrigação, que são os entes tributantes: União, Estados, Municípios e o Distrito Federal.

O art. 119 do CTN define o Sujeito ativo da obrigação como, “pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento” (BRASIL, 2010, p. 599).

O sujeito definido no mesmo artigo é o Sujeito Ativo Direto, ou seja, aquele que possui a competência atribuída pela Constituição Federal para instituir os tributos.

O art. 7º do CTN não admite a transferência do poder de tributar; com efeito, um ente não pode delegar a tributação a outro, com exceção daqueles já mencionados. Porém, há uma ressalva quanto às funções de arrecadar e fiscalizar os tributos, podendo ser delegado por outra pessoa de direito público, como é o caso dos entes parafiscais, que são considerados como Sujeitos Ativos Indiretos (como exemplos, citam-se: OAB, os Conselhos Regionais, entre outros).

Por sua vez, o Sujeito Passivo, é aquele que pagará a contribuição ao Fisco, o devedor da obrigação tributária e que pode ser de duas espécies: o Contribuinte de fato (sujeito passivo direto dessa relação) caracterizado como aquele que tem uma relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, CTN) e o Contribuinte Responsável (que é o sujeito passivo indireto) equivalente àquela pessoa que a lei elege como obrigado a pagar o tributo de quem constitui a obrigação tributária (art. 121, parágrafo único, II, CTN) (HARADA, 2007).

O objeto refere-se à prestação que o sujeito passivo, seja o direto ou o indireto, irá subordinar-se a pagar. A prestação poderá ser pecuniária, obrigação principal ou não-pecuniária e obrigação acessória. E como causa da obrigação tributária o que a faz nascer e existir é a legislação tributária, pois é ela que determina o fato gerador, constituindo-se em um princípio constitucional tributário (SABBAG, 2005).

Conforme Sabbag (2005, p. 173) a causa da obrigação tributária “é o vínculo jurídico motivador do liame jurídico obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo”.

Após a análise geral da obrigação tributária, estudar-se-ão as suas espécies, que são: Obrigação Tributária Principal e Acessória (Art. 113, CTN).

2.3.1 Obrigação Tributária Principal

A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador. Este, por sua vez, corresponde a toda e qualquer situação abstrata que o legislador escolhe e atribui valor, instituindo a obrigação tributária, bem como caracterizando a sua causa e tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente, conforme preceito do art. 113, §1º do CTN.

Tal obrigação é a prestação que será devida em pecúnia (dinheiro), a qual o contribuinte terá que dispor para quitação da dívida contraída com o Estado.

É pertinente ressaltar que esta situação obrigacional sempre decorre da lei e é uma obrigação de dar, não no sentido de doar, mas de pagar um tributo ou uma multa, pois, o fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 114 do CTN, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Para estruturar o fato gerador, verificam-se como elementos quantitativos a base de cálculo e a alíquota.

A Base de cálculo corresponde ao parâmetro quantificável da exteriorização da riqueza, ou seja, o valor tomado para o cálculo das alíquotas de cada tributo, sendo que alíquota é o percentual com que determinado tributo incide sobre valor da coisa tributada (PAULO, 2002).

Portanto, o pagamento feito pelo contribuinte ao Estado, seja ele o tributo propriamente dito ou uma penalidade, é considerado obrigação tributária principal.

2.3.2 Obrigação Tributária Acessória

A obrigação acessória implica em um dever administrativo que o contribuinte tem de cumprir, como meio de facilitar ao Fisco, a arrecadação ou

fiscalização do tributo (PÊGAS, 2007). Neste sentido, dispõe o § 2º do art. 113 do diploma tributário:

Art. 113.

[...]

§2º: A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (BRASIL, 2010, p. 598-599).

Ainda, o art. 155 do CTN preceitua que seu fato gerador é a situação definida na legislação tributária, capaz de impor a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação tributária principal.

Certamente, a obrigação acessória é distinta da principal, pois não se trata de uma prestação pecuniária, e sim em um dever do particular “em fazer, não fazer ou tolerar algo”, como já citado.

Adequando a teoria à prática, importantes são os exemplos que se seguem. O dever do contribuinte em fazer, seria o fato de emitir uma nota fiscal; de não fazer, não receber mercadorias desacompanhadas de documentos necessários para esse ato; e de tolerar algo, admitir o exame de livros e documentos pelo fiscal (MACHADO, 2004).

Logo, caso haja um desrespeito à norma cogente, incita a lei que a obrigação que antes era acessória, sem pagamento de prestação pecuniária, se converta em obrigação principal relativa à multa, como determina o art. 113, § 3º do CTN.

Melhor esclarece Machado (2004, p. 131) ao lecionar:

Na verdade o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal. Ele faz nascer para o fisco o direito de constituir um crédito tributário contra o inadimplemento, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa correspondente.

Em suma, a obrigação tributária acessória tem a finalidade de facilitar o controle fiscal no Sistema Tributário Nacional, pois mesmo quando há isenções tributárias devem ser atendidas as normas da legislação tributária.

2.4 Lei Complementar n° 116/2003

A Constituição Federal, em seu art. 156, confere a competência tributária aos Municípios quanto à instituição dos impostos sobre serviços. Com efeito, determina em seu inciso III, *ipsi litteris*: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. (BRASIL, 2010, p. 65).

A Lei Complementar da qual o inciso III do artigo supracitado refere-se é a de n° 116, de 31 de julho de 2003; logo, o Município é o ente tributante competente para instituir, através de lei ordinária, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, conhecido pela sigla ISSQN ou mesmo ISS.

Anteriormente à Lei Complementar retro mencionada, cumpre fazer referência ao Decreto-lei n° 406, de 31 de dezembro de 1968, que era o instrumento normativo regulamentador pleno do ISSQN e que fora recepcionado pela atual Carta Magna materialmente como lei complementar já que, nos termos do art. 146, III da Carta Magna, versava sobre normas gerais sobre a tributação do referido tributo.

Essa lei não poderá adentrar na competência dada pela Constituição Federal aos Municípios, pois o art. 156, III, é revestido de eficácia plena e aplicabilidade imediata. Sendo assim, aquela não terá condições de instituir, majorar ou anular o ISS (CARRAZZA, 2004).

Contudo, é a Lei Complementar n° 116/2003 que enumera os serviços tributáveis pelo ISS em sua lista anexa, bem como as demais orientações em termos gerais, tais como: o local onde será devido, a base de cálculo e as alíquotas máximas do ISS.

Sobre a lista anexa, divergem alguns doutrinadores quanto à sua taxatividade. Na opinião de Carrazza (2004, p. 887), a lista não é nem taxativa, nem exemplificativa, mas sugestiva. Veja-se:

A lista é apenas sugestiva e, por isso mesmo, perfeitamente dispensável, tanto pelo legislador municipal, quanto pelo juiz e pelo administrador público. Melhor esclarecendo, ela contém sugestões que poderão, ou não, ser levadas em conta pela Câmara de Vereadores de cada Município ao instituir, *in abstracto*, o ISS.

Por outro lado, o STF entende ser a lista taxativa e neste sentido, ratifica Sabbag (2005, p. 321): “A Lista contém relação taxativa de serviços sujeitos ao ISS, conforme a melhor doutrina e a jurisprudência do STF (RDA, 118.115; RE 75.952-SP, RTJ 63:1980) e do STJ (REsp 1.837/SP, DJU 10.09.1990)”.

Dessa forma, ratifica-se que é a Lei Complementar nº 116/2003 que os define em sua vasta lista.

No que tange a competência e o fato gerador, o art. 1º do diploma retro citado, expõe:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (BRASIL, 2010, p. 1270).

É importante ressaltar que o referido imposto não incidirá sobre as mercadorias que envolverem o serviço prestado, bem como aos serviços não cobrados, gratuitos e àqueles feitos em benefício próprio.

Não obstante, a Lei Complementar nº 116/2003 apresenta um papel muito importante no Sistema Tributário Nacional, ao passo que, define o fato gerador do ISSQN, os sujeitos ativo e passivo, o local onde será devido o imposto, a alíquota máxima de incidência, bem como sua não-incidência, relaciona os serviços incidentes, tornando-se assim um estatuto do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

3. IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA (conforme a LC 116/2003 – Lei Nacional)

O ISSQN é um imposto municipal, com a finalidade de incidir sobre as prestações de serviços definidas na lista anexa da Lei Complementar n° 116/03 e ainda, tem função fiscal; é considerado uma das mais importantes fontes de receita dos Municípios (MACHADO, 2004).

