

ISS alíquota fixa incidente nas sociedades profissionais: crítica e perspectiva da jurisprudência do STJ a partir de Humberto Ávila

Thiago Zanetti Küllinger

Resumo: O objetivo do presente artigo é criticar a relativização por parte do poder judiciário na aplicação das regras tributárias, restritivas de direitos fundamentais, após a ação do indivíduo, além de analisar os efeitos que essa não aplicação tem sobre o Estado de Direito e o princípio da Dignidade da Pessoa Humana.

Palavras-chave: Estado de direito. Restrição a direitos fundamentais. Regras e princípios. Dignidade da pessoa humana e sociedades profissionais.

Introdução

Imagine-se a seguinte situação hipotética: suponha-se que uma pessoa esteja perdida no deserto e possua consigo uma bússola. Contudo, a bússola, em questão, mesmo sempre apontando para o Norte, nem sempre conduz o indivíduo para o Norte, ou seja, ora guia-o para Leste, Oeste, Sul e eventualmente o Norte. Porém, o indivíduo só descobre o local *realmente* apontado quando chega nele, isto é, ele acaba sempre sendo surpreendido pela bússola. No momento em que inicia sua viagem, é guiado para um local (Norte) e no momento em que termina a viagem chega em outro local inesperado (Leste, Oeste, Sul ou Norte). A variação do destino se dá pelos mais diversos motivos – vento, temperatura, quantidade de pessoas envolvidas etc. Diante dessa situação, resta uma indagação: para que serve uma bússola “quebrada”, que, no lugar de guiar, acaba por enganar?

A mesma situação é vivida pelos contribuintes brasileiros, os quais, munidos do Direito legislado como guia de ação para suas vidas, são constantemente surpreendidos por decisões judiciais que descartam o mesmo Direito (leis) e constroem um novo “Direito” para o caso julgado. Desse modo, o contribuinte brasileiro está como o indivíduo da hipótese acima, tendo uma bússola – o Direito – que aponta um caminho a ser seguido, mas que, após a adoção da conduta prevista, tem o destino alterado pelo Poder Judiciário, que descarta a prescrição dada pelo Direito e exige outra conduta não prevista. Dessa forma, o Poder Judiciário – valendo-se de uma metáfora – muda as regras do jogo no fim e não no início da partida. Diante dessa situação resta uma indagação: para que serve um Direito “com regras voláteis”, que, no lugar de guiar, acaba por enganar?

· Advogado. Especialista em Direito Tributário (UFRGS). Especialista em Direito Público (IDC) Bacharel em Direito (UNIRITTER). E-mail: kullingerthiago@gmail.com. Telefone: (51) 99234-0775.

O presente artigo pretende analisar e criticar a diferença dos critérios exigidos pela lei (Poder Legislativo) e pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ (Poder Judiciário) no tocante à tributação das sociedades profissionais pelo imposto sobre serviços (ISS) calculado por meio de alíquotas fixas, em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade.

No centro do debate está a discussão sobre os limites interpretativos e aplicativos do Direito. Principalmente no que diz respeito ao fato de saber se o julgador, diante de uma regra jurídica, poderá desconsiderá-la em prol de uma finalidade – supostamente subjacente ao caso concreto –, deixando assim de aplicar a regra legalmente prevista. É lugar-comum, no Direito hoje, compreender que o sistema jurídico é composto por normas que se dividem em regras e princípios. Dificilmente encontrar-se-á na doutrina tributária contemporânea¹, especialmente após os ensinamentos de Ronald Dworkin e Robert Alexy, quem negue a existência dessa dupla espécie normativa. Contudo, é extremamente difícil encontrar na doutrina uma posição que defina *quando* a interpretação do dispositivo legal e a aplicação da norma deve corresponder a uma regra ou a um princípio.

Frente a essa dificuldade, que muitas vezes é negligenciada pela doutrina, Humberto Ávila tem a coragem de se posicionar e apresentar perspectivas, criteriosamente construídas em sua doutrina, estabelecendo critérios argumentativos e regras de prevalência, que permitem ao intérprete do dispositivo legal determinar, de forma objetiva, a aplicação de uma regra ou de um princípio no caso concreto². Com base nessa linha doutrinária é que se baseiam as críticas à jurisprudência do STJ, referente ao ISS com alíquota fixa incidente nas sociedades profissionais.

¹ Tome-se como exemplo a abalizada doutrina a seguir referida, para demonstrar aceitação dos princípios e das regras como normas jurídicas: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012; COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012; MELLO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Dialética, 2012; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Forense, 2014; CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012; DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007; BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. Rio de Janeiro: Dialética, 2009; SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019; PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014; TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerrecht)**. 18. ed. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008. v. I.

² Similar observação foi realizada por André Folloni, ao dizer que “[...] raros exemplos de propostas de controle argumentativo no direito tributário são os esforços de HUMBERTO ÁVILA que, com fundamento no direito constitucional brasileiro, inclusive em suas normas tributárias, vistas de forma ampla e complexa, busca hierarquizar os argumentos que podem sustentar uma solução jurídica correta – cf. [...]” FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil – crítica e perspectiva a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 333. nota de rodapé nº 227.

1 O caso – análise legal e jurisprudencial

O princípio do Estado de Direito determina que o indivíduo/cidadão/contribuinte deve estar submetido ao império da lei (Direito) e não ao império dos homens (vontade do intérprete e aplicador do Direito)³. Forte nesse princípio o Direito deve ser prescritivo⁴, prospectivo⁵ conhecível, calculável e confiável⁶, para assim poder assegurar ao indivíduo sua dignidade como ser humano livre e racional, que é capaz de guiar a sua própria vida de acordo com suas escolhas e consequências⁷.

No altiplano normativo do Estado de Direito Brasileiro está a Constituição, que funciona como o instrumento normativo fundamental do Direito, daí se falar em princípio da Supremacia da Constituição⁸. A Constituição Brasileira de 1988 (CF/88) possui uma peculiaridade, não vista em outras Constituições, que consiste em regulamentar de forma minuciosa e exaustiva a estrutura de todo o sistema tributário nacional⁹ impositivo¹⁰. É por isso que se fala em sistema constitucional tributário no Brasil¹¹.

³ ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 21.

⁴ Prescritivo: “Enunciado prescritivo é um enunciado cuja função direta consiste em alterar o comportamento do destinatário, mesmo contra sua vontade. Tal função só será cumprida, no entanto, se as palavras e expressões nele contidas exprimirem significados que nem o destinatário nem o julgador possam livremente modificar.” *Ibid.*, p. 60.

⁵ Prospectivo: “O Direito, pois precisa ter efeitos prospectivos, e não retroativos. Por esse fundamento é que a Constituição proíbe as leis retroativas, bem como as que atingem o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.” *Ibid.*, p. 17.

⁶ Os conceitos de cognoscibilidade, calculabilidade e confiabilidade do direito como elementos do princípio da segurança jurídica estão perfeitamente delineados na obra Teoria da Segurança Jurídica de Humberto Ávila. Vide: ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. *Passim*.

⁷ *Id.* **Constituição, liberdade e interpretação**. *Op. cit., passim*.

⁸ Ana Paula Oliveira Ávila expõe com extrema clareza a noção de supremacia da constituição. Vide: “Nos ordenamentos em que se adota o sistema constitucional adota-se também o chamado Princípio da Supremacia da Constituição, que garante à Constituição a posição hierárquica superior nas fontes normativas. A supremacia é mantida, basicamente, por dois mecanismos: (a) a rigidez da Constituição, característica que lhe garante não poder ser modificada por qualquer ato normativo inferior, e aí se podem incluir as leis ordinárias, complementares, medidas provisórias, etc., e, ainda (b) o controle de constitucionalidade, como meio para invalidar ou negar aplicação aos atos normativos inferiores à Constituição que sejam com ela incompatíveis, seja no que concerne à forma, seja ao conteúdo.” ÁVILA, Ana Paula Oliveira. Razoabilidade, proteção do direito fundamental à saúde e antecipação de tutela contra a fazenda pública: uma análise problemática sobre o efeito vinculante e o controle concreto de constitucionalidade no Brasil. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 29, jan./fev./mar. 2012. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/artigo/Ana-Paula-Oliveira-Avila/razoabilidade-protecao-do-direito-fundamental-a-saude-e-antecipacao-de-tutela-contr-a-fazenda-publica>. Acesso em: 28 ago. 2019.

⁹ Como bem destacado por Andrei Pitten Velloso, o sistema tributário é em essência nacional: “[...] o sistema tributário é, em sua essência, nacional, aplicando-se a todos os membros da federação: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Dizemos ‘em sua essência’ porque há preceitos voltados exclusivamente à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Porém, a regulação da estrutura fundamental do sistema é nacional, mormente no que concerne às limitações constitucionais ao poder de tributar: os princípios da legalidade, da igualdade, da capacidade contributiva, do não confisco, da irretroatividade, da anterioridade, entre outros, aplicam-se aos três níveis federativos, assim como as imunidades à instituição de impostos”. VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 18.

¹⁰ Como bem destacado por Andrei Pitten Velloso: “É uma peculiaridade marcante da nossa Constituição Federal dedicar um capítulo específico à matéria tributária, em cujo bojo se regula minuciosamente a

Outra peculiaridade do sistema tributário nacional advém do fato de ser o Brasil composto de vários níveis de governo, isto é, trata-se de uma Federação composta pelos seguintes entes federados: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Nesse sentido, a CF/88, em seu art. 146, III¹², determina que, obrigatoriamente por meio de Lei Complementar, devem ser editadas **normas gerais** cuja aplicação será nacional (aplicando-se a todos os entes federativos) e com função de uniformizar a aplicação das normas tributárias aos diferentes entes federativos¹³.

No tocante ao fato de a CF/88 regular de maneira minuciosa e precisa o sistema tributário¹⁴, é necessário destacar que o sistema tributário é primordialmente constituído por **regras**¹⁵, notadamente regras de competência¹⁶. Sendo assim, o poder impositivo tributário é regido por regras que estabelecem o que é permitido, proibido e obrigatório, e essas regras são estruturadas pelo modelo deôntico “se, então”¹⁷.

Desse modo, o art. 156 da CF/88¹⁸ prescreve uma regra de competência tributária, atribuindo aos Municípios o poder de instituir impostos, dentre eles o ISS. No *caput* do art. 156, a regra concede uma faculdade ao ente tributante para instituir ou não o imposto (*regra*

estrutura de todo o sistema impositivo brasileiro.” *Ibid.*, p. 17.

¹¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. *Passim*.

¹² “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]” BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

¹³ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 18.

¹⁴ Pode-se dizer que o modelo tributário é preciso, uma vez que a Constituição o regula de forma a assegurar a sua previsibilidade. Nesse sentido Humberto Ávila: “[...] o modelo tributário instaurado pela Constituição não é um modelo de concreção, mas um modelo de previsibilidade ou, pelo menos, é um modelo de previsibilidade mínima”. ÁVILA, Humberto. *Ágio com fundamento em rentabilidade futura. Empresas do mesmo grupo. Aquisição mediante conferência em ações. Direito à amortização. Licitude formal e material do planejamento*. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 205, p. 163-184, out. 2012. p. 175.

¹⁵ Utiliza-se a palavra regra em seu sentido técnico jurídico para diferenciá-la de outros tipos normativos, tais como (norma) princípios e ou (metanorma) postulado. Aderimos aqui à teoria das normas de Humberto Ávila. *Id.* **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016. *Passim*.

