

**Concurso Prêmio FENAFIM–2020**

**Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva no Regime Especial do ISS**

**– Sociedade de Profissionais**

## RESUMO

O regime especial do Imposto Sobre Serviços (ISS), denominado “sociedade de profissionais”, constitui uma forma de tributação benéfica das sociedades prestadoras de serviço formadas por profissionais liberais. No entanto, tal regime quanto mais benéfico for, maior será o seu caráter regressivo.

Muitos Municípios vedam sociedades de responsabilidade limitada quanto ao ingresso nesse regime. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) acolheu esse entendimento, por entender que esse tipo societário possui necessariamente natureza empresária. Ocorre que o entendimento desse Tribunal Superior pode estar sendo modificado, segundo decisões que vem sendo proferidas, as quais já produzem reflexos em tribunal estadual. Nesse mesmo contexto, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que a lei municipal não pode introduzir requisitos para o regime especial que não estejam previstos no Decreto-Lei nº 406/1968 para sociedades de advogados.

Esse cenário contribui para uma futura inclusão no regime especial do ISS das sociedades de responsabilidade limitada que atualmente são tributadas pelo movimento econômico, com evidentes efeitos negativos nas arrecadações municipais.

Com essas considerações, o presente trabalho propõe a introdução da progressividade no mencionado regime, fundamentada pelo princípio da capacidade contributiva, como forma de resolver, ao menos parcialmente, potencial perda de arrecadação, seja em função do cenário jurisprudencial, seja em razão dos recentes efeitos adversos da pandemia na economia, ao mesmo tempo em que permite mitigar o atual caráter regressivo desse regime, constituindo ainda medida de justiça fiscal.

## 1. Introdução

O regime especial do ISS, previsto nos §§ 1º e 3º artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/1968, denominado, sociedade de profissionais, caracteriza tributação regressiva, porque o valor fixo por profissional recolhido aos cofres municipais é, na quase totalidade dos casos, bem inferior aos valores que seriam arrecadados se a tributação ocorresse sobre o movimento econômico.

O presente trabalho apresenta uma solução para mitigar o caráter regressivo desse regime por meio da aplicação de valores progressivos por profissional habilitado em função da receita bruta de serviços da sociedade. Atualmente, muitos Municípios utilizam apenas um mesmo valor fixo por profissional que integre a sociedade prestadora de serviço, independentemente do seu objeto social ou de sua receita bruta de serviços. Esse valor fixo pode se dar de duas modalidades distintas: na primeira, há um valor fixado por lei, o qual alguns doutrinadores denominam “alíquota fixa”; no segundo, a lei fixa uma receita bruta, a qual constitui presunção absoluta<sup>1</sup> (*jure et de jure*), sobre a qual incide a alíquota *ad valorem* correspondente ao tipo de serviço prestado. A progressividade no regime especial proposta neste trabalho pode ser aplicada em qualquer uma das modalidades apresentadas.

O acréscimo de arrecadação relativo a esse regime benéfico de tributação vem ao encontro da pressão arrecadatória em razão de provável mudança no cenário jurisprudencial, conforme será exposto, e da redução da atividade econômica causada pela pandemia do COVID- 19. Portanto a conjuntura atual é oportuna para que o

---

<sup>1</sup> SANTOS. Marcus Rogério Oliveira dos. O Regime Especial do ISS. A Sociedade de Profissionais. Editora Almedina. São Paulo. 2020.p. 153.

conteúdo deste trabalho possa ser incorporado nas leis municipais dos entes políticos que apresentarem o perfil que trataremos adiante.

## **2. Análise da possibilidade jurídica da progressividade no regime especial do ISS e o perfil dos Municípios para aplicá-la**

Conceituamos “progressividade” para o regime especial do ISS a introdução de determinados valores fixos por profissional habilitado que presta serviço em nome da sociedade e que, tais valores fixos estejam em uma escala crescente na medida em que a sociedade apresentar maior receita bruta de serviços.

Preliminarmente, é necessário verificar se há possibilidade jurídica para a instituição de alíquotas progressivas no regime especial do ISS. Uma vez constatada essa possibilidade, será necessário verificar para quais perfis de Municípios a proposta que apresentamos é indicada. Percorreremos essa trajetória neste item.

