



**Processo n.º:** 1277-12.2012.4.01.3801  
**Classe:** 2200 – Mandado de Segurança Coletivo  
**Impetrante:** Ordem dos Advogados do Brasil Seção Minas Gerais  
**Impetrado:** Secretário da Fazenda do Município de Juiz de Fora

## Sentença

### I. RELATÓRIO

Trata-se de mandado de segurança coletivo impetrado pela OAB – Seção de Minas Gerais em face de ato do Ilustríssimo Secretário da Fazenda do Município de Juiz de Fora.

A impetrante postula, em síntese, comando judicial que determine (I) a anulação de todos os lançamentos realizados a título de ISSQN Autônomos – 2012 relativos aos advogados inscritos no Cadastro de Contribuintes da Prefeitura de Juiz de Fora e (II) que novos lançamentos desta espécie somente serão oponíveis à classe representada se: (a) guardarem relação com fatos geradores efetivamente ocorridos e não apenas com a potencialidade de sua ocorrência, (b) que o lançamento ocorra trimestralmente e somente a partir do primeiro dia útil seguinte ao término de cada trimestre, (c) que seja permitido ao contribuinte a opção pelo regime geral, calculando o imposto devido sobre o valor de cada serviço que prestar.

A pretensão da impetrante lastreia-se nas seguintes teses : (I) a cobrança do imposto antecede a prática do fato gerador; (II) enquadramento de contribuintes com base em critérios que desatendem a proibição legal de levar em consideração, para fins de tributação, a importância paga a título de remuneração pelo serviço, além de infringir o princípio da isonomia fiscal; (IV) inconstitucionalidade da tributação fixa; (V) ilegalidade da apuração anual do ISSQN; (V) ausência de fundamentação jurídica nos carnês enviados aos contribuintes.

Postula a concessão de medida liminar que determine a suspensão do lançamento tributário.

O representante judicial do Município de Juiz de Fora se manifestou acerca do requerimento de medida liminar. Impugnou por completo as alegações deduzidas pela impetrante, aduzindo não só a ausência do bom direito, mas também da inexistência do perigo na demora.



Pedido liminar indeferido (fls. 158/168).

A impetrante alega a existência de erro material na decisão que indeferiu o pleito liminar. Foi determinada a manifestação da impetrada sobre tal alegação e, após, reconhecida a existência de erro material (fls.195/202) e ratificada a fundamentação da decisão sem haver, contudo, modificação no dispositivo.

Em informações, sustenta a autoridade coatora ter se limitado a cumprir o que determina a legislação municipal e, em síntese, alega a legalidade da cobrança do ISSQN.

O MPF opina pela denegação da segurança (fls. 262/267).

É a suma do processo.

## II. FUNDAMENTAÇÃO

### 1. MANDADO DE SEGURANÇA: GENERALIDADES

O Mandado de Segurança é ação constitucional, prevista no art. 5º, inc. LXX da Carta Magna, que se destina a *“proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.”*

Como meio estreito e limitado de cognição, vislumbra-se a necessidade da existência de direito líquido e certo para concessão de segurança. Conforme a melhor doutrina e jurisprudência, o direito líquido e certo, passível de ser defendido pelo *writ*, é aquele que pode ser verificado de plano pelo magistrado, por meio da análise da petição inicial e dos documentos que a acompanham, ainda que haja intrincada controvérsia sobre o direito alegado. Lúcia Vale Figueiredo, no livro "Mandado de Segurança" (Malheiros Editores, 3ª ed., p. 27), sobre direito líquido e certo, diz que *"é o que não se submete a controvérsias factuais"*. Nesta toada, o Mandado de Segurança somente terá cabimento quando os fatos que fundamentam a lide forem incontroversos, ou seja, quando não suscitarem dúvidas quanto à sua existência e que, por isso, possam ser aferidos de pronto pelo órgão jurisdicional. No mesmo sentido, leciona Hely Lopes Meirelles, *"se sua existência for duvidosa; se sua extensão ainda não estiver delimitada; se seu exercício depender de situações e fatos ainda indeterminados, não rende ensejo à segurança, embora possa ser defendido por outros meios judiciais"* (in "Mandado de Segurança,...", Malheiros Editores, 21ª ed., p. 35). Daí porque se diz que o Mandado de Segurança carece



de "prova pré-constituída".

## 2. DO MÉRITO

### 2.1. DA TRIBUTAÇÃO FIXA

Tendo por matriz constitucional o art. 156, inc. III da Carta da República<sup>1</sup>, o ISSQN encontra-se atualmente regrado pelo Decreto Lei n. 406/68 e pela Lei Complementar n. 116/03. Por oportuno, transcreve-se, naquilo que interessa ao presente *writ*, trecho do Decreto Lei n. 406/68:

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

*§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.*

(...)