Em detrimento da sua importância na arrecadação municipal, convém estudar sua evolução histórica e as características do fato gerador.

3.1 Evolução Histórica

Quanto à evolução histórica do ISSQN no Brasil, faz-se mister mencionar a evolução constitucional que trata da tributação dos serviços.

A Constituição de 1891 determinava como ente tributante, os Estados, até então único responsável pela instituição e arrecadação dos tributos em relação aos serviços. Com o advento da Constituição de 1946, a competência passou a ser dos Estados e dos Municípios (SOARES, 2003).

Anteriormente à reforma tributária que passou o Brasil nos anos 60, os serviços eram tributados por três impostos: Imposto Sobre Transações, de competência Estadual; Imposto de Indústrias e Profissões, de competência dos Municípios e o Imposto Sobre Diversões Públicas, também de competência dos Municípios. Portanto, os serviços prestados pelos advogados eram tributados pelo Imposto de Indústrias e Profissões (SOARES, 2003).

A Emenda Constitucional n° 18, de 1° de dezembro de 1965, trouxe consigo profundas mudanças no cenário do Sistema Tributário Brasileiro. Entre essas mudanças, substituiu os três impostos que versavam sobre serviços, por apenas dois, o ICM e ISSQN. Assim, o ISSQN “substituiu, com a reforma tributária feita pela Emenda n° 18, de 1965, o antigo imposto de indústrias e profissões, que constituía a principal fonte de receita tributária municipal” (MACHADO, 2004, p. 389).

Em 1966, com a promulgação do Código Tributário Nacional, Lei n° 5.172, o ISSQN fora tratado verdadeiramente como um tributo, sendo

observados nos seus artigos 71 a 73. E, após um ano da existência da lei, o imposto começou a ser cobrado nos Municípios nacionais (SOARES, 2003).

A partir da Constituição de 1967, iniciou-se a exigência de Lei Complementar para definir os serviços dos quais poderiam incidir o Imposto Sobre Serviço (SOARES, 2003).

Com a imposição feita pela Constituição de 1967, foi editado o Decreto-lei n° 406, de 31 de dezembro de 1968, tratada por muitos como lei complementar, revogando todos os preceitos normativos existentes no Código Tributário Nacional, relativo ao ICMS e ISSQN. Mesmo tendo sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988, o Decreto-lei n°406/68 foi revogado em alguns pontos pela Lei Complementar n° 116/2003, da qual regula o ISSQN atualmente (SOARES, 2003).

Atualmente, os serviços dos quais incidem o ISSQN são aqueles constantes da lista anexa da Lei Complementar n° 116/2003.

3.2 Competência Tributária do ISSQN

A competência tributária do imposto sobre serviços, como já explicitado, é dos Municípios, conforme o art. 156, III da CF/88, mas, a Lei Complementar n° 116/03, em seu art. 1°, estende essa competência ao Distrito Federal.

Ao tratar da competência tributária do Município sobre o ISS, Melo (2003, p. 09) ensina:

Os Municípios são dotados de privacidade para criar o ISS, o que, por via oblíqua, implica a exclusividade e conseqüente proibição de seu exercício por quem não tenha sido consagrado com esse direito. Trata-se de matéria de ordem pública, eivando-se de nulidade e intuição desse imposto por Município localizado em âmbito territorial distinto daquele em que ocorrera a efetiva prestação dos serviços.

Isso ocorre para que não seja prejudicada a autonomia dos Municípios, e como já informado, a competência é indelegável, pois a eles compete instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei, conforme o art. 30, III, da Carta Magna.

Enfim, o Município, em atendimento ao requisito da irrenunciabilidade, não poderá dispor das receitas arrecadadas pelos tributos, porque tal sujeição fora estabelecida pelo Estatuto Maior e a mesma é superior a qualquer outra norma (MELO, 2003).

3.3 Elementos do Fato Gerador do ISSQN

Como exposto anteriormente, fato gerador é toda e qualquer situação abstrata, definida em lei, cuja ocorrência faz nascer uma obrigação tributária. Com efeito, a natureza jurídica de cada tributo é determinada pelo fato gerador.

Sendo assim, para melhor entendê-lo, faz-se necessário analisar os elementos componentes do fato gerador.

3.3.1 Elemento Objetivo

O elemento objetivo de um tributo consiste na exteriorização de riqueza. Harada (2007, p. 492) considera esse elemento como o núcleo do fato gerador, definindo-o como “a descrição abstrata de ato ou fato, de cuja concreção surge a obrigação tributária”.

Todavia, quanto ao ISSQN, seu elemento objetivo é a prestação de serviços, efetivamente remunerado, constantes da lista anexa à LC n°116/03, ainda que esses serviços não se constituam como atividade preponderante do prestador (art. 1° da LC n°116/03).

No entendimento de Sabbag (2005, p. 319), o fato gerador do ISSQN “é a prestação por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constantes da Lista anexa à Lei Complementar n° 116/2003 [...]”.

A incidência do ISS ocorrerá tanto aos serviços prestados por uma empresa, como aos serviços de um profissional autônomo, a exemplo, o advogado que ilustra o item 17.14, da lista anexa da LC n° 116/03.

A Lei Complementar n° 116/2003 em vez de conceituar os serviços de qualquer natureza preferiu elaborar uma lista de serviços dos quais incidirão o ISSQN. Com efeito, relaciona quarenta itens subdivididos em inúmeros serviços, ou seja, “bens imateriais, de conteúdo econômico, prestados a terceiros” (SABBAG, 2005, p. 320).

Os serviços podem ser puros, como os prestados por um advogado, ou mistos, aqueles oferecidos por uma loja. De forma exemplificativa, cita-se uma concessionária: quando efetiva a venda de um carro, paga o ICMS. No entanto, quando o cliente solicita o conserto de seu automóvel, o imposto pago é o ISS (MACHADO, 2003).

Importante destacar que a incidência do fato gerador não é absoluta. Em relação ao assunto, Sabbag (2005, p. 319) pontua a não-incidência do fato gerador do ISS. Neste sentido, leciona:

- A prestação de serviço a si próprio;
- A prestação de serviço decorrente de vínculo empregatício;
- A prestação de serviço por prestadores de trabalho avulso e por sócios ou administradores de Sociedade;
- A prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
- A prestação de serviços para o exterior; a prestação de serviços pelo próprio poder público.

Por tais razões, só haverá incidência do ISSQN quando o prestador de serviço efetivamente exercer algum daqueles serviços constantes da lista anexa da LC n° 116/03.

3.3.2 Elemento Subjetivo

O elemento subjetivo corresponde às pessoas que compõem a relação jurídico-tributária, sendo estas o sujeito ativo e o sujeito passivo.

O sujeito ativo é o agente que se encontra no pólo ativo da relação tributária, ou seja, é o credor do tributo, aquele que irá exigir o tributo que, no caso do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, é o Município e o Distrito Federal. Este é o ente político que possui a competência para instituí-lo e arrecadá-lo, como preceitua o art. 156, III, CF e o art. 1º da LC 116/2003.

O sujeito passivo é o agente que se encontra no pólo oposto na relação jurídico-tributária. É o devedor da obrigação de pagar prestação pecuniária, imposta pelo Fisco. Com isso, pode-se concluir que o sujeito passivo do ISSQN é o prestador de serviço, empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo (SABBAG, 2005).

Há que se analisar também a importância de outras figuras que compõem o cenário, quais sejam: o Contribuinte e o Responsável Tributário.

O contribuinte é o sujeito que prestou o serviço, adquirindo assim a obrigação em pagar o tributo. Encontra-se disciplinado no art. 5º da LC nº 116/03: “Contribuinte é o prestador de serviço”. (BRASIL, 2010, p. 1271).

Assim como a Lei Complementar fixa quem é o contribuinte, também define os que não são contribuintes, dessa forma não constitui fato gerador do ISS, de acordo com o art. 2º, II, da LC nº 116/03:

Art. 2º.

[...]

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados; (BRASIL, 2010, p. 1270).