¹⁶ Como bem destacado por Humberto Ávila, as regras de competência tributária exprimem “[...] conceitos, isto é, significados que conotam propriedades necessárias e suficientes para a sua configuração: necessárias no sentido de que, sem elas, o conceito não se constata; suficientes no sentido de que, sem elas, o conceito se verifica. A interpretação dos dispositivos constitucionais relativos à atribuição do poder de tributar e à aplicação de regras de competência tributária não podem produzir efeitos extensivos ou analógicos, pois estes, conquanto eventualmente permitidos nos âmbitos em que os direitos fundamentais são promovidos pelos particulares, não podem ser admitidos nos âmbitos em que os direitos fundamentais dos cidadãos são restringidos pelo exercício do poder estatal”. *Id.* **Competências tributárias – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 68.

¹⁷ *Id.* **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 130.

¹⁸ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]” BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

que determina uma permissão). Ao passo que, no inciso III do art.156¹⁹, a regra determina uma permissão, uma proibição e uma obrigação, que são: *primeiro*, permite a instituição do ISS (*regra que determina uma permissão*); *segundo*, proíbe que o ISS corresponda aos serviços previstos no art. 155, II, da CF/88 (*regra que determina uma proibição*); e, *terceiro*, obriga que os serviços, para serem tributados pelo ISS, devem estar definidos em Lei Complementar, notadamente normas gerais (*regra que determina uma obrigação*).

Necessário observar, como bem definido por Andrei Pitten Velloso, que a regra de competência tributária atribuiu ao Estado (poder legislativo) uma posição de potestatividade que coloca o indivíduo (cidadão) em uma situação de sujeição²⁰. Ou seja: o Estado tem o direito de instituir e cobrar o tributo e o cidadão tem o dever de se sujeitar e pagar o mesmo. Esse poder de instituir e cobrar o tributo concedido ao Estado tem como consequência o dever do indivíduo de se submeter ao tributo instituído e de pagar o mesmo. Essa posição de sujeição em que o indivíduo é colocado representa uma restrição aos seus direitos fundamentais de liberdade e propriedade²¹, uma vez que o indivíduo não tem liberdade (*liberdade jurídica – regra que determine uma faculdade/permissão*) para decidir se irá ou não pagar o tributo, bem como o fato de pagar o tributo necessariamente corresponderá a uma diminuição de sua propriedade. Nesse sentido, toda norma impositiva tributária corresponde a uma norma de restrição de direitos fundamentais.

Com efeito, cabe destacar que o ISS, no que corresponde a sociedades profissionais, é regulado por duas normas gerais, sendo elas: o Decreto-Lei nº 406/68 e a Lei Complementar nº 116/03. Pontualmente interessa o fato de que, de acordo com a Súmula 663 do STF²², o art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68 foi recepcionado pela CF/88, notadamente na qualidade de norma geral e por isso está vigente, é válido e eficaz.

Especificamente interessa que as prescrições dos §§1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68²³ determinam que as sociedades profissionais que prestarem os serviços

¹⁹ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.” BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

²⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 25.

²¹ ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. *Passim*.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 663**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=663.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em: 20 set. 2019. “Os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 foram recebidos pela Constituição”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 663**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=663.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em: 20 set. 2019.

²³ “Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. § 1º Quando se tratar de prestação de serviços

correspondentes aos itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa²⁴ ficam sujeitas ao ISS calculado por meio de alíquotas fixas, em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade. Outrossim, o referido diploma legal determinou que as sociedades profissionais devem adotar 03 (três) condutas, sendo elas: a) a sociedade deve prestar o serviço de forma pessoal; b) a sociedade deve ser composta por profissionais habilitados; e c) os profissionais da sociedade respondem com responsabilidade pessoal por seus atos.

Desse modo, resta claro que, forte na norma geral, as **sociedades profissionais** que forem **constituídas** por profissionais habilitados, que prestem o serviço de forma pessoal, que se responsabilizem pessoalmente pelos seus atos e que **exercam os serviços** previstos nos itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa, terão **como consequência** o ISS calculado por meio de alíquotas fixas, calculado em relação a cada profissional habilitado.

Aqui temos um claro exemplo de regra jurídica (modelo deôntico “se, então”) que pode ser representada pelo *standard* “Se ‘A’ então ‘Z’”, onde “A” representa a hipótese (*composta pelos fatos que determinam a sua ocorrência*), e “Z” representa a consequência (*a consequência que a realização da hipótese “A” gerará*). Nesse sentido, pode-se analiticamente definir que a regra jurídica prescribente dos §§1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 possui a seguinte estrutura: **se a hipótese “A”** (que exige para a sua perfectibilização a realização dos seguintes fatos: *primeiro*, a existência de uma sociedade profissional, que em sua estrutura possua 03 (três) características, sendo elas: a) ser composta por profissionais habilitados; b) que os profissionais prestem o serviço de forma pessoal; e c) que seus profissionais se responsabilizem pessoalmente pelos seus atos; *segundo*, que os serviços prestados correspondam aos serviços listados nos itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91

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).” BRASIL. Palácio do Planalto. **Decreto-Lei nº 406**, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

²⁴ “(1.) Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultra-sonografia, radiologia, tomografia e congêneres; (4.) Enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária); (8.) Médicos veterinários; (25.) Contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres; (52.) Agentes da propriedade industrial; (88.) Advogados; (89.) Engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos; (90.) Dentistas; (91.) Economistas; (92.) Psicólogos; [...]” *Ibid.*

e 92 da lista anexa do referido diploma legal), **ocorrerá a consequência “Z”** (o ISS será calculado por meio de alíquotas fixas, em relação a cada profissional habilitado).

Porém, o STJ, ao analisar o caso em questão, acabou trasmudando a regra prevista na norma legal, criando uma “nova” norma geral e exigindo novos critérios não determinados pela lei. De acordo com os julgadores do STJ, para que a consequência “Z” (*ISS calculado por alíquota fixa*) fosse aplicada, além da concretização da hipótese “A” (*previsão do Decreto-lei nº 406/68*) seria necessário que as sociedades profissionais preenchessem mais 02 (dois) requisitos, sendo eles: a) que as sociedades profissionais não tivessem limitação do risco; e b) que as sociedade profissionais fossem uniprofissionais, isto é, aquelas em que todos os sócios exercem a mesma profissão.