*§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 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. (Redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 1987)*

Como regra geral, a base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço. Contudo, os serviços prestados por profissionais autônomos sempre possuíram um tratamento diferenciado com a finalidade de se evitar a ocorrência de bitributação, uma vez que o preço dos serviços – base de cálculo do ISSQN – se confundiria com a renda destes contribuintes – base de cálculo do imposto de renda de pessoa física. Por esta razão, desde a publicação do Código Tributário Nacional buscou-se evitar que a renda proveniente do trabalho pessoal do próprio contribuinte servisse de base impositiva para o ISSQN. A este respeito, observe-se o teor do revogado art. 72 do CTN:

1 Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)



*Art. 72. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, salvo:*

*I - quando se trate de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, caso em que o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço e outros fatores pertinentes, não compreendida nestes a renda proveniente da remuneração do próprio trabalho;*

*II - quando a prestação do serviço tenha como parte integrante operação sujeita ao imposto de que trata o artigo 52, caso em que este imposto será calculado sobre 50% (cinquenta por cento) do valor total da operação.*

Assim, para estes contribuintes a “tributação se fazia, e sempre se fez, com base em valores fixos anuais, tanto para os autônomos como para as sociedades profissionais, desprezado o preço do serviço como critério<sup>2</sup>”. Neste caso, estar-se-ia diante de um imposto fixo, espécie tributária na qual o valor da obrigação principal é previamente determinado pelo legislador, sendo prescindível se perquirir acerca de sua base de cálculo ou alíquota. Segundo Luciano Amaro, o tributo fixo seria aquele em que “seu montante não se gradua em função da maior ou menor expressão econômica revelada pelo fato gerador”.

Como bem lembrado por Hugo de Brito Machado<sup>3</sup>, quando se trata de imposto fixo, sequer seria possível se falar em alíquota ou base de cálculo, uma vez que não há o que se calcular.

A utilização deste critério para fixação do valor a ser exigido pelo fisco - o qual não guarda nenhuma pertinência com a capacidade econômica do contribuinte – suscitou e inúmeros questionamentos no judiciário. Por óbvio, um dos principais argumentos utilizados em desfavor da tributação fixa foi o princípio constitucional da capacidade contributiva<sup>4</sup>.

Em sentido oposto ao presente *writ*, foram os municípios, sujeitos ativos do ISSQN, que postularam a declaração de inconstitucionalidade do Decreto-Lei n. 406/68, uma vez que, em regra, a tributação fixa é mais benéfica ao contribuinte do que o cálculo do tributo com base no preço do serviço. Contudo, a constitucionalidade da tributação fixa no ISSQN foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, tendo sido, inclusive, objeto de súmula, conforme se vê do texto do verbete 663:

<sup>2</sup> Pisani, José Roberto. ISS – Serviços Profissionais – LC 116/2003. RDDT 97/65, outubro de 2003.

<sup>3</sup> Curso de Direito Tributário, 13ª Ed., p. 302

<sup>4</sup> 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.



*Súmula 663 - Os §§1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 foram recebidos pela Constituição.*

Observe-se ainda, que o princípio da capacidade contributiva, argumento principal daqueles que advogam a tese da inconstitucionalidade da tributação fixa também foi objeto de apreciação pela Suprema Corte, no julgamento do *RE nº 236.604-7/PR, Ministro Relator Carlos Velloso*

*Constitucional. Tributário. ISS. Sociedades Prestadoras de Serviços Profissionais. Advocacia. DL 406/68, art. 9º, §§1º e 3º. CF, art. 151, III, art. 150, II, art. 145, §1º.*

*I – O art. 9º, §§1º e 3º, do DL 406/68, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram recebidos pela CF/88: CF/88, art. 146, III, a. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e **145, §1º, CF/88.***

*II – RE não conhecido.*

Por fim, é válido ressaltar que o Supremo Tribunal Federal, de forma reiterada, vem se manifestando pela manutenção do antigo entendimento, conforme se vê nos seguintes julgamentos: (AI 717978, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, julgado em 03/02/2012, publicado em DJe-030 DIVULG 10/02/2012 PUBLIC 13/02/2012) RE 648458, Relator(a): Min. LUIZ FUX, julgado em 30/11/2011, publicado em DJe-231 DIVULG 05/12/2011 PUBLIC 06/12/2011 (RE 573249, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, julgado em 14/09/2011, publicado em DJe-190 DIVULG 03/10/2011 PUBLIC 04/10/2011) (AI 802724, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 13/06/2011, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-121 DIVULG 24/06/2011 PUBLIC 27/06/2011) (RE 599736, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 15/04/2011, publicado em DJe-082 DIVULG 03/05/2011 PUBLIC 04/05/2011) (AI 766119, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 25/02/2010, publicado em DJe-041 DIVULG 05/03/2010 PUBLIC 08/03/2010) (RE 279689, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, julgado em 26/04/2004, publicado em DJ 07/05/2004 PP-00079).