Há uma diferença entre trabalhador autônomo (contribuinte) e o trabalhador avulso (não é considerado contribuinte do ISS). O primeiro é o indivíduo que exerce atividade profissional a um terceiro, sem vínculo empregatício, ou seja, não vinculado àquele para quem trabalha; já o segundo, é o prestador de serviços que mesmo sem vínculo empregatício presta serviços, por intermédio de um sindicato da sua categoria, conforme o art. 9º, VI do Decreto nº 3.048/99 (MACHADO, 2003).

Em síntese, o contribuinte de fato é quem “realiza o fato gerador, voluntariamente, passando a ter seu patrimônio comprometido em benefício do sujeito ativo.” (MELO, 2003, p. 10).

Por sua vez, o Responsável tributário corresponde ao “[...] sujeito que arcará com o peso da incidência fiscal, fazendo às vezes de devedor da prestação tributária.” (CARVALHO, 2005, p. 322).

A figura da responsabilidade tributária se encontra no art. 128 do CTN. A Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993, foi que

implantou determinada obrigação aos terceiros que possuem vínculo com o fato gerador, arcando assim com o crédito tributário.

Em se tratando de Imposto Sobre Serviço, é facultado aos Municípios e ao Distrito Federal, através de lei, atribuir, de modo expresso, a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais, como versa o art. 6º da LC nº 116/03.

Em relação à prestação de serviços advocatícios, tema central do trabalho em desenvolvimento, em especial as sociedades destes profissionais, deve-se informar que quando este não comprova sua inscrição como contribuinte do ISS, a empresa da qual está recebendo seus serviços, obrigatoriamente terá que descontar cinco por cento equivalentes à alíquota do ISS dos seus honorários (MACHADO, 2003).

Com efeito, se da contribuição recebida pelo serviço prestado ao tomador da atividade é descontado o ISS, então extinto ficará sua obrigação quanto ao ônus tributário.

Cabe frisar o § 1º do art. 6º da LC nº 116/03, que trata da obrigação dos responsáveis, *i n verbis*:

Art. 6º.

[...]

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte. (BRASIL, 2010, p. 1271).

E o § 2º do mesmo artigo, relaciona as pessoas responsáveis:

Art. 6º

[...].

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa. (BRASIL, 2010, p. 1271).

Em suma, será o Município, o sujeito ativo e o prestador do serviço ou um terceiro eleito por lei, os sujeitos passivos do ISS.

3.3.3 Elemento Espacial

O elemento espacial do fato gerador é o local no qual o tributo será devido, ou seja, onde deverá ser cobrado.

Para melhor compreender esse elemento faz-se necessário entender o Princípio da territorialidade da tributação que esclarece que “o poder vinculante de uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa política que a editou.” (CARVALHO, 2005, p. 167).

Dessa forma, sendo a lei do município “A”, o estabelecimento localizado nesse mesmo município, bem como os serviços prestados no mesmo local, será dele a arrecadação do ISS.

Sendo assim, a regra no que tange à definição do elemento espacial do ISSQN, encontra-se no art. 3º da LC nº 116/03, que revogou o art. 12 do Decreto-lei nº 406/68. Com efeito, determina:

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: [...] (BRASIL, 2010, p. 1270).

Pode-se concluir então que o local do débito do ISS será o Município no qual está localizado o estabelecimento, ou caso inexista, no domicílio do prestador da atividade.

Contudo, se a prestação do serviço for executada em lugar diverso do seu estabelecimento, o Município arrecadador será o do local da execução da atividade, como observa o art. 4º da LC nº 116/03, *ipsi litteris*:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas. (BRASIL, 2010, p. 1271).

Observa-se que a regra é o local do estabelecimento prestador de serviço, conforme preceitua o art. 3º da LC nº 116/03, mas para evitar a evasão fiscal, ou seja, a tentativa de burlar o cumprimento da obrigação tributária principal, com o intuito de pagar um valor menor de ISSQN, o legislador considerou também como estabelecimento prestador de serviço, o local onde o mesmo é executado, nos termos do art. 4º da LC nº 116/03.

Feitosa (2006, p. 297), ao tratar do assunto, informa:

Assim, a partir da edição do art. 4º da LC 116/2003, não têm mais o contribuinte a faculdade de ignorar a localização 'fática' da sede de seu estabelecimento, por meio de declaração fictícia que não venha a corresponder com a realidade. A prestação de declaração escoreta da sede de sua organização empresarial para fins de tributação do ISSQN assumiu um papel de 'dever' e 'obrigação tributária', e, o seu descumprimento configura, a rigor, evasão fiscal.

É necessário haver a determinação exata do local do Município para evitar conflitos de competência tributária (MELO, 2003).

3.3.4 Elemento Temporal

O elemento temporal determina quando será devido o tributo, ou seja, o momento do surgimento da obrigação tributária, sendo que nesse entendimento Melo (2003, p. 142) define a figura do elemento temporal do ISSQN, como segue: "Somente com efetiva realização (conclusão, ou mediação por etapas) dos serviços é que ocorre o respectivo fato gerador tributário com a verificação do seu aspecto temporal."

Quanto ao momento do nascimento da obrigação do contribuinte em pagar o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, é o da conclusão da prestação de serviço (MELO, 2003).

Assim, mesmo havendo uma antecipação do pagamento do contrato acertado entre o prestador e o tomador de serviço, não alude uma obrigação tributária do ISS. Mas, diante da prestação de serviço concluída, mesmo não efetivado o pagamento, a concretização do fato gerador faz nascer a obrigação do recolhimento do imposto em questão. Por isso, relevante é o momento da conclusão da atividade do serviço (MELO, 2003).

Para melhor entendimento do assunto, ilustra-se com a seguinte situação específica: Caso um cliente contrate um escritório de advocacia para patrocinar causas e responder a consultas, mesmo determinando o valor dos honorários em contrato em parâmetros anuais, o ISSQN só será devido, nos termos da lei municipal, no ato do pagamento dos referidos honorários pelo tomador do serviço (MELO, 2003).

3.3.5 Elemento Quantitativo

Tal instrumento é um dos mais importantes do fato gerador, pois delimita o *quantum* devido pelo contribuinte, ou seja, é a forma de quantificação dos tributos, que para definir o valor a ser cobrado aos contribuintes, necessário se faz a figura da Base de Cálculo e da Alíquota.

Os impostos, na espécie graduado ou proporcional, origina o binômio para quantificar os mesmos, que são a Base de Cálculo e a Alíquota. Duas figuras de grande relevância do elemento quantitativo.

Agora, em se tratando de impostos fixos, inadequado é a utilização da base de cálculo e a alíquota, visto que, não há o que calcular, pois como a própria nomenclatura expõe, o valor será fixo (MACHADO, 2004).

Vislumbra-se ainda, a base de cálculo que corresponde a uma das formas de quantificar o tributo, conceituado como o valor/quantia do qual se aplica a alíquota, fazendo surgir a quantia do tributo (PÊGAS, 2007).

Segundo Carvalho (2005, p. 331):

[...] base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado valor da prestação pecuniária.

Vertendo-se ao ISSQN, a sua base de cálculo é o valor cobrado pelo prestador de serviço, sendo que esse montante não será total quando envolverem mercadorias, mas sim o valor real do serviço.

O Decreto-lei n° 406/68, em seu art. 9°, afirma que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço. Esta informação encontra-se ratificada no art. 7° da Lei Complementar n° 116/2003. Assim, se o serviço prestado for gratuito, ou mesmo prestado em benefício próprio, não haverá possibilidade da cobrança do Imposto Sobre Serviço.

Ao se tratar de prestação de serviço bruto como base de cálculo do ISSQN, retira-se da estimativa do tributo tudo aquilo que não fizer parte do valor do serviço, tais como: seguro, juros e multa. Assim também, quanto aos descontos que devem ser abatidos do preço do serviço reduzindo a base de cálculo. Conclui-se que só haverá incidência do ISS em relação a serviço em que houver uma contrapartida pecuniária (MELO, 2003).

Por sua vez, a Alíquota corresponde ao percentual que incidirá sobre a base de cálculo para produzir o valor da prestação pecuniária do tributo, sendo que a percentagem é fixada pelos Municípios, respeitando os limites impostos pela União através de Lei Complementar (SABBAG, 2005).