### *2.1 A possibilidade jurídica de introdução de alíquotas progressivas no regime especial do ISS*

O primeiro passo a ser dado em direção a aplicação da progressividade do regime especial do ISS é verificar se o ordenamento jurídico admite que ela seja implementada, tratando-se tal trajetória de condição necessária.

Essa verificação não demanda muito esforço exegético, porque há permissão estatuída em norma constitucional e outra disposta em lei complementar. O § 1º do artigo 145<sup>2</sup> da Constituição Federal (CF) dispõe sobre o princípio da capacidade

---

<sup>2</sup> § 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.

contributiva, correlacionando a incidência tributária à capacidade econômica do contribuinte. Ocorre que, no passado, para os casos em que os Municípios introduziram a progressividade no IPTU e no ITBI sem autorização expressa da CF, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a inconstitucionalidade dessas leis em razão de inexistência de autorização específica por parte do constituinte. A autorização constitucional para o IPTU veio com a promulgação da Emenda Constitucional nº 29/2000.

No entanto, em 2013, o STF ao julgar o RE nº 562.045/RS<sup>3</sup>, com repercussão geral reconhecida, alterou o seu entendimento quanto a necessidade de autorização constitucional específica, pois tal permissão está contida no princípio da capacidade contributiva. O relatório do acórdão é explícito por se tratar de situação análoga a que expomos neste trabalho:

“(...) trata-se de recurso extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul contra acórdão que julgou inconstitucional o art. 18 da Lei estadual 8.821/1989, que instituiu um sistema progressivo de alíquotas para o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações - ITCD, determinando fosse aplicada a sua alíquota mínima, ao fundamento de que a progressividade prevista no art. 145, § 1º, da Constituição Federal somente se refere aos impostos de natureza pessoal.”

---

<sup>3</sup> Transcrevemos a ementa do acórdão: “EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.”

Há também, no mesmo sentido, o RE nº 562.045/RS<sup>4</sup>. Verificamos assim, que, no entendimento atual do STF, o princípio da capacidade contributiva pode ser utilizado como autorização para a aplicação da progressividade de um imposto.

No plano da lei complementar, o artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/1968, em seu § 1º<sup>5</sup>, estatui a possibilidade de serem utilizadas alíquotas variáveis no regime especial do ISS. Lembramos que o diploma legal em tela constitui lei nacional para todas as Municipalidades brasileiras e as sociedades de profissionais são regidas pelo caput do artigo 9º, e os §§ 1º e 3º dessa lei. A progressividade nada mais é do que o conjunto de alíquotas variáveis em ordem crescente e em função da receita bruta de serviços, portanto a lei nacional permite a aplicação de alíquotas diferenciadas.

Há ainda, um argumento adicional: o regime especial do ISS é de adesão voluntária do contribuinte, portanto o legislador, em tese, possui maior liberdade para introduzir a progressividade, a qual, conforme demonstramos, encontra-se inclusive prevista nas disposições do Decreto-Lei nº 406/1968.

Destarte, resta demonstrada a possibilidade jurídica da instituição da progressividade no regime especial do ISS: a CF, por meio da aplicação do princípio da capacidade contributiva e o reconhecimento do STF da dispensa da necessidade de autorização constitucional específica para sua aplicação, somada à previsão de que alíquotas variáveis são admitidas pelo Decreto-Lei nº 406/1968. Tais conclusões

---

<sup>4</sup> Segue ementa desse julgado transcrita: “EXTRAORDINÁRIO – ITCMD – PROGRESSIVIDADE – CONSTITUCIONAL. No entendimento majoritário do Supremo, surge compatível com a Carta da República a progressividade das alíquotas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação. Precedente: Recurso Extraordinário nº 562.045/RS, mérito julgado com repercussão geral admitida.”

<sup>5</sup> § 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.

autorizam a lei municipal a ser editada futuramente dispor sobre valores por profissional habilitado progressivos no regime especial do ISS.