Portanto, em vista da manifestação conclusiva do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, não há que se falar em inconstitucionalidade da tributação fixa utilizada pelo Município de Juiz de Fora para a cobrança do ISSQN.

Por conseqüência, melhor sorte não tem o argumento de que a Lei Municipal nº 10.630/03 faz o ISSQN incidir sobre o potencial prestador de serviço, uma vez que a fundamentação utilizada pelo impetrante baseia-se, justamente, nas conseqüências jurídicas advindas da utilização pela norma local da técnica da tributação fixa, questão anteriormente enfrentada neste *decisum*. Aliás,



Marçal Justen Filho<sup>5</sup> utiliza da mesma argumentação que a impetrante para inquirir de inconstitucional o ISS fixo. Segundo o autor, a utilização da tributação fixa causaria: “...o desnaturamento do tributo, que deixa de incidir sobre a ‘prestação de serviços’ para recair sobre a ‘habilitação’ para a prestação de serviços’ ou sobre o ‘exercício de profissão”.

Contudo, faz-se a ressalva de casos em que o contribuinte aufera durante o ano fiscal um rendimento muito baixo, como por exemplo, um advogado que atue em apenas uma ou duas ações com um pequeno valor da causa, há a possibilidade que a cobrança do ISS fixo provoque o exaurimento dos ganhos do contribuinte, de maneira a configurar, no caso concreto, a tributação confiscatória. Porém, a questão, por óbvio, demanda a análise pormenorizada de cada caso, o que se mostra inviável em sede de mandado de segurança coletivo.

## 2.2. DA VARIACÃO DA ALÍQUOTA EM RAZÃO DO TEMPO DE ATIVIDADE

O art. 29 da Lei Municipal n. 10.630/03, com a redação conferida pela Lei 11.500/07, trouxe os valores do ISSQN devidos por profissionais autônomos. Referida norma traça distinções entre os contribuintes, impondo a cobrança de valores diversos, conforme a situação que se encontra o sujeito passivo da relação tributária. *In litteris*:

*“Art. 29. Quando os serviços descritos na lista do caput do art. 1º forem prestados por profissionais autônomos, o ISSQN será devido trimestralmente de acordo com as situações abaixo previstas:*

INSCRIÇÃO NO CADASTRO DE ATIVIDADES ECONÔMICAS			
CATEGORIA	TEMPO DE ATIVIDADE		
	Até 04 anos	De 04 a 08 anos	Acima de 08 anos
01 - para as quais se exige nível superior ou legalmente equiparado	R\$ 122,78	R\$ 184,17	R\$ 245,56
02 - para as demais atividades	R\$ 39,46	R\$ 78,92 R\$	122,78

Portanto, como visto acima, a lei municipal traz dois critérios distintivos para fins de quantificação do valor a ser pago pelo contribuinte: (I) exigência legal de nível superior para o exercício da atividade e (II) tempo de exercício da atividade.

Alega a impetrante que a diferenciação de contribuintes, conforme estipulada pelo art. 29 da Lei Municipal n. 10.630/03, é incompatível com o princípio constitucional da

<sup>5</sup> O imposto sobre serviços na Constituição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 170.



isonomia tributária. Como se sabe, por definição, este princípio proíbe que a norma tributária imponha tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato. Então, do outro lado da moeda, o princípio da isonomia acaba por impor uma obrigação ao poder público de conferir tratamento distinto aos contribuintes que se encontrem em situações jurídicas diversas. Sobre a isonomia constitucional, destaca-se trecho de Santiago Dantas, citado pelo Min. Octávio Gallotti no julgamento da ADI n. : 1.276-2

*“24. Essa conclusão decorre do próprio conceito de igualdade, tal como o concebe o direito público, isto é, como igualdade proporcional, e não como igualdade matemática ou paritária.*

*Os homens são desiguais na sociedade e na natureza, tanto quanto as coisas, os lugares, os fatos e as circunstâncias. O princípio da igualdade jurídica não traduz, no campo do direito - como uma opinião atrasada ou tendenciosa quer fazer crer - o desconhecimento dessa desigualdade natural. É antes um esforço para balanceá-la, compensando, o jogo das inferioridades e superioridades de modo que elas não favoreçam também uma desigual proteção jurídica, pois é certo que os ônus e as recompensas, o bom e o mau êxito, acompanharão com maior ou menor regularidade as variações naturais, mas não é desejável que fique sob a mesma influência a distribuição da Justiça.*

*Por isso a igualdade civil, como a concebem talvez unanimemente os escritores, não é a uniformidade de*

*tratamento jurídico, mas o tratamento proporcionado e compensado de seres vários e desiguais. A lei que dá normas de duração e de higiene ao trabalho dos homens, diferentes das que regem o trabalho das mulheres ou dos menores, é um frisante exemplo da lei igualitária, neste sentido de igualdade proporcional.*