O limite retro mencionado encontra validade no art. 8º da Lei Complementar nº 116/2003, que dispõe de cinco por cento como alíquota máxima, ou seja, fica a critério dos Municípios, por meio de lei ordinária, estabelecer a alíquota a ser cobrada do sujeito passivo.

Essa limitação de alíquotas mínimas e máximas, que a lei complementar fixa, foi outorgada pela Emenda Constitucional nº 37/2002 que alterou o art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que passou a dispor a alíquota mínima de dois por cento para o ISSQN (SABBAG, 2005).

Quanto à incidência do ISSQN, esta terá sua alíquota fixa quando o imposto versar sobre prestação de serviço devido por Profissionais Liberais como, por exemplo, advogados, médicos, contadores, dentistas, arquitetos, entre outros que prestam trabalhos pessoais.

Tal determinação encontra fundamento no art. 9º, § 1º do Decreto-lei nº 406/68, que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, assim dispõe:

Art. 9º. [...]

§ 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. (BRASIL, 2010, p. 890).

Como se depreende do ordenamento jurídico citado, aos profissionais que prestam serviços pessoais, o valor cobrado do ISSQN será fixo, não tendo relevância o *quantum* recebido a título de remuneração.

A jurisprudência dos Tribunais é mansa e pacífica sobre a matéria, *in verbis*:

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ATIVIDADE ADMINISTRATIVA VINCULADA E OBRIGATÓRIA. ISSQN. ADVOGADO. SERVIÇO PREVISTO NAS LISTAS ANEXAS À LC 56/87 E LEI MUNICIPAL DE ENTRE RIOS DE MINAS. ATIVIDADE LIBERAL, SEM VÍNCULO SOCIETÁRIO. INCIDÊNCIA SOBRE VALOR FIXO. PREVISÃO CONTIDA NO ART. 9º DO DECRETO-LEI 406/68 E LEI MUNICIPAL

Nº 1.258/98. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA.

Constatado o descumprimento de uma obrigação tributária principal ou acessória, a Autoridade Administrativa tem o dever de proceder de ofício ao lançamento tributário, por se constituir, esse, ato administrativo vinculado e obrigatório, aos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN, que, cumprindo o princípio documental, assegura ao contribuinte o pleno exercício de defesa. **Exercendo os impetrantes atividade exclusivamente pessoal, de advocacia, sem qualquer vínculo associativo, conclui estarem os mesmos sujeitos à regra da Lei Municipal nº 1.258/98, art. 50, § 1º, pela qual o ISSQN, em tal hipótese, deve ser anual, fixo e sem cômputo da remuneração do próprio trabalho.** Conformidade com a regra de exceção prevista no art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei 406/68. Tal regramento não viola o princípio da isonomia, quando trata diferentemente categorias diversas de contribuintes.

(Apelação Cível nº 1.0239.04.001186-2/001, 1ª Câmara Cível do TJMG, Entre-Rios de Minas, Rel. Eduardo Andrade. j. 26.04.2005, unânime, Publ. 06.05.2005) (grifos do autor). (MINAS GERAIS, 2007).

Em se tratando da sociedade simples de advocacia vale a mesma regra, pois o § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68, estabelece que, algumas profissões da sua lista anexa (entre elas, os advogados - item 88 do DC nº 406/68) quando prestadas em sociedade, ficarão sujeitas ao estipulado no § 1º do art. 9º, ou seja, o cálculo incidirá sobre cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

Essa fixação de valor do ISSQN em favor de profissionais que prestam trabalhos pessoais não é matéria uníssona na doutrina. Há os que afirmam que os impostos com alíquotas fixas contrariam ao Princípio da Capacidade Contributiva, sendo assim inconstitucionais, perfilhando deste entendimento destacam-se Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carrazza. Impende destacar que, embora não aceita por todos, tal preceito é adotado pelos Tribunais pátrio e defendido por muitos doutrinadores (SABBAG, 2005).

Em suma, o ISSQN ocorre de duas formas: graduado, com alíquotas de dois a cinco por cento, cabendo aos Municípios estipulá-los obedecendo tal limite; e fixo, com alíquotas fixas, voltados aos profissionais autônomos que prestam serviços pessoais, tanto individualmente quanto em sociedade não-empresariais (MACHADO, 2004).

4. A SOCIEDADE DE ADVOGADOS

Tratar-se-á, no presente capítulo, acerca da sociedade de advogado; no entanto, antes de adentrar-se à discussão específica do assunto é importante realizar-se considerações mais genéricas. Desta forma, mister destacar inicialmente o significado de uma sociedade.

Para Paulo (2002, p. 289), sociedade corresponde a um “contrato consensual pelo qual duas ou mais pessoas se obrigam a reunir esforços ou recursos para a consecução de um fim comum [...]”.

É uma espécie de associação de pessoas que se reúnem com o mesmo objetivo: explorar uma atividade econômica ou mesmo profissional sujeitos a uma mesma lei. Um profissional quando decide juntar-se com outros da mesma área pretende unir força e conhecimento para alcançarem horizontes maiores.

O contrato que os sócios vão celebrar difere dos demais porque nesse haverá um consenso plurilateral, a intenção será uma e o objeto da sociedade também.

No âmbito empresarial, a sociedade “é a pessoa jurídica que congrega pessoas físicas interessadas em obter lucro mediante a exploração de atividade econômica.” (FAZZIO JUNIOR, 2003, p. 153).

Em sociedade, os profissionais liberais encontram um maior apoio para realização de seu trabalho. Em se tratando de advogados, a associação proporciona uma abrangência maior do mercado e isso ocorre em razão da quantidade de áreas do Direito.

De forma ilustrativa, importante mencionar alguns exemplos de sociedades tratadas pela legislação pátria e pela doutrina, tais como: sociedades empresariais, em comandita simples, limitada, dentre outras. Mas, o objeto do trabalho restringir-se-á apenas ao estudo das sociedades simples e conseqüentemente as de advogados, que se constitui em uma de suas espécies (FAZZIO JUNIOR, 2003).

4.1 Sociedade Simples

Com o advento da Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que instituiu o Código Civil de 2002, muitas foram as mudanças no âmbito Cível e Comercial. As sociedades que antes eram conhecidas como “civis”, passaram a ser denominadas de “Sociedades Simples” (MARTINELLI, 2007).

Sociedade simples é uma espécie de sociedade não personificada que depende de Registro Civil de Pessoas Jurídicas. Ao contrário das sociedades empresárias não necessita que seu contrato ou estatuto seja registrado na Junta Comercial (MARTINELLI, 2007).

Geralmente, as sociedades simples são aquelas constituídas de profissionais que exercem trabalhos pessoais, como advogados, médicos, contadores. O art. 982, parágrafo único, do Código Civil de 2002, afirma que as sociedades cooperativas também são sociedades simples.

Quanto à sua constituição, em regra, as sociedades simples podem ser instituídas nos mesmos padrões regulados às sociedades empresárias ou subordinam-se às leis específicas como ocorre com a Sociedade de Advogados, que é regida pela Lei n° 8.906 de 04 de julho de 1994, o Estatuto dos Advogados (art. 983, CC/2002).

Posto isso, a sociedade simples é aquela formada por profissionais que prestam serviços pessoais, são as chamadas sociedades uniprofissionais; no caso das sociedades de advogados são regidas por lei especial.

4.2 Sociedade de Advogados

A Sociedade de advogados corresponde à união de profissionais da advocacia com o intuito de prestar serviços advocatícios, de forma organizada, buscando um maior aprimoramento jurídico. Frequentemente, os recém-formados em Direito optam por sociedade para adquirir um espaço no concorrido mercado de trabalho.

Silva (2008) conceitua Sociedade de Advogados da seguinte forma: “[...] aquela existente para a racionalização e organização da atividade conjunta

de advogados, estes por sua vez aptos para a prática das atividades forense e afins.”

A sociedade de advogados é uma espécie de sociedade simples, ou seja, não-empresária, prevista no art. 966, parágrafo único, do Código Civil de 2002:

Art. 966.

[...]

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa. (BRASIL, 2010, p. 188).

Contudo, a Sociedade de Advogados é regulada por Lei Especial, a 8.906 de 04 de julho de 1994, o Estatuto da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil, em seu Capítulo IV e pelo Provimento n° 112/06 do Conselho Federal da Ordem dos Advogados.