### *2.2 O perfil dos Municípios em que a progressividade é indicada*

Demonstrada a admissibilidade da progressividade no regime especial do ISS pelo ordenamento jurídico, resta verificar em quais Municípios ela seria indicada. Em uma visão apressada, podemos imaginar que a medida poderia ser indicada para qualquer Município, bastando verificar a arrecadação do ISS. A Revista Multicidades<sup>6</sup> fornece o ranking das cem maiores arrecadações de ISS do país: São Paulo aparece em primeiro lugar, arrecadando, no exercício de 2017, 12,92 bilhões de reais. O centésimo lugar, pertence a Itu, o qual arrecadou 62,48 milhões de reais.

A arrecadação é um dado necessário, no sentido de que espelha a dimensão da atividade econômica quanto aos serviços prestados nas Municipalidades, mas não é suficiente. O fundamento dessa afirmação se dá em razão do disposto no § 22-A<sup>7</sup> do artigo 18 da Lei Complementar nº 123/2006, o qual autoriza apenas os escritórios de contabilidade inscritos no SIMPLES NACIONAL a permanecerem no regime especial do ISS. Isso significa que a progressividade no regime especial será mais efetiva, em termos arrecadatários, quanto maior o número de sociedades que apresentarem receita bruta mensal de serviços superior a 400.000 reais mensais, pois, acima desse patamar, o prestador de serviço estará excluído do SIMPLES NACIONAL e, portanto, autorizado a ser inscrito no regime especial do ISS.

---

<sup>6</sup> FRENTE NACIONAL DOS PREFEITOS. Revista Multicidades. Ano 14. 2019. p.88.

<sup>7</sup> § 22-A. A atividade constante do inciso XIV do § 5º-B deste artigo recolherá o ISS em valor fixo, na forma da legislação municipal. A atividade mencionada nesse dispositivo constitui os escritórios de serviços contábeis.

Os dados relativos à aferição da receita bruta mensal das sociedades enquadradas no regime em comento podem ser obtidos por meio de consulta ao sistema da nota fiscal de serviços eletrônica.

Os reflexos na arrecadação em função da aplicação da progressividade serão tanto maiores quanto maior o número de empresas que apresentarem receita bruta mensal superior a que mencionamos e o quanto mais essa receita se distanciar do valor que permitiria o seu enquadramento no SIMPLES NACIONAL e ainda, quanto maior o número de sócios das sociedades. Essas são as considerações que as Administrações Fazendárias devem verificar antes de implementar a medida, a fim de prever os possíveis impactos arrecadatários.

### **3. O panorama da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF) relativamente ao regime especial do ISS**

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconhece há tempos que as sociedades de responsabilidade limitada possuem caráter empresarial, fato que impede o seu enquadramento no regime especial do ISS. Esse posicionamento se refletiu nos julgamentos de tribunais estaduais, a exemplo do que SANTOS<sup>8</sup> analisou no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP).

Ocorre que o STJ recentemente tem apresentado decisões que podem sinalizar uma alteração no entendimento jurisprudencial no posicionamento que mencionamos: o REsp nº 1.645.813/SP, o Agint no REsp nº 1.400.942/RS e o REsp nº 1.804.696/RS<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> SANTOS, Marcus Rogério Oliveira dos. O Regime Especial do ISS. A Sociedade de Profissionais. Editora Almedina. São Paulo. 2020.p. 87 a 101.

<sup>9</sup> Transcrevemos a ementa desse julgado: "TRIBUTÁRIO. ISSQN. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO PREVISTO NO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI 406/1968. REQUISITOS PARA O BENEFÍCIO LEGAL VERIFICADOS NA CORTE DE ORIGEM.



vem apresentando entendimento no sentido de que a sociedade limitada pode ser objeto de enquadramento da sociedade de profissionais e esses acórdãos já estão inclusive produzindo reflexos no Tribunal Estadual Paulista, pois as três Câmaras de Direito Público que julgam tributos municipais, a 14<sup>o</sup>, 15<sup>o</sup> e a 18<sup>o</sup>, vem apresentando decisões que seguem esse mesmo entendimento que vem apresentando o Tribunal Superior.

Para os Municípios, essa alteração de posicionamento jurisprudencial pode implicar o enquadramento judicial no regime especial de várias sociedades de responsabilidade limitada que, atualmente estão na tributação do ISS pelo movimento econômico por exigência das respectivas leis municipais, as quais impedem o ingresso desse tipo societário, o que causaria uma queda na arrecadação, em razão da nítida natureza regressiva desse regime.