*“Celle-ci”, escreve um monografista, “est bien la véritable égalité, seule conforme au principe de l’interdépendance sociale; traite également les hommes sur les points où ils sont inégaux; en un mot, les traiter proportionnellement à leurs facultés, telle est la formule qu’impose la doctrine de l’interdépendance sociale” (RENE BURNET, Le principe d’égalité, ed. Alcan, pág. 170).*

*Se analisamos os casos em que as leis diferenciadoras ou classificadoras ferem o nosso sentimento jurídico, e merecem o nome de arbitrarias, e os casos em que nos parecem corresponder a um agrupamento razoável de casos ou pessoas, logo percebemos que o nosso juízo se forma exclusivamente sobre a base de um exame subjetivo do valor igualitário da lei.” (‘Igualdade Perante a Lei’, in ‘Problemas de Direito Positivo’, Ed. Forense, Rio, 1953, pag. 62/63).*

Posto isto, não se afigura irrazoável ou contrária ao princípio constitucional da isonomia a norma municipal que estipula valores diversos de ISSQN em razão da qualificação do prestador de serviço, na medida em que nada mais faz além de cumprir os desígnios da igualdade material, ao dar tratamento jurídico desigual aos desiguais. Também neste particular, já se manifestou o Supremo Tribunal Federal quanto a constitucionalidade da fixação de valores



diversos na cobrança de ISSQN de contribuintes autônomos:

*Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que negou seguimento a recurso extraordinário de acórdão que porta a seguinte ementa: “TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ISS. PROFISSIONAL AUTÔNOMO. ALÍQUOTA INCIDENTE SOBRE UNIDADE PADRÃO MUNICIPAL. POSSIBILIDADE. ART. 9º, § 1º, DO DECRETO-LEI Nº 406/68. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA. NÃO OCORRÊNCIA DE PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS. I) Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do contribuinte, o imposto é 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. Assim, possível a incidência de alíquota sobre Unidade Padrão Municipal. Inteligência do art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68. II) **A diferenciação da tributação existente na lei municipal, a qual fixa diferentes alíquotas para diferentes tipos de profissionais, atende plenamente ao princípio da igualdade, na medida em que trata os desiguais de forma desigual. Outrossim, não se fala em progressividade de alíquotas, mas, tão-somente, em alíquotas diferenciadas para três classes de contribuintes, dependendo do grau de especialização do serviço realizado.** Apelo desprovido” (fl. 14 – grifos no original). No RE, fundado no art. 102, III, a e c, da Constituição Federal, alegou-se, em suma, ofensa ao art. 150, II, da mesma Carta. O agravo não merece acolhida. O acórdão recorrido está em harmonia com a jurisprudência desta Corte, conforme se observa do julgamento do RE 236.604/PR e do RE 220.323/MG, Rel. Min. Carlos Velloso, cujas ementas transcrevo a seguir: “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. ADVOCACIA. D.L. 406/68, art. 9º, §§ 1º e 3º. C.F., art. 151, III, art. 150, II, art. 145, § 1º. I. - O art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL. 406/68, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram recebidos pela CF/88: CF/88, art. 146, III, a. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, § 1º, CF/88. II. - R.E. não conhecido”. “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". No mesmo sentido, menciono as seguintes decisões, entre outras: AI 391.092-AgR/MG, Rel. Min. Cezar Peluso; RE 285.234-AgR/MG, Rel. Min. Nelson Jobim; RE 272.630/PR, Rel. Min. Moreira Alves; RE 252.316/PR, Rel. Min. Marco Aurélio. Ademais, a questão encontra-se sumulada no enunciado 663 do STF, in verbis: "Os §§ 1º e 3º do art. 9º do DL 406/68 foram recebidos pela Constituição" Por fim, verifico que o acórdão recorrido não julgou válida lei ou ato de governo local contestado em face da Constituição. Incabível, portanto, o recurso pela alínea c do art. 102, III, da Constituição. Nesse sentido: AI 559.324/RJ; AI 488.107/SP, entre outros. Isso posto, nego seguimento ao recurso. Publique-se. Brasília, 25 de fevereiro de 2010. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI - Relator (AI 766119, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 25/02/2010, publicado em DJe-041 DIVULG 05/03/2010 PUBLIC 08/03/2010)*

Igual raciocínio se aplica ao tempo de atividade como critério diferenciador da alíquota a ser paga pelo contribuinte, pois que tampouco desatende ao comando legal que veda que se leve em consideração a remuneração do próprio trabalho. *Ubi eadem legis ratio, ibi eadem legis dispositio* - onde existem as mesmas razões, deve ser aplicado o mesmo direito.

A fixação de alíquotas diferenciadas em razão do tempo de atividade do contribuinte atende ao princípio da isonomia na medida em que traz ínsito em si a razoabilidade do critério adotado pela municipalidade. Como regra, no início da carreira o jovem profissional se depara com toda uma gama de dificuldades. Além da pouca experiência, tem como concorrentes profissionais já consolidados no mercado, com estrutura montada e carteira de clientes. Por outro lado há a necessidade de um aporte inicial de capital para a estruturação do negócio, com a aquisição de equipamentos para o exercício do ofício, locação ou aquisição de imóvel e sua adaptação para a atividade etc. Inconteste, por outro lado, que a medida que chega a maturidade profissional, as dificuldades iniciais da carreira vão se esvaindo, uma vez que o profissional já conta com estrutura montada, *know how* e carteira de clientes.