Cabe ressaltar que diante de uma lei específica reguladora (que no caso da sociedade de advogados é a 8.906/94), caberá o uso da norma geral, ou seja, o Código Civil é aplicável de forma subsidiária.

Esse tipo de sociedade vislumbra a participação apenas de uma espécie de profissional (ratifica-se, o advogado), por isso é uniprofissional e como explicitado acima, não são empresários, mesmo havendo o agrupamento, que no caso é a sociedade.

A lei permite a criação de sociedade de advogados (art. 15, *caput*, do Estatuto da OAB) e exige, para sua formação, a qualidade de advogado como sócio, regularmente inscrito na OAB e sem impedimentos para advogar (art. 16, *caput*, do Estatuto da OAB). É vedada a participação de estagiários de direito e advogados estrangeiros como sócio (SILVA, 2008).

A forma dessa sociedade não poderá ter características mercantis, ou seja, não pode ser uma empresa, nem mesmo adotar denominação de fantasia, conforme determinado no art. 16, *caput*, do Estatuto da OAB, como ocorre normalmente com empresas.

Neste diapasão, o § 1º do art. 16 da Lei 8.906/94, expõe a respeito da razão social da sociedade de advogados:

Art. 16.

§ 1º A razão social deve ter, obrigatoriamente, o nome de, pelo menos, um advogado responsável pela sociedade, podendo permanecer o de sócio falecido, desde que prevista tal possibilidade no ato constitutivo. (BRASIL, 2010, p. 1141).

Justamente por não ser permitido à sociedade de advogados ter natureza empresarial, é admissível a incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, na forma fixa, pois, nos termos do § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68, as atividades exercidas por profissionais liberais, mesmo em sociedade, poderão sofrer a incidência do ISSQN na modalidade fixa.

Jurisprudência pátria assim dispõe quanto à incidência de alíquota fixa em razão do ISSQN à sociedade de advogados:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. BASE DE CÁLCULO. SOCIEDADES DE ADVOGADOS.

1. O art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68 estabelece alguns requisitos, sem os quais a sociedade estará obrigada a recolher o ISS com base na sistemática geral, vale dizer, sobre o valor do seu faturamento. São eles: a) que a sociedade seja uniprofissional; b) que os profissionais nela associados ou habilitados prestem serviços em nome da sociedade, embora sob responsabilidade pessoal.

2. O art. 16 da Lei nº 8.906/94 (Estatuto da Advocacia) permite concluir que as sociedades de advogados, qualquer que seja o respectivo contrato social, caracterizam-se como sociedades uniprofissionais. O dispositivo proíbe que essas entidades realizem 'atividades estranhas à advocacia' ou incluam em seus quadros 'sócio não inscrito como advogado ou totalmente proibido de advogar'.

3. Os profissionais que compõem os quadros de uma sociedade de advogados prestam serviços em nome da sociedade, embora sob responsabilidade pessoal. Essa conclusão é possível diante da leitura do art. 15, § 3º, da Lei nº 8.906/94, segundo o qual 'as procurações devem ser outorgadas individualmente aos advogados e indicar a sociedade de que façam parte'; do art. 17, que fixa a responsabilidade pessoal e ilimitada do sócio pelos danos causados aos clientes por ação ou omissão no exercício da advocacia; bem como do art. 18, do mesmo diploma legal, que estabelece que 'a relação de emprego, na qualidade de advogado, não retira a isenção técnica nem reduz a independência profissional inerentes à advocacia'.

4. O art. 16 da Lei nº 8.906/94 espanca qualquer dúvida acerca da natureza não empresarial das sociedades de advogados. Segundo a previsão normativa, não serão admitidas a registro, nem poderão funcionar, 'as sociedades de advogados que apresentem forma ou características mercantis'.

5. Tranqüila a conclusão de que a sociedade civil de advocacia, qualquer que seja o conteúdo de seu contrato social, goza do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68, já que são necessariamente uniprofissionais, não possuem natureza mercantil, sendo pessoal a responsabilidade dos profissionais nela associados ou habilitados.

6. Recurso provido.

(Recurso Especial nº 623772/ES (2004/0001607-6), 2ª Turma do STJ, Rel. Min. Castro Meira. j. 01.06.2004, unânime, DJ 09.08.2004).

Referência Legislativa:

Leg. Fed. DL 406/68 Art. 9º § 1º § 3º

Leg. Fed. Lei 8906/94 - Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil Art. 15 § 3º Art. 16 Art. 17 Art. 18. (BRASIL, 2010).

Para a sociedade de advogados adquirir personalidade jurídica, o § 1º do art. 15 da Lei 8.906/94, requer o registro do contrato social da sociedade no Conselho Seccional da OAB, no local em que estiver a sede.

Considerando que há obrigatoriedade de sócios advogados, existe a possibilidade de alguns deles participarem da sociedade somente com o seu trabalho, e não com capital; sendo assim, cada sócio irá participar dos lucros na proporcionalidade do capital empregado na sociedade e do seu trabalho (SILVA, 2008).

Outra característica desse tipo de sociedade simples, regulado por lei específica, é a procuração, que deve ser outorgada individualmente aos advogados, mas indicando a sociedade da qual fazem parte, conforme determinação do art. 15, § 3º, do Estatuto da OAB, pois, a sociedade existe unicamente para os advogados exercerem as suas atividades de maneira racional e organizada.

O ordenamento jurídico admite que as sociedades de advogados constituam filiais de seus escritórios no mesmo Conselho Seccional ou até em outros Estados. Todavia, exige o § 5º, do art. 15, do Estatuto da OAB:

Art. 15

[...]

§ 5º O ato de constituição de filial deve ser averbado no registro da sociedade e arquivado junto ao Conselho Seccional onde se instalar, ficando os sócios obrigados a inscrição suplementar. (BRASIL, 2010, p. 1141).

Logo, é defeso aos advogados que já fazem parte de uma sociedade integrar à outra, com sede ou filial na mesma área do respectivo Conselho Seccional, bem como, representar em juízo clientes de interesses opostos, nos termos dos §§ 4º e 6º do art. 15, do Estatuto da OAB, respectivamente.

Outro ponto de grande relevância para o estudo das sociedades de advogados é a responsabilidade do sócio quanto aos danos causados aos seus clientes por alguma ação ou omissão, que é subsidiária e ilimitada.

Nesta trilha, observa-se o dispositivo que confere embasamento à responsabilidade dos sócios.

Art. 17. Além da sociedade, o sócio responde subsidiária e ilimitadamente pelos danos causados aos clientes por ação ou omissão no exercício da advocacia, sem prejuízo da responsabilidade disciplinar em que possa incorrer. (BRASIL, 2010, p. 1141).

Quanto à responsabilidade da sociedade pode-se informar que é solidária, referindo-se, especificamente, aos danos causados aos clientes. Portanto, oportuno frisar que essa responsabilidade tem haver apenas entre a sociedade e o sócio e não entre os sócios e o sócio causador do dano (SILVA, 2008).

Em suma, se a sociedade simples de advogado demonstrar obediência aos preceitos da Lei 8.906/94, comportando apenas advogados, não apresentando forma empresarial e tendo seu ato constitutivo registrado no Conselho Seccional no local da sede, gozará da prerrogativa prevista no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/68, que é a incidência do ISSQN fixo.

5. A INCIDÊNCIA DO ISSQN FIXO NAS SOCIEDADES SIMPLES DE ADVOGADOS NO DISTRITO FEDERAL.

5.1 O ISSQN no Distrito Federal

Não perdendo de vista o foco do trabalho, que é a incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza na forma fixa quanto às sociedades simples de advogados, traz-se à baila o estudo voltado especificamente ao Distrito Federal, demonstrando-se os aspectos e características peculiares da tributação municipal.

O Distrito Federal é o sujeito ativo da relação tributária; nesse contexto, embora não esteja especificada no art. 156, da CF/88, a competência tributária atribuída ao ente em destaque é cumulativa, conforme art. 147 da Lei das leis:

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais. (BRASIL, 2010, p. 62).

Essa regra decorre das peculiaridades do Distrito Federal, pois o art. 32 da CF/88 veda a divisão deste ente em Municípios, de forma a acumular as competências tributárias dos Estados e dos Municípios.