Por outro lado, o julgamento do RE nº 940.769<sup>10</sup>, pelo STF, para sociedade de advogados, determinou que o Município não pode impor restrições de acesso ao

---

REVISÃO. SÚMULAS 5/STJ E 7/STJ. 1. A questão de fundo é o enquadramento da atividade societária no disposto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968. 2. A orientação jurisprudencial da Segunda Turma do STJ firmou-se no sentido de que, constituída a sociedade de profissionais sob a forma de sociedade por cota de responsabilidade limitada, e apresentando ela caráter empresarial, inaplicável a tributação mais benéfica a que se refere o art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei 406/1968. 3. Ressalta-se que o próprio Código Civil em seu art. 983 admite que uma sociedade simples se constitua como uma sociedade limitada. O fato de ela usar esse tipo societário, pois, não a descaracteriza como sociedade simples se o seu objeto, repita-se, não for empresarial. 4. O Tribunal de origem, ao analisar os fatos e as provas dos autos, em especial o estatuto social da recorrida, constatou a ausência de caráter empresarial. A alteração destas conclusões demanda, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em Recurso Especial, conforme os óbices previstos nas Súmulas 5 e 7/STJ. 5. Recurso Especial não conhecido.”

<sup>10</sup> Transcrevemos a ementa do julgado: “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. BASE DE CÁLCULO. LEI COMPLEMENTAR NACIONAL. SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS. ADVOGADOS. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DE MUNICÍPIO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO FIXA. NATUREZA DO SERVIÇO. REMUNERAÇÃO DO LABOR. DECRETO-LEI 405-1968. RECEPÇÃO. LEI COMPLEMENTAR 7/1973 DO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. CONFLITO LEGISLATIVO. ISONOMIA TRIBUTÁRIA. 1. A jurisprudência do STF se firmou no sentido da recepção do Decreto-Lei 406/1968 pela ordem constitucional vigente com status de lei complementar nacional, assim como pela compatibilidade material da 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. Precedente: RE 220.323, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 18.05.2001. 2. É inconstitucional lei municipal que disponha de modo divergente ao DL 46/1968 sobre base de

regime especial que não esteja previstas do Decreto-Lei nº 406/1968. Ocorre que a responsabilidade limitada não está contida em nenhum de seus dispositivos. MORAES<sup>11</sup> e SANTOS<sup>12</sup> convergem que a responsabilidade estatuída no § 3º do artigo 9º do mencionado Decreto-Lei é a responsabilidade técnica, necessária ao exercício profissional para o qual a pessoa natural está habilitada. Não sabemos como será o cenário jurisprudencial do regime especial futuramente, mas pelas decisões dos tribunais superiores apresentadas neste trabalho, é provável a alteração no entendimento até então exarado, e que passe a permitir a inclusão de sociedades limitadas nesse regime. Ocorrendo isso, tal fato irá a exercer uma pressão sobre a arrecadação tributária, pois essas empresas passariam a recolher valores bem inferiores aos que recolhem atualmente, dada a regressividade desse regime.

#### **4. A aplicação da progressividade no regime especial do ISS**

A aplicação da progressividade no regime especial do ISS, conforme já afirmamos, implica a lei municipal estatuir, em uma escala crescente, valores de ISS por profissional habilitado, para as sociedades prestadoras de serviço passíveis de

---

cálculo do ISSQN, por ofensa direta ao art. 146, III, "a", da Constituição da República. 3. 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 meio do código tributário porto-alegrense. Logo, há inconstitucionalidade formal em razão da inadequação de instrumento legislativo editado por ente federativo incompetente, nos termos do art. 146, III, "a", do Texto Constitucional. 4. Fixação de Tese jurídica ao Tema 918 da sistemática da 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 nacional." 5. Recurso extraordinário a que dá provimento, com a declaração incidental de 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."

<sup>11</sup> MORAES. Bernardo Ribeiro de. Doutrina e Prático do Imposto Sobre Serviços. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo. 1975.p.549.

<sup>12</sup> SANTOS. Marcus Rogério Oliveira dos. O Regime Especial do ISS. A Sociedade de Profissionais. Editora Almedina. São Paulo. 2020.p. 74.

enquadramento nesse regime, na medida em que apresentarem maiores receitas brutas de serviços.