A própria OAB/MG, ora impetrante, como medida de justiça fiscal, adota critério semelhante para a fixação de suas anuidades. O parâmetro utilizado pela autarquia, conforme fl. 10 da manifestação do Município de Juiz de Fora, leva em conta o ano em que



o advogado concluiu a graduação

Assim, não se enxerga o alegado vício na norma municipal, que se utilizou de critérios razoáveis e que possibilitam diferenciar os diversos estratos de contribuintes na exata medida em que se desiguam. Sobre a igualdade tributária, oportuno colacionar trecho do voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, no AI 142.348:

*“A ausência de elementos arbitrários no conteúdo intrínseco da norma legal em causa evidencia que se respeitou, no processo de sua formal positividade jurídica, a exigência constitucional que impõe ao Poder Público a observância do princípio da igualdade na lei.”*

Além disto, o que a parte final do § 1º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406/68 procura evitar é a ocorrência da superposição ou bitributação, que ocorre quando duas normas advindas de entes federativos diversos incidem sobre o mesmo fato jurídico e onerando o mesmo contribuinte. De fato, ocorreria a superposição tributária entre o ISSQN e o Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), vez que na hipótese em que o serviço fosse prestado sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, a base de cálculo do imposto federal se confundiria com a base de cálculo do imposto municipal.

Contudo, não é o que ocorre no caso *sub judice*, na medida em que não há razão direta entre o tempo de atividade e a remuneração do profissional, o que poderia sugerir que a fixação de alíquotas diferenciadas em razão do tempo de atividade causaria a ocorrência de bitributação.

Sobre a preocupação do legislador de se evitar a bitributação no caso em tela, assim se manifestou Aliomar Baleeiro<sup>6</sup>:

*“O dec.-lei n. 406, no art. 9º, estabeleceu três critérios diferentes conforme a natureza dos serviços. Se estes consistirem na prestação de trabalho pessoal do próprio contribuinte, a lei ordinária municipal deverá estabelecer alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço e outros fatores pertinentes. A eleição desses é deixada ao discricionarismo honesto do legislador local, resguardado o art. 153, § 4º da C.F. Mas, nestes fatores, não poderá ser contemplado o rendimento auferido pelo trabalhador que, sob esse ponto de vista, só poderá ser tributado pelo imposto federal adequado (C. F., art. 21, IV). Essa cláusula evita a superposição do imposto de serviços sobre o imposto de renda, sob o fundamento*

<sup>6</sup> Direito Tributário Brasileiro, Editora Forense, 10ª Ed., p. 301.



*de que o primeiro apenas tomava para base de cálculo a receita bruta, inconfundível com a renda líquida sujeita ao último.”*

### **2.3. DA INDICAÇÃO DO FUNDAMENTO JURÍDICO DA COBRANÇA DO ISSQN NO CARNÊ ENVIADO AO CONTRIBUINTE**

A impetrante alega também que os carnês de cobrança enviados ao contribuinte não indicam os dispositivos legais que fundamentam a exigência tributária. Aduz que a informação sobre os dispositivos legais é formalidade necessária à validade do lançamento.

De fato, em alguns dispositivos legais, há menção a obrigatoriedade de serem mencionados os dispositivos legais que fundamentam aquele ato, como ocorre, por exemplo, na Lei de Execuções Fiscais, na qual o inc. III, § 5º do art. 2º determina que conste no Termo de Inscrição de Dívida Ativa *a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida.*

Contudo, conforme bem lembrado pelo Município de Juiz de Fora, na hipótese *sub judice*, não há qualquer norma legal que determine ao fisco local que aponha no carnê enviado ao contribuinte a indicação do fundamento legal.

Além da inexistência de norma que imponha esta obrigação ao Município, não se vislumbra prejuízo ao direito de defesa dos contribuintes, uma vez que, no caso dos autos, todos eles possuem habilitação técnico-jurídica, o que lhes possibilita a plena compreensão das normas legais que embasam o lançamento do tributo questionado.

### **2.4. DO PERÍODO DE APURAÇÃO DO ISSQN**

O Código Tributário de Juiz de Fora - Lei Municipal n. 5.546 foi publicado no ano de 1978 e de lá para cá tem sofrido inúmeras alterações pelo legislador local. À época, o lançamento do ISSQN era tratado pelo art. 105, cuja redação alterada pela Lei n.º 8619, de 30/12/94 ora se transcreve:

*Art. 105 - O imposto de que trata o Art. 87 será calculado com base na UPISS e lançado anualmente, de ofício, pela autoridade competente, para recolhimento nos prazos definidos em Decreto.*

*§1.º - O pagamento do imposto lançado na forma do disposto neste artigo, poderá ser efetuado parceladamente, conforme se dispuser em Regulamento, observado o disposto no art.3.º, §1.º desta Lei.*



§2.º - Na hipótese de inscrição, o contribuinte pagará a partir do momento em que iniciar as suas atividades, de conformidade com o estabelecido em Regulamento.