Com isso, observa-se que os impostos de competência municipal também fazem parte da competência tributária do Distrito Federal, como é o caso do ISSQN, segundo o preconizado no art. 156, III, da Lei Magna.

Logo, quando o Decreto-lei n° 406/68 regulamentou o ISS, muitos Municípios brasileiros instituíram o imposto que, com as diversas mudanças no cenário tributário nacional, tiveram que alterar sua legislação.

Atualmente, com o Regulamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - RISS, o Decreto n° 25.508 de 19 de janeiro de 2005, de âmbito no Distrito Federal, há, por parte do mesmo, a caracterização dos elementos do fato gerador, definidos *ipsis litteris* na lista de serviços anexa a Lei Complementar n° 116/03, ensejando assim a obrigatoriedade da prestação do imposto de sua competência.

O art. 6º do CTN determina as diretrizes para a estipulação de particularidades e instituição do ISSQN no DF, com vistas a gerar a obrigação tributária principal e acessória, como outros elementos importantes para regulamentação do imposto. Com efeito, aduz:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei. (BRASIL, 2010, p. 591).

Incumbe tratar da legislação própria do Distrito Federal, que institui e regulamenta o ISSQN, atribuindo embasamento legal, como também de suas particularidades quanto aos elementos do fato gerador.

5.1.1 Base Legal

Para que o Distrito Federal possa efetivamente cobrar uma prestação do sujeito passivo, deve haver uma lei. Harada (2007, p. 477), com propriedade, explica a exigência desta: “É a lei que elege certos fatos econômicos, aptos a suportar a imposição fiscal, como veículo de incidência tributária”.

Então, com a competência do ISS atribuída aos Municípios houve a necessidade da promulgação de leis para a regulamentação do Imposto Sobre Serviços no Distrito Federal, fazendo surgir a obrigação tributária.

Como base legal para regular e disciplinar a matéria tributária local o ente político fundamenta-se no Código Tributário do Distrito Federal.

O Código que atualmente vigora é a Lei Complementar nº 004 de 30 de dezembro de 1994 que traz consigo a definição dos elementos necessários para efetiva tributação no Distrito Federal.

É nele também que se encontra enumerados os impostos de competência desse ente político, no seu art. 3º, *in verbis*:

Art. 3º - São impostos do Distrito Federal:
I - Impostos sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU;
II - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA;
III - Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis por Natureza ou Acessão Física e de Direitos Reais sobre Imóveis - ITBI;
IV - Imposto sobre a Transmissão *_Causa Mortis_* ou Doação de Bens e Direitos - ITCD;

V - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VI - Imposto sobre Serviços – ISS. (grifou-se). (DISTRITO FEDERAL, 2010b).

Contudo, é o Decreto nº 25.508/2005 que regula toda a matéria concernente ao ISSQN do Distrito Federal, apresentando suas alíquotas, bases de cálculo, obrigações acessórias, entre outros componentes essenciais para cobrança do imposto.

Nos termos do RISS, a alíquota será de dois por cento, referente aos serviços listados em alguns subitens do anexo I do Regulamento, conforme o art. 38, I, bem como de cinco por cento para os demais serviços não listados no inciso I (art. 38, II) ou ainda, será um valor fixo quando profissional autônomo como preceitua o art. 62, abaixo transcrito:

Art. 62. O imposto anualmente devido sobre a prestação de serviços profissionais corresponde a:

I - R\$ 1.112,88 (mil cento e doze reais e oitenta e oito centavos), no caso de profissional autônomo de nível superior ou legalmente equiparado;

NOTA: FICA ATUALIZADO PARA R\$ 1.495,62 (UM MIL, QUATROCENTOS E NOVENTA E CINCO REAIS E SESENTA E DOIS CENTAVOS) O VALOR PREVISTO NESTE ARTIGO 62, INCISO I – CONFORME [ATO DECLARATÓRIO SUREC Nº 02 DE 21/12/2010](#) – DODF DE 23/12/2010 – EFEITOS A PARTIR DE 1º/1/2011.

II - R\$ 556,45 (quinhentos e cinquenta e seis reais e quarenta e cinco centavos), no caso de:

NOTA: FICA ATUALIZADO PARA R\$ 747,81 (SETECENTOS E QUARENTA E SETE REAIS E OITENTA E UM CENTAVOS) O VALOR PREVISTO NESTE ARTIGO 62, INCISO II – CONFORME [ATO DECLARATÓRIO SUREC Nº 02 DE 21/12/2010](#) – DODF DE 23/12/2010 – EFEITOS A PARTIR DE 1º/1/2011.

a) profissional autônomo de nível médio ou legalmente equiparado;

b) profissional que exerça atividade de adestrador, agente, animador, árbitro, artista, atleta, avaliador, cantor, cenógrafo, comissário, corretor, dançarino, decorador, desenhista, despachante, detetive, disc-jóquei, esteticista, fotógrafo, guarda-costa, guia de turismo, instrutor, intermediário, intérprete, investigador, leiloeiro, locutor, mágico, manequim, massagista, mediador, mestre-de-obras, maître, mestre de cerimônias, modelo, músico, perito, professor, programador, promotor de vendas, propagandista, repórter, representante, roteirista, segurança e tradutor.

(DISTRITO FEDERAL, 2010a).

Aos profissionais autônomos de nível superior do Distrito Federal, a exemplo os advogados, esse valor refere-se, atualmente, a quantia anual de

R\$ 1.495,62 (um mil, quatrocentos e nove cinco reais e sessenta e dois centavos). Observe então, que aos autônomos no CF/DF – Cadastro Fiscal do Distrito Federal – durante o exercício da atividade pagarão o imposto de forma proporcional aos meses restantes do ano em curso, inclusive o mês da concessão da inscrição, como também no caso de paralisação temporária e de baixa de inscrição, o ISS será devido até o mês da solicitação (art. 62, §§ 1º e 2º).

Após a apreciação do embasamento legal referente à incidência do ISS fixo no Distrito Federal, caberá o exame das particularidades dos elementos do fato gerador daquele ente.

5.1.2 Particularidades dos Elementos do Fato Gerador no Distrito Federal

É sobretudo importante assinalar que fato gerador, como já conceituado antes, é a hipótese de incidência, isto é, a situação abstrata eleita pelo legislador da qual recairá a carga tributária.

Posto isso, o fato gerador do ISSQN no Distrito Federal é a prestação de serviços constante da lista do anexo I do Decreto nº 25.508/05, o Regulamento do Imposto sobre Serviço de Qualquer natureza - RISS. Tal premissa encontra-se disposta no art. 1º, do referido decreto que aduz:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS tem como fato gerador a prestação de serviços relacionados na lista do Anexo I, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (DISTRITO FEDERAL, 2010a).

Como dito alhures, essa lista é *ipsis litteris* a lista da Lei Complementar nº 116/03.

Quanto ao sujeito passivo, o art. 7º do RISS afirma ser o prestador de serviço o contribuinte.

Somem-se a isto, as mudanças trazidas pela Lei Complementar nº 116/03 quanto à sistemática de recolhimento do ISS, entre elas, a determinação da figura do substituto responsável pela retenção do ISS, se o tomador ou o prestador de serviço.

No caso do Distrito Federal, o responsável por reter o Imposto Sobre Serviço é o tomador ou intermediário do serviço. É o que expõe o art. 8º do Decreto nº 25.508/05:

Art. 8º Fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, quando vinculados ao fato gerador, na condição de contratante, fonte pagadora ou intermediário, e cujo local de prestação do serviço situe-se no Distrito Federal:
[...] (DISTRITO FEDERAL, 2010a).

Portanto, o ISS será retido na fonte, pelo tomador de serviço, com a responsabilidade de reter e recolher o imposto aos cofres do Distrito Federal. Tal preceito encontra consonância no art. 6º da Lei Complementar nº 116/03:

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais. (BRASIL, 2010, p. 1271).

Mas, quando se tratar de profissionais autônomos, a exemplo os advogados ou mesmo sociedades simples de advogados, sendo a forma do ISSQN fixa, são excluídos da retenção aqueles que tomarem serviços dos mesmos e que comprovarem a inscrição no Cadastro Fiscal do Distrito Federal, nos termos do art. 8º, § 1º do Decreto 25.508/05:

Art. 8º.
[...]
§ 1º A retenção prevista neste artigo não se aplica quando os serviços forem prestados por profissional autônomo e por sociedades uniprofissionais, inscritos no Cadastro Fiscal do Distrito Federal-CF/DF. (DISTRITO FEDERAL, 2010a).

