

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 940.769 RIO GRANDE DO SUL

VOTO

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR): Inicialmente, cumpre-se explicitar a questão constitucional posta em juízo, de modo a orientar a aplicação do presente Tema de repercussão geral por parte do sistema judicial pátrio.

A presente questão constitucional diz respeito à competência tributária de município para estabelecer impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa ou *per capita* em bases anuais prevista no art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968.

Ademais, convém reproduzir os dispositivos constitucionais aventados como parâmetros:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

(...)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

Igualmente, translada-se o art. 9º, §§1º e 3º, do DL 406/1968, *in verbis*:

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

§1º. Quando de 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 fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

(...)

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.”

De acordo com o professor Fernando Facury Scaff, torna-se possível fazer a seguinte diferenciação na prestação de serviços entre pessoas física e jurídicas:

“É importante e imprescindível para o deslinde da presente questão deduzir item a item o preceito normativo acima. Passemos a fazê-lo:

I – quando a prestação de serviços for contratada com pessoa física:

- a) poderá haver cobrança através de alíquotas fixas ou variáveis;
- b) para sua apuração deverá ser observada a natureza do serviço prestado ou outros fatores pertinentes;
- c) sendo expressamente vedada a utilização, como base de cálculo, da importância paga a título de remuneração pelo trabalho do próprio contribuinte.

2 – quando a prestação de serviços for contratada com pessoa jurídica:

- a) as sociedades deverão pagar o ISS da mesma forma prevista no parágrafo único acima comentado;
- b) será calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio ou não, que trabalhe na e para a sociedade;
- c) a responsabilidade pela prestação do serviço será pessoal, nos termos da lei aplicável”. (SCAFF, Fernando Facury. O ISS das Sociedades de Advogados. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 13, 30-36, out. 1996, p. 31)

Com o advento da atual Constituição da República e respectiva

RE 940769 / RS

previsão do tributo em questão sobre serviços de qualquer natureza, excetuados os onerados por ICMS, passou-se a discutir sobre a recepção dos §§1º e 3º do 9º do DL 406/68 pela nova ordem constitucional.

No escopo formal, o artigo 146, III, “a”, do Texto Constitucional, explicitou a reserva de lei complementar de âmbito nacional para dispor sobre a base de cálculo de tributo. No que toca à compatibilidade material da legislação infraconstitucional, controverteu-se acerca da materialidade do imposto que se traduz na prestação de serviços, deslocando-se a incidência tributária, assim como sobre a infringência do princípio da isonomia tributária, encartado no art. 150, II, da Carta Constitucional, *in verbis*:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, 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;”

Enfim, a jurisprudência do STF se firmou no sentido da recepção do DL 406/1968 pela ordem constitucional vigente, assim como pela prevalência do cálculo do imposto por meio de alíquotas fixas, com base na natureza do serviço, não compreendendo a importância paga a título de remuneração do próprio labor.

A esse respeito, veja-se a ementa do caso líder dessa construção pretoriana, o RE 220.323, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 18.05.2001:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE PRESTADORA DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS: BASE DE CÁLCULO. D.L. 406, de 1968, art. 9º, §§ 1º e 3º. C.F., art. 150, § 6º, redação da EC nº 3, de 1993. I. - As normas inscritas nos §§ 1º

e 3º, do art. 9º, do DL 406, de 1968, não implicam redução da base de cálculo do ISS. Elas simplesmente disciplinam base de cálculo de serviços distintos, no rumo do estabelecido no caput do art. 9º. Inocorrência de revogação pelo art. 150, § 6º, da C.F., com a redação da EC nº 3, de 1993. II. - Recepção, pela CF/88, sem alteração pela EC nº 3, de 1993 (CF, art. 150, § 6º), do art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL. 406/68. III. - R.E. não conhecido.”

Ressalta-se que esse entendimento é iterativamente aplicado pelos órgãos fracionários desta Corte. Vejam-se as ementas dos seguintes julgados, respectivamente: AI-AgR 252.003, de relatoria do Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, DJ 2.08.2002; AI-AgR 703.982, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe 7.06.2013; e RE-AgR 795.415, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe 13.06.2014:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO - RECEPÇÃO, PELO ORDENAMENTO JURÍDICO CONSTITUCIONAL VIGENTE, DO ART 9º, §§ 1º E 3º DO DECRETO-LEI Nº 406/68 - DIRETRIZ JURISPRUDENCIAL FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO IMPROVIDO. - O Plenário do Supremo Tribunal Federal proclamou que os preceitos normativos estabelecidos pelo art. 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei nº 406/68 foram recebidos pela Constituição de 1988. - Reconhecimento, por sociedade civil prestadora de serviços profissionais, do direito de recolher o ISS na forma estabelecida pelas normas legais em questão.”