§3.º - Na hipótese de baixa, o contribuinte pagará o imposto até o momento em que, comprovadamente, cessar suas atividades, de conformidade com o estabelecido em Regulamento.

Como se vê, o dispositivo destacado se utiliza de dois institutos jurídicos bem conhecidos e que não se confundem: lançamento e pagamento. Quanto ao primeiro, oriundo do Direito Tributário, sua definição se encontra no art. 142 do CTN, é o “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”. Já o segundo, ainda que tratado pelo CTN como uma das modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, inc. I), tem berço no Direito Civil, onde é definido como a *execução voluntária da obrigação*<sup>7</sup>.

Pois bem, ao prosseguir com o raciocínio, é perceptível que após a publicação do CTM, todos os Decretos Municipais publicados para regulamentar o prazo de pagamento do ISSQN observaram a clara distinção entre aqueles institutos jurídicos. Assim, apesar da anualidade do lançamento do ISSQN, as normas administrativas sempre facultaram ao contribuinte o pagamento em quatro parcelas, com vencimentos trimestrais, de acordo com a possibilidade aberta no § 1º do art. 105 do CTM. Desta forma, tomando aleatoriamente o ano de 2000 como marco inicial, pode ser observado que, apesar da previsão legal do lançamento anual do ISSQN, o pagamento, poderia ser realizado trimestralmente.

*DECRETO N.º 6929 - de 15 de dezembro de 2000.*

(...)

*Art 2.º - O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) devido por profissional autônomo, relativo ao exercício de 2001, poderá ser **pago**:*

*I - à vista, com desconto de 10% (dez por cento), até a data de vencimento da 1.ª (primeira) parcela;*

*II - à vista, sem desconto e sem incidência de multa moratória, até 30 (trinta) dias após a data de vencimento da 1ª (primeira) parcela;*

**III - em 04 (quatro) parcelas de igual valor, expressas em moeda corrente, com vencimentos trimestrais.**

*Parágrafo Único - O pagamento das parcelas de que trata o inciso III deste artigo,*

<sup>7</sup> Washington de Barros Monteiro, Curso de Direito Civil, 4º V., 33ª Ed, p. 255.



*deverá ser efetuado até o último dia útil do 2º (segundo) mês de cada trimestre.*

De igual maneira, trataram a questão os Decretos n. 7.239/01, 7.694/02, 8.103/03, 8.416/04, 8.768/05, 9.080/06, 9.416/07, 9.437/08 e 10.091/09.

Ocorre que em 2003 houve a publicação da Lei Municipal n. 10.630 que também dispôs sobre o ISSQN. Além de regular inteiramente este tributo, a Lei 10.630/03, em seu art. 82, revogou expressamente todos os dispositivos do Código Tributário Municipal que tratavam da matéria. Portanto, a partir de 2003 o ISSQN passou a ter como lei de regência a Lei Municipal 10.630/03 e não mais o antigo Código Tributário local.

A nova lei dedicou a Seção VII do Capítulo I ao lançamento do ISSQN. In *litteris*:

*Capítulo I  
Seção VII*

*Do Lançamento*

*Art. 26 - O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN será lançado da seguinte forma:*

*I - por homologação, nos casos em que a base de cálculo do imposto seja a receita bruta ou alíquotas específicas, em moeda nacional, no caso das sociedades uniprofissionais;*

*II – de ofício:*

*a) no caso previsto no inciso I do art. 8.º, quando o imposto for calculado através de alíquotas específicas;*

*b) quando a base de cálculo for estimada nos termos do art. 40;*

*c) quando se comprove omissão ou inexatidão da antecipação do pagamento, por parte do Agente Fiscal legalmente obrigado, no exercício da atividade do lançamento por homologação.*

*§ 1.º - No caso de atividade cuja base de cálculo do imposto seja receita bruta, desde que suas peculiaridades assim justifiquem, poderão ser adotadas pelo Fisco outras formas de lançamento.*

*§ 2.º - O Poder Executivo, mediante Decreto, estabelecerá normas para o lançamento de ofício calculado por estimativa e fixará os prazos de recolhimento do imposto lançado.*



Situado na Seção XIII do Capítulo I da Lei 10.630, cujo título é “Do Pagamento”, o art. 48 da Lei 10.630, além de delegar ao Executivo a possibilidade de que o prazo do pagamento fosse estipulado em Decreto, regulamentou também a periodicidade do lançamento:

*Art. 48 - O contribuinte profissional autônomo será lançado anualmente, de ofício, pela autoridade competente, para recolhimento nos prazos definidos em Decreto.*

*§ 1.º - O pagamento do imposto lançado na forma do disposto neste artigo, poderá ser efetuado em parcelas, conforme se dispuser em Decreto, observada a regra contida no art. 3.º, § 1.º, da Lei Municipal n.º 5546, de 26 de dezembro de 1978 (Código Tributário Municipal).*

Embora topograficamente não tenha sido a melhor opção, uma vez que é a Seção VII que cuida do lançamento e não a Seção XIII, que trata do pagamento, aquela norma bem distinguiu os dois institutos jurídicos. Nos termos desta lei, a periodicidade do lançamento era anual e a fixação do prazo e a possibilidade de parcelamento ficaram a cargo de norma regulamentar.

Seguiram-se à Lei 10.630/03 os Decretos Executivos n. 8.416/04, 8.768/05, 9.080/06. Como já dito, em todos eles, embora o lançamento fosse anual, conforme previsto no art. 48 da Lei Municipal 10.630/03, o pagamento poderia ser realizado em quatro parcelas, com vencimentos trimestrais.

Contudo, em 20/12/07 veio à lume a Lei Municipal n. 11.500 que alterou e acrescentou diversos dispositivos à Lei 10.630/03. A nova Lei Municipal, ao que parece não se atentando a melhor técnica legislativa, embaralhou os conceitos de lançamento tributário e pagamento. Apesar da Seção VII do Capítulo I da Lei 10.630, que trata do lançamento, sofrer alteração pela Lei 11.500, esta parte da lei nada tratou acerca de sua periodicidade. Já o art. 48 da Lei 10.630, situado na Seção referente ao pagamento do tributo e que expressamente mencionava a anualidade do lançamento teve sua redação alterada, nos seguintes termos:

*“Art. 48. O ISSQN devido pelos profissionais autônomos, nos termos do art. 29 desta Lei, e pelas sociedades de profissionais, nos termos do art. 30 desta Lei, deverá ser recolhido nos prazos definidos em Decreto.”*

§ 1º (Revogado)

§ 2º O ISSQN devido pelos profissionais



autônomos, quando pago de uma só vez, até a data do vencimento da primeira parcela, será recolhido com desconto de 10% (dez por cento) sobre o valor total lançado. (NR)

§ 3º O ISSQN devido pelos profissionais autônomos poderá ser pago, de uma só vez, até 30 (trinta) dias após o vencimento da 1ª (primeira) parcela, sem incidência de multa moratória e sem o desconto a que se refere o parágrafo anterior. (NR)

§ 4º (Revogado)

Por sua vez, o art. 29, ao qual faz remissão o art. 48 da Lei 10.630, acima citado, ficou com a seguinte redação conferida pela Lei 11.500:

“Art. 29. Quando os serviços descritos na lista do caput do art. 1º forem prestados por profissionais autônomos, o ISSQN será devido trimestralmente de acordo com as situações abaixo previstas:

(...)

Apesar da perplexidade causada pela confusão do panorama jurídico, a primeira conclusão que se afasta é de que o art. 29 na redação conferida pela Lei 11.500 tenha tratado da periodicidade do lançamento.

Como já adiantado, a sistemática de apuração do ISSQN em Juiz de Fora sempre foi o **lançamento anual** do tributo, com o **pagamento trimestral**<sup>8</sup>. Assim tem ocorrido, pelo menos, desde a Lei 5.564/78 que instituiu o CTM. Aliás, a anualidade do lançamento do ISSQN, ao que parece, sempre foi uma característica deste tributo, conforme se conclui da manifestação de José Roberto Pisani, já citado na decisão de fls. 158/168, cujo trecho novamente se transcreve:

*“tributação se fazia, e sempre se fez, com base em valores fixos **anuais**, tanto para os autônomos como para as sociedades profissionais, desprezado o preço do serviço como critério<sup>9</sup>”*

Outrossim, a novel redação do art. 29 da Lei 10.630 faz menção de que o ISSQN será devido trimestralmente. Ora, somente com o lançamento é que se apura o fato gerador em relação a determinado contribuinte, bem como quantificação do valor devido. É a partir do lançamento que surge o crédito tributário, este sim passível de ser extinto pelo

<sup>8</sup> Decretos n. 7.239/01, 7.694/02, 8.103/03, 8.416/04, 8.768/05, 9.080/06, 9.416/07, 9.437/08 e 10.091/09.

<sup>9</sup> Pisani, José Roberto. ISS – Serviços Profissionais – LC 116/2003. RDDT 97/65, outubro de 2003.



pagamento (art. 156, inc. I do CTN). Portanto, para que algum imposto passe a ser devido por algum contribuinte, há que existir, como pressuposto lógico, seu lançamento. Assim, a única conclusão possível é que o art. 29 faz menção à periodicidade do pagamento e não do lançamento, uma vez que, como já dito, este não se confunde com aquele. Enquanto o lançamento é um procedimento administrativo praticado pela administração tributária, o pagamento é uma forma de extinção do crédito tributário atribuído ao contribuinte. Somente pode ser devido aquilo que necessariamente foi anteriormente apurado, ou melhor, lançado.