Convém notar outrossim, que será considerado o Distrito Federal como local da incidência do ISSQN quando o estabelecimento prestador de serviço ou o domicílio do prestador de serviço for lotado naquele local, conforme o disposto no art. 5º do RISS:

Art. 5º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XX, quando o imposto será devido no local:
[...] (DISTRITO FEDERAL, 2010a).

Da mesma forma que ocorre na Lei Complementar, também serão considerados como local do estabelecimento onde for prestado o serviço, e sendo no Distrito federal, será ele o local arrecadador do ISSQN.

Neste diapasão determina o art. 6º do RISS:

Art. 6º Considera-se estabelecimento prestador o local, público ou privado, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas. (DISTRITO FEDERAL, 2010a).

Registre-se ainda, quando deve ser devido o ISS, ou seja, quando será efetuada a arrecadação por parte do sujeito passivo, que nesse caso é o Distrito Federal. O ISS deverá ser arrecadado quando da conclusão do serviço, ou seja, após ter ocorrido o fato gerador; com isso, nasce a obrigação tributária de pagar o imposto por parte do contribuinte ou tomador de serviços.

O art. 71 do Decreto nº 25.508/05 explicita como deverá ser feito o pagamento, bem como estabelece os prazos:

Art. 71. O pagamento do imposto será feito por intermédio da rede arrecadadora autorizada, mediante Documento de Arrecadação - DAR, ou por outro meio aprovado pela Secretaria de Estado de Fazenda, nos seguintes prazos:

I - no dia seguinte ao término do período de apuração na hipótese de:

a) apuração prevista no art. 40;

b) retenção do imposto prevista nos arts. 8º e 9º;

c) sociedades uniprofissionais;

II - em quatro parcelas, até o dia 20 dos meses de março, junho, setembro e dezembro, na hipótese de profissionais autônomos;

III - até o penúltimo dia útil antes da realização do evento de que trata o § 4º do art. 48, no caso de contribuinte inscrito no CF/DF, e na data de solicitação da AIDF, para contribuinte não inscrito no CF/DF. (NR);

IV - na data do encerramento das atividades ou do pedido de paralisação temporária;

V - no último dia do mês, nas hipóteses dos §§ 1º e 2º do art. 62;

VI - na data prevista no edital de lançamento, na hipótese do art. 32;

VII - no dia seguinte ao da ocorrência do fato gerador, na hipótese de contribuinte submetido ao Sistema Especial de Controle, Fiscalização e Arrecadação;

VIII - no momento em que for constatada a sonegação, fraude, simulação ou conluio que possibilitem evasão fiscal. (DISTRITO FEDERAL, 2010a).

Quanto às particularidades dos elementos do fato gerador, resta mencionar a base de cálculo e alíquota, voltados ao Distrito Federal.

A base de cálculo, de forma geral, é o preço do serviço (Art. 27, RISS); a alíquota será de dois por cento para alguns casos descritos pelo RISS e de cinco por cento para os demais, como já esclarecido antes.

Nesta toada, o art. 38 do RISS ratifica:

Art. 38. As alíquotas do imposto são as seguintes:

I - 2% (dois por cento) para os serviços listados:

- a) no subitem 1.03 da lista do Anexo I, exclusivamente para os serviços de projeto, planejamento, implantação, gerenciamento e manutenção da operação de redes de comunicação de dados;
- b) no subitem 1.04 da lista do Anexo I;
- c) no subitem 1.05 da lista do Anexo I
- d) no subitem 1.07 da lista do Anexo I, exclusivamente para os serviços de manutenção de programas de computação e bancos de dados;
- e) nos subitens do item 4 da lista do Anexo I;
- f) no subitem 6.04 da lista do Anexo I;
- g) nos subitens 7.02, 7.03, 7.04, 7.05, 7.17 e 7.19 da lista do Anexo I;
- h) nos subitens do item 8 da lista do Anexo I; i) nos subitens 10.05, 10.09 e 10.10 da lista do Anexo I;
- j) nos subitens 15.01, exclusivamente para os serviços de administração de cartão de crédito ou de débito e congêneres, e 15.09 da lista do Anexo I;
- l) no subitem 16.01 da lista do Anexo I, exclusivamente para os serviços de transporte público coletivo, prestado mediante concessão ou permissão e fiscalização do poder público;
- m) nos subitens 17.08 e 17.24 da lista do Anexo I;
- n) no subitem 21.01 da lista do Anexo I;

II) 5% (cinco por cento) para os demais serviços não listados no inciso anterior.

Parágrafo único. O contribuinte que exercer atividades enquadradas em mais de um item ou subitem da lista do Anexo I calculará o imposto pela alíquota correspondente a cada atividade exercida. (grifou-se) (DISTRITO FEDERAL, 2010a).

Em se tratando dos profissionais liberais e, conseqüentemente, das sociedades simples de advogados, a legislação do Distrito Federal reservou um capítulo do Decreto nº 25.508/05 para tratar da Tributação de Serviços Profissionais.

Em princípio importa ressaltar a definição de profissional autônomo dado pela lei, que é “a pessoa física que execute pessoalmente serviço sem vínculo empregatício, com o auxílio de, no máximo, dois empregados, habilitados ou não ao exercício da profissão” (Art. 61, caput, RISS). (DISTRITO FEDERAL, 2010a).

Por sua vez, cabe a análise da base de cálculo para esses profissionais que possuem o direito a **base de cálculo fixa**, ou seja, valores fixos a serem pagos anualmente.

No caso de um profissional autônomo de nível superior, que é “todo aquele que, habilitado por escola de ensino superior, realiza trabalho pessoal de caráter técnico, científico ou artístico” (art. 61, I, RISS), (DISTRITO FEDERAL, 2010a) o valor fixo do imposto é R\$ 1.495,62, conforme art. 62, do Decreto nº 25.508/05, como exposto anteriormente.

Em seguida, no art. 63, encontra-se a definição de sociedade uniprofissional, que é “a sociedade constituída por profissionais liberais de uma mesma categoria”. (DISTRITO FEDERAL, 2010a).

Pelo exposto, uma Sociedade Simples de Advogados do Distrito Federal que se enquadra na definição do art. 63 também possui o direito ao pagamento de quantia fixa anual no valor de R\$ 2.243,43, por advogado, de acordo com o art. 64, do RISS:

Art. 64. O imposto anualmente devido sobre a prestação de serviços das sociedades uniprofissionais corresponde a R\$ 1.669,32 (mil seiscentos e sessenta e nove reais e trinta e dois centavos) por profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei civil.

NOTA: FICA ATUALIZADO PARA R\$ 2.243,43 (DOIS MIL, DUZENTOS E QUARENTA E TRÊS REAIS E QUARENTA E TRÊS CENTAVOS) O VALOR PREVISTO NESTE ARTIGO 62, INCISO II – CONFORME [ATO DECLARATÓRIO SUREC Nº 02 DE 21/12/2010](#) – DODF DE 23/12/2010 – EFEITOS A PARTIR DE 1º/1/2011.

Parágrafo único. As sociedades uniprofissionais recolherão mensalmente o imposto, apurando-o à razão de um doze avos do valor do imposto devido anualmente. (DISTRITO FEDERAL, 2010a).

Em última análise, apesar das jurisprudências confirmando a sua constitucionalidade, como já exposto, Carrazza *apud* Tauil (2006, p. 08), considera o ISSQN fixo inconstitucional ao lecionar:

Na verdade, quando o legislador ordinário tiver opções, deverá, obrigatoriamente, ao criar *in abstracto* o imposto, atender aos reclamos do princípio da capacidade contributiva, isto é, deverá imprimir à exação caráter pessoal, graduando-a segundo a aptidão econômica do contribuinte. [...] Do exposto, facilmente percebemos que, também por burla ao princípio da capacidade contributiva, são inconstitucionais os chamados *impostos fixos*, isto é, aqueles cujo montante é apontado pela lei, de modo invariável, sem qualquer preocupação com as condições pessoais do contribuinte. É o caso, em certos Municípios, do ISS incidente sobre os serviços advocatícios, fixado, pela lei local, em X unidades (salários mínimos, unidades fiscais, valores de referência etc.) por ano, para cada advogado. Antes mesmo da ocorrência do fato impositivo tributário, já se tem condições de saber o montante deste tributo, que será o mesmo quer o profissional tenha uma banca florescente, quer esteja ensaiando os primeiros passos na profissão. Com isso, nestes Municípios, o ISS deixa de ter caráter pessoal, não sendo graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte. Manifesta inconstitucionalidade, porquanto o ISS deve necessariamente obedecer ao princípio em exame.