Forte no entendimento dos julgadores do STJ, a regra legal (Decreto-Lei nº 406/68) não era suficiente para preencher as finalidades normativas que deveriam ser (supostamente) resguardadas. Assim, com base em uma interpretação, diga-se “principiológica”, focada em promover a finalidade normativa, o Tribunal criou uma nova lei: *primeiro*, de acordo com o STJ a limitação do risco é própria das sociedades empresariais, o que não se coaduna com a **finalidade** das sociedades profissionais. Logo, as sociedade profissionais, para gozarem das consequências previstas pela lei (Decreto-Lei nº 406/68) não poderiam ter limitado o seu risco, mesmo que a lei nunca tenha exigido tal critério para sua consecução²⁵; *segundo*, de acordo como o STJ, as sociedades profissionais deveriam ser uniprofissionais, pois as sociedades pluriprofissionais presumem o objetivo de lucro – o que é próprio de atividade mercantil – e o que não se coaduna com a **finalidade** das sociedades profissionais. Desse modo, para que as sociedades profissionais pudessem gozar das consequências previstas pela lei (Decreto-Lei nº 406/68), não poderiam ser pluriprofissionais, mesmo que a lei nunca tenha exigido tal critério para sua consecução²⁶.

²⁵ Nesse sentido, destacam-se pontuais decisões que não são isoladas, podendo ser somadas outras tantas: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental do Recurso Especial 1031511/ES**. Rel. Min Humberto Martins, DJ de 9.10.2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200800281416&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 ago. 2019; *Id.* Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1057668/RS**. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 4.2.2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200801043238&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 ago. 2019; *Id.* Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental do Recurso Especial 898198/BA**. Rel. Min. Mauro Campbell Marques, set/2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200601640448&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 ago. 2019.

²⁶ Destacam-se decisões nesse sentido, que não são isoladas, podendo ser somadas outras tantas: *Id.* Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 629.477/RJ**. Primeira Turma, Min. Francisco Falcão, DJ de 1º.7.2005. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200400197447>

Desse modo, a norma que podia ser representada pelo *standard* “Se ‘A’ então ‘Z’” passou a ser representada pelo *standard* “Se ‘A’ então ‘Z’, salvo se ‘X’”. Assim, de acordo com o STJ, a **hipótese “A”** (que exige para a sua perfectibilização a realização dos seguintes fatos: *primeiro*, a existência de uma sociedade profissional, que em sua estrutura possuam três características, sendo elas: a) ser composta por profissionais habilitados; b) que os profissionais prestem o serviço de forma pessoal; e c) que seus profissionais se responsabilizem pessoalmente pelos seus atos; *segundo*, que os serviços prestados correspondam aos serviços listados nos itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa do referido diploma legal), terá a **consequência “Z”** (o ISS será calculado por meio de alíquotas fixas, em relação a cada profissional habilitado), **salvo se “X”** (salvo se a sociedade profissional seja uniprofissional e não possua limitação de risco).

Com efeito, para o que interessa ao nosso estudo, duas observações devem ser realizadas: *primeiro*, o STJ institui requisitos retroativos, isto é, após a ação do indivíduo; *segundo*, o STJ deixou de aplicar os meios eleitos pelo legislador (regra), elegendo outros meios com o fim de promover uma suposta finalidade existente na norma, ou seja, ponderou princípios e dessa ponderação criou uma nova regra. A segunda parte deste artigo centrar-se-á na crítica das referidas decisões do STJ.

2 A crítica

O fato de o STJ incluir 02 (dois) requisitos novos, não previstos na lei (Decreto-lei nº 406/68) e de forma posterior à ação humana, acaba por fulminar o princípio fundamental da dignidade humana e da liberdade, uma vez que o indivíduo que realizou a ação contando com o comando da lei acaba sendo surpreendido pela sua não aplicação, fazendo com que sua ação livre e racional seja descartada²⁷.

Nesse sentido, os princípios da dignidade humana e da liberdade, que deveriam assegurar ao indivíduo o direito de guiar sua própria vida, sendo senhor de suas próprias escolhas e devedor das consequências oriundas das mesmas²⁸, compreendido como um ser dotado de capacidade racional e livre para “encontrar seu justo lugar no seio da ordem

&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea. Acesso em: 28 ago. 2019; *Id.* Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo no Ag nº 611.294/RJ**. Segunda Turma, Min. Castro Meira, DJ de 13.12.2004. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200400792380&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 ago. 2019.

²⁷ ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 11-20.

²⁸ “Ser de fato tratado como um sujeito é ter capacidade de ser autor da própria identidade e da própria vida, agindo consciente e livremente para definir os próprios desígnios e as próprias responsabilidades, com estas arcando inteiramente depois de agir.” *Ibid.*, p. 11.

cósmica”²⁹ e assim ser feliz e ter uma boa vida³⁰, guiada por suas escolhas e não por imposições, é aniquilado pelo arbítrio do julgador que descarta a lei e acaba com o Direito.

Obviamente, a liberdade individual não é e nem pode ser total, pois o ser humano vive em comunidade, notadamente em um Estado de Direito, onde, por meio das leis, os limites são impostos ao indivíduo. Contudo, esses limites não podem ser impostos após a ação humana ter sido realizada; obrigatoriamente devem ser impostos antes da ação do ser humano, para assim servir como guia da ação humana e respeitar o ser em sua dignidade. Nesse sentido, são precisas as palavras de Miguel Reale: “O indivíduo deve ceder ao todo, até e enquanto não seja ferido o valor da pessoa, ou seja, a plenitude do homem enquanto homem. Toda vez que se quiser ultrapassar a esfera da ‘personalidade’ haverá arbítrio.”³¹