O período de apuração dos valores relativos à receita bruta de serviços e a consequente aplicação dos valores progressivos pode ser mensal, trimestral, semestral, anual, ou em qualquer outro período eleito pelo legislador. Lembramos que, quanto menor o período de apuração do regime especial, as receitas advindas da aplicação da progressividade serão recebidas com antecedência relativamente a prazos de apuração e de recolhimento do imposto com períodos mais amplos.

#### *4.1 Um exemplo da aplicação da progressividade no regime especial do ISS*

SANTOS<sup>13</sup> discorre sobre dois parâmetros que podem ser utilizados para auferir a capacidade contributiva da sociedade prestadora de serviços: a receita bruta de serviços ou o índice de faturamento por profissional habilitado. Neste trabalho, utilizaremos o primeiro parâmetro.

Em nosso exemplo, há um Município que realiza a tributação fixa mensal no valor de 100 reais por profissional. Nesse Município, há dez sociedades, denominadas S1 a S10, as quais possuem um número de sócios (profissionais habilitados) variados (admitimos até dez, porque há decisões judiciais que reconhecem caráter empresarial para sociedade com 12 sócios, portanto, sociedades com esse perfil poderiam estar excluídas do regime especial, em tese. Essa presunção não se aplica em escritórios de advocacia).

---

<sup>13</sup> SANTOS. Marcus Rogério Oliveira dos. O Regime Especial do ISS. A Sociedade de Profissionais. Editora Almedina. São Paulo. 2020. p. 200.

SOCIEDADES	Nº DE SÓCIOS	Receita bruta	RESP	Aliq ef
<b>S1</b>	<b>10</b>	900.000,00	1.000,00	0,1111%
<b>S2</b>	<b>9</b>	1.800.000,00	900,00	0,0500%
<b>S3</b>	<b>7</b>	1.100.000,00	700,00	0,0636%
<b>S4</b>	<b>8</b>	1.000.000,00	800,00	0,0800%
<b>S5</b>	<b>10</b>	700.000,00	1.000,00	0,1429%
<b>S6</b>	<b>9</b>	1.200.000,00	900,00	0,0750%
<b>S7</b>	<b>7</b>	650.000,00	700,00	0,1077%
<b>S8</b>	<b>4</b>	980.000,00	400,00	0,0408%
<b>S9</b>	<b>5</b>	540.000,00	500,00	0,0926%
<b>S10</b>	<b>6</b>	2.100.000,00	600,00	0,0286%
<b>TOTAIS</b>	<b>75</b>	<b>10.970.000,00</b>	<b>7.500,00</b>	<b>0,0684%</b>

Tabela 1: Sociedades inscritas no regime especial do ISS em um Município.

Inserimos a tabela acima com as dez sociedades, com os respectivos números de sócios habilitados para o exercício do objeto social e as receitas brutas mensais de serviços prestados correspondentes. Na coluna RESP (regime especial) constam os recolhimentos atuais de cada sociedade inscrita no regime especial do ISS (a lei estabelece o valor fixo de 100 reais por profissional), sendo o número de profissionais multiplicado por esse valor unitário. A última coluna (Aliq ef), a qual indica, em termos percentuais, as alíquotas efetivas de cada sociedade e, ao final, na última linha, a alíquota efetiva do regime especial nesse Município.

Observamos que a alíquota efetiva do regime especial está bem abaixo da alíquota mínima do ISS, que é de dois pontos percentuais. Esse parâmetro, a alíquota efetiva, reflete o caráter regressivo do regime especial explicitando a sua amplitude: quanto menor essa alíquota, maior a regressividade do regime especial e a injustiça fiscal. Explico. Alíquotas efetivas muito baixas indicam que o regime especial está com uma tributação extremamente baixa o que, por outro lado, demonstra um campo amplo para expansão do valor fixo por profissional habilitado de cada sociedade na

implementação da progressividade, fato que confere maior elasticidade para a correção dos valores atualmente dispostos em lei.

Se essas sociedades fossem tributadas pelo movimento econômico e pela alíquota mínima do ISS, a renúncia fiscal<sup>14</sup> é de 211,9 mil reais, portanto ela é 28,25 vezes maior do que a arrecadação atual desse regime. Esse é outro parâmetro que indica a existência de um grande espaço para a expansão da tributação.