“Agravo regimental no agravo de instrumento. ISS. Recepção do Decreto-Lei nº 406/68, art. 9º, § 3º. Base de cálculo das sociedades prestadoras de serviços profissionais. Tributação diferenciada que não atenta contra a isonomia ou a capacidade contributiva. Incidência da Súmula nº 663 do STF. 1. As bases de cálculo previstas para as sociedades prestadoras de serviços profissionais foram recepcionadas pela nova ordem jurídico-constitucional, na medida em que se mostram adequadas a todo o arcabouço principiológico do sistema tributário nacional. 2.

Ao contrário do que foi alegado, a tributação diferenciada se presta a concretizar a isonomia e a capacidade contributiva. As normas inscritas nos §§ 1º e 3º não implicam redução da base de cálculo. Precedentes. 3. Agravo regimental não provido.”

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA ISS. SOCIEDADE DE ADVOCACIA. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.”

Superada a questão da recepção, a única consequência lógica haurida da jurisprudência do STF é a necessidade de diploma legal com mesmo *status* de lei complementar de índole nacional para fins de revogar ou dispor de maneira diversa sobre a tributação dos serviços desenvolvidos pelas sociedades de profissionais em tela.

Logo, é incabível lei municipal instituidora de ISSQN dispor de modo divergente sobre base de cálculo do tributo, por ofensa direta ao art. 146, III, “a”, da Constituição da República.

Nesse sentido, mesmo aqueles que coerentemente defendiam a não recepção dos §§1º e 3º do artigo 9º do DL 406, reputam também inconstitucional a introdução de outra forma de diferenciação por parte das municipalidades com vistas a mitigar o *discrímen* levado a efeito nos dispositivos supracitados. Ao fim e ao cabo, comunga-se da opinião do e. Ministro Sepúlveda Pertence exposta na ADI 2.377, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, segundo a qual “*inconstitucionalidades não se compensam*”.

Reproduz-se, a esse respeito, excerto doutrinário do professor Marçal Justen Filho:

“Procede o raciocínio de que a identidade entre as diversas formas de prestação de serviço acarreta necessidade de tratamento tributário idêntico para todas elas. Porém, isso não

legítima a introdução de outra distinção, igualmente reprovável. Não há cabimento em diferenciar, para fins de incidência do ISS, a prestação de serviços conforme o pagamento seja efetivado em prol de uma pessoa física ou de uma pessoa jurídica.

(...)

Ou seja, não se elimina o vício da inconstitucionalidade através da restrição do tratamento tributário diferenciado apenas às prestações de serviço efetuadas sem vínculo a uma pessoa jurídica. Aliás e muito pelo contrário, agrava-se a discriminação, ao se impor tributação diversa para situações absolutamente idênticas. Permanecerá um privilégio (tanto mais odioso porque menos justificável) em favor do serviço prestado por pessoas físicas". (JUSTEN FILHO, Marçal. O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-Lei nº 406. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 3, 64-85, dez. 1995, p. 80)

No caso do código tributário porto-alegrense, resta preconizado que a base de cálculo do ISSQN é específica (fixa ou *per capita*) apenas nas hipóteses em que a execução da atividade-fim não ocorra com participação de pessoa jurídica ou de pessoa física inabilitada ao exercício da advocacia. Ademais, utilizou-se, como base de cálculo, a importância paga a título de remuneração pelo trabalho do próprio contribuinte. Por conseguinte, reduziu-se o âmbito de incidência e contrariou-se o comando da norma prevista no art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968, por instrumento legislativo inadequado editado por ente federativo incompetente, nos termos do art. 146, III, "a", do Texto Constitucional.

Logo, sem a revogação ou revisão da jurisprudência firmada no STF acerca da recepção do DL 406 com *status* de lei complementar de índole nacional, o que inclui a compatibilidade material da norma em relação ao princípio da isonomia tributária, parece-me impossível extrair conclusão diversa da inconstitucionalidade por vício formal da legislação municipal atacada em via extraordinária.

Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário a que se dá

provimento, para fins de restaurar o decidido na sentença e determinar que a Administração Tributária da parte Recorrida abstenha-se de exigir ISSQN de sociedades profissionais de advogados que atuem no território da Municipalidade fora das hipóteses do art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68.

Declaro, ainda, de modo incidental e com os efeitos da sistemática da repercussão geral, a inconstitucionalidade dos arts. 20, §4º, II, da Lei Complementar 7/73, e 49, IV, §§3º e 4º, do Decreto 15.416/2006, ambos editados pelo Município de Porto Alegre.

Caso a presente posição seja vencedora no colegiado, propõe-se a fixação da seguinte tese jurídica a este Tema da sistemática repercussão geral: **“É inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei complementar nacional.”**

Custas ex lege.

Fica a parte vencida exonerada do pagamento de honorários advocatícios, nos termos da Súmula 512 do STF.

É como voto.