Tal controvérsia, ao que parece, decorreu de um flagrante atecnia do legislador municipal que confundiu o lançamento do tributo, que sempre foi anual, com seu pagamento, sempre trimestral.

Reforça este entendimento o fato de que mesmo após a publicação da Lei 11.500 – norma que conferiu a atual redação do art. 29 da Lei 10.630, os Decretos Executivos continuaram com a sistemática anterior: lançamento anual e pagamento trimestral.

Entretanto, a partir da publicação dos Decretos n. 10.602/10, foi criada a possibilidade de que o pagamento do ISSQN pudesse ser parcelado em 10 parcelas mensais. No ano seguinte, veio à lume a Lei 12.454, de 29 de dezembro de 2011 que, pasme, alterou a redação do, há muito revogado, parágrafo primeiro do art. 105 do Código Tributário Municipal, com o intuito de permitir que o pagamento do ISSQN pudesse se dar em doze parcelas mensais.

#### Lei 12.454

*Art. 1º O § 1º do art. 105, da Lei nº 5.546, de 26 de dezembro de 1978, com a redação dada pela Lei nº 12.012, de 27 de abril de 2010, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*"Art. 105 (...)*

*§ 1º O pagamento do imposto lançado na forma do disposto neste artigo poderá ser efetuado em 12 (doze) parcelas mensais e nas demais formas de parcelamento previstas em regulamento, observado o disposto no § 1º, do art. 3º, desta Lei. § 2º (...)* § 3º (...)"

Observe-se que a Lei 12.454/11 tem quase a mesma redação da Lei 12.012/10 que anteriormente cometeu exatamente o mesmo equívoco, ao considerar como vigente o CTM na parte em que tratava do ISSQN. A única diferença entre as normas é que a anterior facultava o pagamento do tributo em 10





parcelas enquanto a lei posterior fala em 12 parcelas.

Apesar do erro crasso do legislador municipal, a leitura da Lei 12.454 permite concluir novamente que o sistema tributário municipal sempre teve em sua dogmática a anualidade do lançamento do ISSQN. Isto porque, a permissão legal do parcelamento do pagamento em 12 vezes, tinha como pressuposto óbvio, a anualidade do lançamento, que se supôs previsto, de forma equivocada é claro, em norma já revogada (*caput* do art. 105 do CTM).

Assim, embora ao arrepio da melhor técnica legislativa, o fato é que a *mens legis* da Lei 12.454 é perfeitamente clara. Primeiro, o lançamento do ISSQN é anual, pois a nova lei fez referência à norma revogada que assim o previa. Segundo, o pagamento, pode ser feito em doze parcelas e não mais em três, como antes previsto no art. 29 da Lei 10.630, na redação da Lei 11.500.

Ademais, há que se lembrar que a Lei 12.454 foi elaborada mediante processo legislativo regular, sendo uma manifestação da vontade popular expressa através de seus representantes democraticamente eleitos. Há, portanto, que se privilegiar a substância em detrimento da forma. O mesmo raciocínio, aliás, vem traçado pelo art. 18 da Lei Complementar n. 95/98, que trata da técnica legislativa:

*Art. 18. Eventual inexatidão formal de norma elaborada mediante processo legislativo regular não constitui escusa válida para seu descumprimento.*

Ressalte-se, novamente, que a alegação do impetrante de que *um tributo só deve se tornar exigível uma vez ocorrido o fato jurídico tributário* o que inviabilizaria a cobrança em janeiro do ISSQN referente a todo o ano, também decorre do fato de o ISSQN incidente sobre os serviços prestados pelos profissionais autônomos ser um tributo fixo, questão já debatida nesta sentença. No sentido de que a alegação do impetrante novamente esbarra na questão da forma de tributação do ISSQN dos profissionais autônomos, faz-se remissão à crítica feita à sistemática da tributação fixa pelo jurista Marçal Justen Filho, já citada anteriormente.

No mais, em vários tributos, tais como o IPTU e IPVA, o lançamento anual ocorre também em janeiro ou fevereiro, sem que se conheça qualquer alegação de irregularidades.

Ante o exposto, **denego a segurança.**

Sem honorários, nos termos do art. 25 da Lei n.º 12.016/2011.



JUSTIÇA FEDERAL DE 1ª INSTÂNCIA  
SUBSEÇÃO JUDICIÁRIA DE JUIZ DE FORA – MG  
— 3ª VARA —



Custas, pela impetrante.

Não havendo recurso voluntário, ao arquivo.

R.P.I.

Juiz de Fora, 07/01/2013.

  
**Juiz Bruno Savino**