Assim, no momento em que o STJ desconsiderou as exigências da Lei Tributária (lei instituidora de restrição a direitos individuais) e introduziu 02 (duas) novas exigências não previstas na lei e com as quais o indivíduo não podia contar, a razão humana foi descartada e a vida do ser humano acabou sendo decidida ao acaso e não por sua livre escolha³². A decisão do STJ fere, além dos direitos do indivíduo, o próprio Estado de Direito, tornando as leis, notadamente as regras, em meras palavras dispostas em papel, que servem de conselhos, mas sem poder cogente para os julgadores. Nesse sentido, Humberto Ávila é preciso:

Ainda, para que o indivíduo possa autonomamente desenhar sua própria vida e livremente determinar seu curso, ele precisa agir com base no Direito no presente e não ser surpreendido pelo Direito no futuro. O Direito, pois, precisa ter efeitos prospectivos, e não retroativos. Por esse fundamento é que a Constituição proíbe as leis retroativas, bem como as que atingem o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Mas se o indivíduo pratica o fato “A”, por aceitar a consequência “Z”, **e depois que agiu e já não pode recuar no tempo e mudar o passado alguma autoridade decide alterar o significado de “A” ou a dimensão da consequência “Z”, eis que novamente ele é tratado como um objeto, e não como um sujeito de direitos.** E isso porque exerceu sua autonomia agindo com base em determinado significado a que se pretendia determinada consequência. Se portanto, uma vez consumada sua ação, é alterado o significado com base no qual ele agiu, ou modificada a consequência que deveria ser aplicada como decorrência do fato que ele praticou, resulta o indivíduo impedido de efetiva e livremente escolher as alternativas de ação e de decidir que consequências deverá futuramente suportar, pois tanto o significado que guisou sua ação quanto a consequência a ela atrelada pelo

²⁹ FERRY, Luc. **Aprender a viver** – filosofia para os novos tempos. Tradução Véra Lucia dos Reis. Rio de Janeiro: Objetiva, 2006. p. 43.

³⁰ *Ibid.*

³¹ REALE, Miguel. **Introdução à filosofia**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 242.

³² ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 61.

Direito são arbitrariamente modificados depois que ele agiu. Logo – e uma vez mais –, é-lhe vedado exercer sua liberdade.³³ [Grifo nosso].

Nesse sentido, a CF/88 prescreve a separação dos Poderes, estabelecendo o que cabe a cada um deles. Assim, cabe ao Poder Legislativo editar leis, e ao Poder Judiciário, quando provocado, interpretar os dispositivos legais (editados pelo Poder Legislativo) e aplicar as normas ao caso concreto³⁴. Quando o aplicador da lei (Poder Judiciário) desconsidera o direito criado pelo legislador (Poder Legislativo), a separação dos Poderes fica comprometida. E aqui está o cerne da discussão. Observe-se que o legislador cria dispositivos dos quais o intérprete extrai as normas³⁵. Como as normas (regras e princípios³⁶) são fruto da interpretação e como uma mesma norma pode ser tanto regra como princípio^{37 38}, os Tribunais

³³ ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 17.

³⁴ *Ibid.*, p. 22.

³⁵ “Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado. O importante é que não existe correspondência entre norma e dispositivo, no sentido de que sempre que houver um dispositivo haverá uma norma, ou sempre que houver uma norma deverá haver um dispositivo que lhe sirva de suporte.” *Id.* **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 50. Nesse sentido, Riccardo Guastini, assevera que não há correspondência bi-unívoca entre disposição e norma. GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Tradução Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005. p. 23 *et seq.*

³⁶ *Conceito de regra*: “As regras são normas cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição e a construção conceitual dos fatos”. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios... Op. cit.**, p. 102.

Conceito de princípio: “Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”. *Ibid.*, p. 102.

³⁷ De acordo com Humberto Ávila, um mesmo dispositivo pode dar origem a normas distintas (regras ou princípio) e/ou metanormas (postulados). “[...] admite a coexistência das espécies normativas em razão de um mesmo dispositivo. Um ou mais dispositivos podem funcionar como ponto de referência para a construção de regras, princípios e postulados. [...] Um ou vários dispositivos, ou mesmo a implicação lógica deles decorrente, pode experimentar uma *dimensão* imediatamente comportamental (regra), finalística (princípio) e/ou metódica (postulado).” *Ibid.*, p. 92.

³⁸ Segundo Humberto Ávila, o fato de um mesmo dispositivo poder dar origem a normas distintas e ou metanormas, não significa que essa construção é livre aos desígnios subjetiva do intérprete. “Quando se afirma que um mesmo dispositivo pode produzir uma regra ou um princípio não se está sustentando que o intérprete possa caprichosamente definir que tal dispositivo exprima uma regra ou um princípio. Está-se, em vez disso, dizendo que um dispositivo que refere diretamente o comportamento permitido, proibido ou obrigatório – e, *nesse âmbito específico de referência*, vale como regra, e não como princípio – pode indiretamente, *noutro âmbito de referência mais amplo*, servir de base para o estabelecimento de um princípio. Por exemplo, quando a Constituição estabelece que é vedado aos entes federados instituir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça, ela estatui uma regra que pode ser reformulada de modo hipotético-condicional: se deve haver instituição ou aumento de tributos, então, deve ser editada uma lei. O dispositivo refere diretamente o comportamento permitido e obrigatório a ser adotado pelos entes federados, não deixando que possam, no que se refere à instituição e ao aumento de tributos, escolher qualquer outro meio. Assim, no que toca à instituição e ao aumento de tributos, o legislador constituinte estabeleceu uma regra, não um princípio, não podendo o intérprete transformá-la em um princípio. Todavia – e aqui aparece a formação indutiva de um princípio para outro âmbito de aplicação –, ao exigir a edição de uma lei para instituir ou aumentar tributos, pode-se dizer que a Constituição, indiretamente, também

vêm desconsiderando as regras e priorizando os princípios. Como ocorreu nas decisões do STJ no tocante à tributação das sociedades profissionais, e como ordinariamente ocorre no dia a dia forense (*p.ex.: na responsabilização tributária por grupo econômico*). Ocorre que o intérprete não é livre para escolher se a norma é uma regra ou um princípio, nem mesmo pode optar arbitrariamente pela utilização de uma regra ou de um princípio, pois a CF/88 e as leis em relações aos direitos regulados (restrição ou ampliação de direitos individuais) preestabelecem o tipo normativo inserto no dispositivo³⁹.