A Administração Fazendária, após perceber essa situação, encaminha um projeto de lei à Câmara Municipal com seus estudos e análises correspondentes, o qual prevê a instituição da progressividade no regime especial. Tal projeto foi votado e aprovado e, em seguida, a lei foi promulgada pelo Prefeito. Esse diploma legal estabelece os seguintes valores progressivos fixos por profissional em função da receita bruta mensal, conforme tabela a seguir:

<b>Valor por profissional</b>	<b>Receita Bruta de Serviços</b>
<b>500,00</b>	até 600 mil reais
<b>750,00</b>	acima de 600 mil até 1 milhão
<b>1.000,00</b>	acima de 1 milhão até 1,5 milhão
<b>1.500,00</b>	acima de 1,5 milhão

Tabela 2: A progressividade aplicada no regime especial do ISS

Observamos que o valor fixo sofreu uma multiplicação entre 5 e 15 vezes o valor anteriormente previsto por profissional habilitado (100 reais). Isso se deve ao fato da forte estrutura regressiva do regime antes da edição da lei que aplicou a progressividade no regime especial, revelando tamanha que a lei anterior propiciava uma situação de grande injustiça fiscal. O período de apuração, nesse exemplo, é

---

<sup>14</sup> A renúncia fiscal é calculada neste trabalho aplicando a todas as sociedades a alíquota de dois pontos percentuais sobre somatória das receitas brutas e subtraindo a somatória dos valores totais arrecadados no regime especial. Não entramos no detalhe de os serviços prestados pelas sociedades serem tributados a alíquotas superiores a dois pontos percentuais, fato que elevaria o valor da renúncia fiscal.

mensal, o que indica a verificação da faixa de valores a cada mês para determinar o valor fixo por profissional de cada sociedade relativamente à receita bruta de serviços no mesmo período.

A Tabela1 permite afirmar que “quanto menor o valor fixo por profissional, maior será a renúncia fiscal do regime do ISS, quando comparada à tributação com base no movimento econômico e menor será a alíquota efetiva desse regime”. Por outro lado, nesse caso, haverá mais espaço para maior correção dos valores fixos por profissional habilitado, no qual utilizamos multiplicadores em escala progressiva, entre 5 e 15.

A aplicação da progressividade no regime especial do ISS conduz aos números constantes da Tabela 3. Verificamos, quando a cotejamos com a Tabela 1, as alterações na quarta (RESP) e na quinta (Aliq ef) coluna, as quais indicam, respectivamente, a nova arrecadação do regime especial após a instituição da progressividade e a alíquota efetiva do novo cenário.

<b>SOCIEDADES</b>	<b>Nº DE SÓCIOS</b>	<b>Receita bruta</b>	<b>RESP</b>	<b>Aliq ef</b>
<b>S1</b>	<b>10</b>	900.000,00	7.500,00	0,8333%
<b>S2</b>	<b>9</b>	1.800.000,00	13.500,00	0,7500%
<b>S3</b>	<b>7</b>	1.100.000,00	7.000,00	0,6364%
<b>S4</b>	<b>8</b>	1.000.000,00	6.000,00	0,6000%
<b>S5</b>	<b>10</b>	700.000,00	7.500,00	1,0714%
<b>S6</b>	<b>9</b>	1.200.000,00	9.000,00	0,7500%
<b>S7</b>	<b>7</b>	650.000,00	5.250,00	0,8077%
<b>S8</b>	<b>4</b>	980.000,00	3.000,00	0,3061%
<b>S9</b>	<b>5</b>	540.000,00	2.500,00	0,4630%
<b>S10</b>	<b>6</b>	2.100.000,00	9.000,00	0,4286%
<b>TOTAIS</b>	<b>75</b>	<b>10.970.000,00</b>	<b>70.250,00</b>	<b>0,6404%</b>

Tabela 3: Arrecadação do regime especial após a aplicação da progressividade.