Contudo, a incidência fixa do ISSQN é um direito resguardado aos profissionais autônomos e às sociedades uniprofissionais do Distrito Federal,

destacando assim as Sociedades Simples de Advogados, em consonância ao Decreto nº 25.508/05, equivalente ao Regulamento do ISSQN.

6. CONCLUSÃO

O trabalho desenvolvido oportunizou entender que a tributação nasce da necessidade que o Estado tem em manter-se diante das inúmeras despesas com educação, saúde, segurança, obras assistenciais, dentre outras, todas explicitadas na Constituição Federal vigente. Porém, para a devida efetivação da cobrança dos tributos houve a criação do Direito impondo leis com o intuito de organizar e manter a sociedade em harmonia.

A Constituição Federal de 1988, que hoje vigora em todo território Brasileiro, considerada a Lei Maior, é que constitui a estrutura basilar para o estudo da tributação, pois, hierarquicamente é superior a todos os outros preceitos normativos, que também regulam a relação tributária.

É a Carta Magna de 1988 que atribui a competência tributária, partilhando-a entre os entes federativos: União, Estados, Municípios e Distrito Federal, bem como, as limitações ao poder de tributar, que devem ser obedecidas por todos os entes tributantes quando da instituição e arrecadação dos tributos.

Atentando-se a relevância das normas para o controle da sociedade e realização da tributação, surgiu o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172 de 25 de dezembro de 1966, sistematizando a tributação nacional, elegendo fatos geradores ou hipótese de incidência e seus elementos essenciais para a ocorrência da obrigação tributária.

É a partir da realização do fato gerador que surge a relação tributária, e conseqüentemente, a obrigação tributária. Mas, para alcançar a definição do tributo e a efetiva cobrança ao contribuinte por parte do Fisco, houve a necessidade da análise dos elementos do fato gerador, contribuindo para a compreensão do estudo do ISSQN e suas peculiaridades no âmbito geral e específico voltado ao Distrito Federal.

Observou-se que o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é instituído pelo Município, apresentando então competência municipal (Art. 156, II, CF/88). Ocorre que o art. 147 da CF/88 atribui ao Distrito Federal, cumulativamente, os impostos estaduais e municipais, tornando o ISS de competência municipal e distrital.

O mesmo dispositivo que trata do ISSQN, atribui a sua definição a Lei Complementar n° 116 de 31 de julho de 2003, que trata das normas gerais disciplinadoras do mencionado imposto. Nela encontram-se todos os elementos do fato gerador voltados para o imposto em questão e a enumeração dos serviços sujeitos ao ISSQN, em sua lista anexa, que por muitos doutrinadores é considerada taxativa. Verificou-se ainda, que o Decreto-lei n° 406, de 31 de dezembro de 1968, convive pacificamente com a LC n° 116/03, já que ambos versam sobre a mesma matéria tributária e a primeira foi revogada, não integralmente, pela última.

Apreciaram-se também os elementos do fato gerador da obrigação principal do imposto sobre serviços, tais como: sujeito ativo, que é o Município e Distrito Federal; sujeito passivo, o prestador de serviço ou um terceiro determinado por lei; elemento espacial, local do estabelecimento ou domicílio do prestador de serviço; elemento temporal, o momento da conclusão da prestação de serviço; base de cálculo, que é o preço do serviço e a alíquota mínima de dois por cento e máxima de cinco por cento, podendo contundo ser fixa.

Constatou-se, que os sujeitos passivos do ISSQN, elemento subjetivo passivo da relação tributária, é a pessoa ou sociedade que exerce a atividade de advocacia.

Quanto à incidência do ISSQN em relação aos profissionais autônomos, de acordo com o Decreto-lei n° 406/68, pode ter alíquotas fixas ou variáveis. Tal como, quando aqueles que atuam em sociedade simples, ou seja, sociedades não-empresariais. Essa mesma lei determina que em caso de sociedade, o valor do ISSQN será a multiplicação do número de profissionais habilitados pelo valor estipulado ao profissional individual.

No Distrito Federal a lei que regula o ISSQN é o Decreto n° 25.508, de 19 de janeiro de 2005. Em seu Capítulo VII, trata da tributação dos serviços profissionais e na seção II, da sociedade uniprofissionais. E nesse caso, o ISSQN será devido anualmente no valor atualizado de R\$ 2.243,43 (dois mil, duzentos e quarenta e três e quarenta três centavos) por cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal.

Com efeito, pretendeu-se, com o presente trabalho demonstrar a importância do imposto sobre serviço, especialmente a sua incidência fixa nas sociedades de advogados no Distrito Federal ratificando a relevância da sua aplicabilidade face ao princípio da capacidade contributiva.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Flávia Cristina Moura de. **Direito administrativo**. São Paulo: Premier Máxima, 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Jurisprudências**. Disponível em: [http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=\(\"CASTRO+MEIRA\"\).min.&processo=623772&b=ACOR](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=(\). Acesso em: 04 de dezembro de 2010.

_____. **Vade mecum acadêmico de direito**. 11. ed. São Paulo: Rideel, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

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

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 15. ed. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2006.

DANTAS, Paulo Roberto de Figueiredo. **Direito constitucional**. São Paulo: Atlas, 2005.

DISTRITO FEDERAL. Secretaria de Estado da Fazenda do Distrito Federal. **Decreto n° 25.508/2005**. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br//aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=25508&txtAno=2005&txtTipo=6&txtParte=>. Acesso em: 28 de dezembro de 2010.

_____. Secretaria de Estado da Fazenda do Distrito Federal. **Lei Complementar n° 004/1994**. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br//aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=25508&txtAno=2005&txtTipo=6&txtParte=>. Acesso em: 28 de dezembro de 2010.

FAZZIO JUNIOR, Waldo. **Manual de direito comercial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FEITOSA, Airton José Tajra. O critério espacial do iss e o combate à guerra fiscal e à evasão: a experiência do município de São Paulo. *In: Revista Tributária Municipal*. Ano 2. nº 02. Secretaria Municipal da Fazenda, setembro de 2006.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MARTINELLI, Ingrid Santos. Sociedades simples no novo código civil: aspectos polêmicos. *In: Juris Plenum*. Edição 92. Janeiro, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – aspectos teóricos e práticos**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MINAS GERAIS. **Jurisprudências**. Disponível em: http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt_/juris_resultado.jsp?numeroCNJ=&dvCNJ=&anoCNJ=&origemCNJ=&tipoTribunal=1&comrCodigo=&ano=&txt_processo=&dv=&complemento=&acordaoEmenta=acordao&palavrasConsulta=issqn+fixo&tipoFiltro=and&orderByData=0&relator=&dataInicial=&dataFinal=06/05/2005&resultPagina=10&dataAcordaoInicial=&dataAcordaoFinal=&captcha_text=92152&pesquisar=Pesquisar. Acesso em: 15 de novembro de 2010.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito**. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

PAULO, Antonio De. **Pequeno dicionário jurídico**. Rio de Janeiro: DP&A, 2002.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005.

SILVA, Arthur Barbosa da. **Regime jurídico da sociedade de advogados (lei nº. 8.906/94)**. Disponível em: [www. google.com.br](http://www.google.com.br). Acesso em: 03 de dezembro de 2010.

SOARES, Lirian Sousa. **Imposto sobre serviço de qualquer natureza: base de cálculo**. Elaborado em 2003. Disponível em: www.jusnavigandi.com.br. Acesso em: 03 de dezembro de 2010.

TAUIL, Roberto. **O ISS Fixo e as Sociedades Profissionais**. Consultor Municipal. Disponível em: <http://www.consultormunicipal.adv.br>. Acesso em: 15 de novembro de 2010.