Observe-se que as regras jurídicas descrevem um comportamento a ser adotado estabelecendo o que é permitido, proibido e obrigatório. Ao passo que os princípios estabelecem uma finalidade que se deseja alcançar. O que interessa ao estudo em questão é o fato de que as regras estabelecem os meios (permissão, proibição e obrigação), pelo qual a ação humana deverá ou poderá ser realizada. E os princípios estabelecem os fins a serem perseguidos, sem predeterminar os meios, para a consecução de alguns fins. A questão gira em torno dos meios e fins. Toda regra tem um fim que lhe é axiologicamente sobrejacente, bem como todo princípio necessita de um meio para realizar o estado de coisas que almeja.

Nesse sentido, é imperioso saber se CF/88 e/ou a lei estabeleceram os meios para a promoção de determinado fim ou se deixaram em aberto a escolha dos meios para a promoção do fim. Isso é da mais alta relevância, pois quando o Poder Legislativo preestabelece os meios – regras – ele já ponderou todas as razões que envolvem a promoção do fim, e por meio da regra deu a solução para o caso e predeterminou o caminho a ser seguido⁴⁰, “[...] impedindo que o julgador possa posteriormente efetuar uma ponderação e, por meio dela, escolher um procedimento diverso ou definir um conteúdo diferente”⁴¹. Pense-se num exemplo: é uma regra jurídica a determinação de que os veículos devam ser conduzidos pelo lado direito da via; contudo, por trás dessa regra estão diversos princípios jurídicos que visam assegurar diversas finalidades, como, *p.ex.:* organização, segurança e harmonia no trânsito⁴². Frente a essa regra o julgador não é livre, para no caso concreto, ponderar e decidir se seria melhor

protegeu um ideal de previsibilidade da atuação estatal e um âmbito de liberdade para os contribuintes. Assim, o mesmo dispositivo, num âmbito de referência mais amplo, pode servir de base para o estabelecimento de um princípio, qual seja, o princípio da previsibilidade da atuação estatal. É nesse sentido que se afirma que um dispositivo pode servir de fundamento para uma regra ou um princípio, dependendo da perspectiva que se adote – o que não significa, de modo algum, que para o âmbito específico de referência comportamental abrangido diretamente pelo dispositivo, ele possa ser interpretado como regra ou como princípio. Para esse âmbito ele serve, necessariamente, de fundamento para uma regra.” [Grifo no original.]. ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 57-58.

³⁹ *Ibid.*, p. 56 *et seq.*

⁴⁰ *Ibid.*, p. 23.

⁴¹ *Ibid.*, p. 23.

⁴² MACCORMICK, Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito**. Tradução Waldéa Barcello. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 202-203.

para promoção dos fins (organização, segurança e harmonia no trânsito) que os indivíduos conduzissem os seus veículos pela via esquerda ou direita, pois essa escolha já foi realizada pelo legislador, validada pela edição de uma lei e informada aos cidadãos pela publicação da lei. Outrossim, nem mesmo a eleição das finalidades a serem promovidas são subjetivas e fruto da consciência particular de cada julgador, pois as finalidades a serem perseguidas são objetivadas pela CF/88 e pela lei⁴³. Nesse exato sentido Humberto Ávila é preciso:

O crucial, nesse passo, é demonstrar que o intérprete – seja ele o legislador, o administrador ou o julgador – não é livre nem para definir os fins, nem para escolher os meios. Os fins a serem perseguidos não são os fins subjetivamente definidos pelo próprio intérprete, mas aqueles estabelecidos na Constituição. E os meios a serem escolhidos não são os meios arbitrariamente escolhidos pelo intérprete, mas aqueles eleitos pela Constituição. Desse modo, se a Constituição regrou determinada matéria referindo diretamente aquilo que é permitido, proibido ou obrigatório, não cabe ao intérprete, mesmo que se socorrendo de um princípio, substituir o que a Constituição diretamente definiu como permitido, proibido e obrigatório por aquilo que ele próprio entende deva ser considerado permitido, proibido ou obrigatório – repita-se, por melhores e mais cativantes que sejam suas intenções.⁴⁴

A complexidade interpretativa é aumentada, e deve ser orientada por regras de prevalência e hierarquia argumentativa, no tocante à análise da interpretação dos dispositivos legais que *aumentam* ou *restringem* direitos fundamentais de liberdade e propriedade individuais. Desse modo, diante da interpretação de um dispositivo que *restringa* direitos fundamentais, deve prevalecer os argumentos semânticos, sintáticos e sistemáticos, sobre os argumentos teológicos, históricos e genéticos. Ao passo que, diante da interpretação de um dispositivo que *aumente* direitos fundamentais, podem prevalecer os argumentos teológicos, históricos e genéticos, sobre os argumentos semânticos, sintáticos e sistemáticos; contudo, essa prevalência argumentativa, no tocante ao aumento de direitos, não é a “regra”, mas uma exceção, pontualmente aceita em casos excepcionais de ampliação de direitos fundamentais, mas jamais aceita no caso de restrição de direitos fundamentais⁴⁵.

Por tudo que foi dito, compreende-se que as decisões do STJ devem ser revistas, a *uma*, porque a regra de prevalência de argumento teológico sobre o argumento semântico não pode ser adotada em normas que *restringam* direitos individuais⁴⁶. A *duas*, porque os argumentos

⁴³ Nesse sentido: ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019; GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

⁴⁴ ÁVILA, *op. cit.*, p. 24.

⁴⁵ *Ibid.*, p. 22-26.