Observamos um crescimento de, aproximadamente, 836,67 pontos percentuais na arrecadação do ISS relativo ao regime especial (de 7,5 mil reais para 70,25 mil reais). A alíquota efetiva também teve melhora significativa (de 0,0684% para 0,6404%). A

renúncia fiscal, em relação à tributação com base no movimento econômico caiu de 211,9 mil reais para 149,5 mil reais e ela é de 2,128 vezes maior que o valor arrecadado pelo regime especial (antes era de 28,25 vezes).

O exemplo ilustrou como a introdução da progressividade no regime especial pode, por um lado, ser um instrumento arrecadatário que pode corrigir regimes especiais com elevada capacidade arrecadatória ociosa e, por outro lado, um caminho para as Administrações Tributárias Municipais realizarem justiça tributária, consagrando o princípio constitucional da capacidade contributiva.

Considerando eventual mudança no cenário jurisprudencial, conforme tratamos, constitui ainda um instrumento para mitigar a queda da arrecadação nessa situação.

## **5. Análises e conclusões**

A aplicação do exemplo no item anterior, obviamente trata-se de um caso fictício, mas os parâmetros considerados na avaliação da progressividade no regime especial podem ser aplicados num caso real. A alíquota efetiva do regime especial é um importante instrumento, inclusive para a adoção dos valores máximos do novo valor fixo por profissional. Entendemos que o recomendável seria a alíquota efetiva máxima do regime especial próxima de um ponto percentual, para que o regime continue sendo benéfico para o contribuinte e não prejudicial para o erário.

O panorama jurisprudencial dos Tribunais Superiores, conforme demonstramos, está inclinado para uma alteração no entendimento de que sociedades com responsabilidade limitada possuem caráter empresarial, passando a entender que essas sociedades não possuem natureza empresária e, portanto, podem ser

enquadradas no regime especial. SANTOS<sup>15</sup> defende esse posicionamento e expõe em detalhes como chegou a essa conclusão. Ocorrendo a consolidação desse cenário jurisprudencial, os Municípios que impedem o enquadramento de sociedade de responsabilidade limitada no regime especial podem ser obrigados a inscrevê-las, fato que representaria uma queda na arrecadação tanto maior, quanto menor a alíquota efetiva atual do regime especial. Soma-se a isso se o entendimento do STF exarado no RE nº 940.769, ao declarar a inconstitucionalidade de lei municipal que dispôs sobre requisitos proibitivos no regime especial que não estejam previstos no Decreto-Lei nº 406/1968.

Porém, caso esse cenário venha a ocorrer, os Municípios não poderão apresentar uma rápida resposta, por meio da introdução da progressividade no regime especial do ISS, porque essas alterações estão subordinadas às limitações constitucionais do poder de tributar, especificamente aos princípios da anterioridade nonagesimal e do exercício, sendo recomendável uma atuação antecipada dos administradores das Municipalidades.

A progressividade proposta neste trabalho não implica uma majoração tributária que venha causar distorções na economia local, ao contrário: trata-se de uma forma de tributação que, além de possuir potencial incremento na arrecadação, a depender das características de cada Município, trata-se ainda de um instrumento de realização de justiça fiscal, sendo corroborada ainda pela necessidade de incremento arrecadatário pelas adversidades causadas pela pandemia, constituindo também um posicionamento da Administração Tributária Municipal em defesa da arrecadação em face de uma possível futura alteração no entendimento dos tribunais sobre a matéria.

---

<sup>15</sup> SANTOS. Marcus Rogério Oliveira dos. O Regime Especial do ISS. A Sociedade de Profissionais. Editora Almedina. São Paulo. 2020. p. 59 a 75.



## Referências bibliográficas

FRENTE NACIONAL DOS PREFEITOS. Revista Multicidades. Ano 14. 2019.p.88

MORAES. Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prático do Imposto Sobre Serviços**. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo. 1975.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA: sítio eletrônico:  
<http://www4.planalto.gov.br/legislacao>. Consulta em 15 de maio de 2020.

SANTOS. Marcus Rogério Oliveira dos. **O Regime Especial do ISS. A Sociedade de Profissionais**. Editora Almedina. São Paulo. 2020.

Superior Tribunal de Justiça (STJ): sítio eletrônico: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>  
Consulta em 17 de maio de 2020.

Supremo Tribunal Federal (STF): sítio eletrônico: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp> . Consulta em 17 de maio de 2020.