⁴⁶ *Ibid.*, p. 38-39.

teológicos adotados pelo STJ são contraditórios e desconsideram os significados usuais e preliminares das palavras, alterando e desconsiderando o conceito de sociedade que é próprio do Direito Civil. Pois, no momento em que o STJ criou um entendimento de que somente sociedades empresariais podem ter o objetivo de lucro e que somente sociedades empresariais podem limitar o risco, ele simplesmente desconsiderou o conceito de sociedade já previamente dado pelo Código Civil.

Em primeiro lugar, é preciso destacar que almejar lucro é algo inerente ao conceito de sociedade, ou seja, a palavra sociedade em seu uso linguístico técnico⁴⁷ é conceituada como sendo uma pessoa jurídica com objetivos econômicos⁴⁸. Nesse sentido, a atividade econômica deve ser compreendida com o objetivo de lucrar.

Forte nas lições de Miguel Reale, pode-se dizer que as sociedades se subdividem em sociedade econômica em geral e sociedade empresária, cabendo para a sociedade econômica em geral a atuação como sociedade profissional, ou seja, sociedade não empresária. Contudo, o que importa para o caso em questão é que tanto a sociedade econômica em geral (sociedade profissional) quanto a sociedade empresária exercem atividade econômica, ou seja, ambas têm por fim a partilha de resultados. Desse modo, exercer atividade econômica não pode ser um elemento dissociador desses tipos societários, uma vez que é um elemento próprio do gênero sociedade que se subdivide em duas espécies, empresarial e profissional⁴⁹: Assim, como ambas as sociedades almejam o lucro, esse elemento está presente em ambas, ou melhor, é um elemento indissociável de ambas.

Com efeito, a execução de uma atividade por meio de uma pessoa jurídica que não almeje o lucro é próprio das associações, isto é, de outro tipo de pessoa jurídica, diferente da

⁴⁷ Conforme Karl Larenz, existe uma diferença entre o uso comum e o uso técnico das palavras. LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 451.

⁴⁸ REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 1. p. 463.

⁴⁹ “[...] parece oportuno lembrar que, na sistemática da nova codificação civil, há uma distinção básica entre associação e sociedades, aquela relativa atividades científica, artísticas e culturais, esta pertinente à atividade econômica.

Por sua vez as sociedades se desdobram em sociedade econômica em geral e sociedade empresária. Têm ambas por fim a produção ou a circulação de bens ou serviços, sendo constituídas por pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir para o exercício de atividade econômica e a partilha entre si dos resultados.

Exemplo típico de sociedade econômica não-empresária é a constituída entre profissionais do mesmo ramo, como, por exemplo, a dos advogados, médicos ou engenheiros, configurando-se como sociedade simples (arts. 966 e 981) cujo contrato social é inscrito no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, salvo quando se tratar de sociedade de advogados que se inscreve apenas na OAB (art. 16 da Lei nº 8.906/94).

O Código Civil não define o que seja ‘sociedade empresária’, limitando-se a dizer que ela é constituída ‘por empresários como tais, sendo inscrita na Junta Comercial que é Registro Público de Empresas Mercantis (art. 967).’ REALE, Miguel. **Estudos preliminares do Código Civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 49.

pessoa jurídica que corresponde às sociedades⁵⁰. Nesse sentido, exigir que as sociedades profissionais não almejem o lucro é por fim exigir que as sociedades profissionais não sejam sociedades. Ou seja, é por fim exigir que no lugar de sociedades profissionais tenha-se associações profissionais, o que, com todo respeito, é impossível de ser extraído do Decreto-Lei nº 406/68. Nesse ponto específico, o STJ desconsiderou por completo a interpretação semântica.

Em segundo lugar, de acordo com art. 983 do CC/02⁵¹, é expressamente permitido que as sociedades simples (sociedades não empresárias) possam se constituir com qualquer um dos tipos societários⁵² abrangidos pelos artigos 1039 a 1092 do CC/02. Assim, estando a sociedade limitada definida no dispositivo dos artigos 1.052 a 1.054 do CC/02, não há impeditivo legal para que as sociedades profissionais possam limitar o risco.

É importante observar que, o fato de o sócio ser responsável pelos seus atos profissionais não exige que a sociedade não possa limitar o seu risco. Por exemplo, o fato de um advogado ser pessoalmente responsável pelo processo no qual atua não impede que a sociedade da qual ele seja sócio limite o risco da atividade.

Nesse ponto, o STJ desconsiderou por completo a interpretação sistemática, analisando um único dispositivo legal de forma isolada, sem levar em conta o ordenamento jurídico do qual ele faz parte. Aqui cai como uma luva a lição de Tercio Sampaio Ferraz Jr: “[...] nunca leia só um artigo, leia também os parágrafos e os demais artigos”⁵³.

Em terceiro lugar, não há regra legal, nem na norma geral tributária nem no Código Civil, que distingam sociedades profissionais de sociedades empresariais pelo fato de serem

⁵⁰ “[...] as pessoas jurídicas de Direito Privado podem ser agrupadas em três tipos fundamentais, em razão da sua constituição e de suas finalidades, a saber, as *associações*, as *sociedade* e as *fundações*. As fundações se diferenciam das associações e das sociedades, na medida em que elas não resultam de uma aglomeração orgânica de pessoas para a realização de objetivos comuns, tenham eles ou não conteúdo econômico, mas da afetação de um patrimônio a determinadas finalidades, reputas pelo instituidor (art.62).

Já entre a associações e as sociedades, a distinção reside na natureza dos objetivos que inspiram a comunhão de esforços pessoais de seus integrante. Nas associações, os objetivos que unem as pessoas *não são econômicos* (art. 53); Nas sociedades, esses objetivos *são econômicos*, sejam elas empresárias ou não (art. 981).” LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. A disciplina do direito de empresa no novo Código Civil brasileiro. In: COELHO, Fábio Ulhoa (coord.). **Tratado de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 1. p. 103-121. p. 115-116. Todos os artigos mencionados na citação correspondem ao Código Civil de 2002.

⁵¹ “Art. 983. A sociedade empresária deve constituir-se segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092; a **sociedade simples pode constituir-se de conformidade com um desses tipos**, e, não o fazendo, subordina-se às normas que lhe são próprias.” [Grifo nosso.]. BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

⁵² Art. 1.039 a Art. 1.044 – da Sociedade em Nome Coletivo; Art. 1.045 a Art. 1.051 – da Sociedade em Comandita Simples; Art. 1.052 a Art. 1.054 – da Sociedade Limitada; Art. 1.088 a Art. 1.089 – da Sociedade Anônima; Art. 1.090 a Art. 1.092 – da Sociedade em Comandita por Ações. *Ibid*.

⁵³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p .294.

pluriprofissionais ou uniprofissionais. Necessário observar que o STF⁵⁴, em antigo julgado, já pronunciou com esse entendimento.

Contudo, não se pode negar o fato de que nada impede que a lei específica de cada profissão possa implementar tal exigência, de que as sociedades sejam uniprofissionais. Nesse caso estar-se-ia diante de lei específica, como é o caso, por exemplo, do art. 16 da Lei nº 8.906/94 – Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB)⁵⁵ – que exige que as sociedades de advogados sejam uniprofissionais.

Em quarto lugar, o STJ desprezou a regra do art. 110 do CTN⁵⁶, uma vez que alterou o conceito de sociedade – conceito já definido no direito privado. E, por consequência, ignorou o fato de que o direito tributário é um *direito de superposição*⁵⁷, isto é, é um direito que incide sobre preceitos já definidos por outros ramos do direito.

Em quinto lugar, e, por fim, o único critério diferenciador entre as sociedades profissionais e empresariais é o da natureza da atividade desenvolvida⁵⁸. Assim sendo, o próprio Código Civil, em seu art. 966, *caput* e parágrafo único⁵⁹, definiu que a diferença entre as sociedades (profissionais e empresariais) está na atividade desenvolvida, considerando como próprio das sociedades profissionais a atividade intelectual, de natureza científica,

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário. 96.475-SP**. Min Rafael Mayer, publicado no DJ em 04.06.1982. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=189902>. Acesso em: 28 ago. 2019.

⁵⁵ “Art. 16. Não são admitidas a registro nem podem funcionar todas as espécies de sociedades de advogados que apresentem forma ou características de sociedade empresária, que adotem denominação de fantasia, que realizem atividades estranhas à advocacia, que incluam como sócio ou titular de sociedade unipessoal de advocacia pessoa não inscrita como advogado ou totalmente proibida de advogar. (Redação dada pela Lei nº 13.247, de 2016.” BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 8.906**, de 4 de julho de 1994. Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8906.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

⁵⁶ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.” *Id.* Palácio do Planalto. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

⁵⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2018. p. 37.

⁵⁸ “A questão de as sociedades serem uniprofissionais ou pluriprofissionais tampouco deveria importar para fins de cobrança do ISS, por não desqualificar a natureza da atividade desenvolvida [...]” PAULSEN, Leandro. **Direito tributário, Constituição e Código Tributário**: à luz da doutrina e da jurisprudência. 14. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2012. p. 426.

⁵⁹ “Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. 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. Palácio do Planalto. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

literária ou artística, e considerando como próprio da sociedade empresarial a atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

A decisão do STJ não analisou o único critério diferenciador entre os tipos societários profissionais e empresariais (atividades desenvolvidas), pelo contrário, o subverteu por meio da desconsideração dos conceitos jurídicos de sociedade, da sistemática societária prescrita no Código Civil e da regra tributária de respeito aos conceitos de direito privado, tudo em prol de uma suposta finalidade que era imprescindível e precisava ser resguardada.

Desse modo, o STJ realizou uma *interpretação* que desconsiderou o significado preliminar da palavra sociedade, criando um novo significado para a palavra e para o enunciado sociedades profissionais, por entender que assim seria melhor para o caso, bem como *aplicou* a regra tributária de cobrança do ISS por meio de alíquota fixa de maneira flexível, criando uma exceção (*exigência de que as sociedades profissionais fossem uniprofissionais e não pudessem limitar o risco*) não prevista nos §§1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68, por entender que havia uma finalidade que justificava a criação da “nova regra”⁶⁰ com novos critérios.

Forte no ensinamento de Humberto Ávila pode-se qualificar e definir o método interpretativo e aplicativo adotado pelo STJ, como sendo próprio de uma *teoria cética radical da interpretação* e de um *modelo aplicativo particularista sensível às regras*. A *teoria cética radical* “[...] pressupõe que os termos e os enunciados não possuem nenhum significado anterior à atividade interpretativa específica e que o intérprete é totalmente livre para atribuir o significado que melhor lhe aprouver”⁶¹. E o modelo aplicativo *particularista sensível às regras* pressupõe que “[...] as regras devam ser aplicadas de maneira bastante flexível, devendo o julgador considerá-las, mas podendo também excepcioná-las se ele próprio encontrar uma justificativa para tanto, seja ela qual for”⁶².

Ainda, em Humberto Ávila pode-se criticar tanto o método interpretativo quanto o aplicativo adotado pelo STJ, a *uma*, pois, a *teoria cética radical* é equivocada, uma vez que “[...] as palavras e expressões exprimem significados, sendo por isso mesmo utilizadas e compreendidas pelas pessoas mesmo quando não são por essas expressamente definidas⁶³”. A *duas*, porque o *método particularista sensível às regras* acaba eliminando com as regras. Vide a crítica de Humberto Ávila:

⁶⁰ ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. *Passim*.

⁶¹ *Ibid.*, p. 33.

⁶² *Ibid.*, p. 42.

⁶³ *Ibid.*, p. 33.

O modelo nomeado “particularismo sensível às regras”, por seu turno, também está, como modelo geral de aplicação de regras, equivocado. Isso porque, ao postular que as regras devam ser aplicadas de forma bastante flexível, podendo o julgador excepcioná-las caso encontre ele próprio uma justificativa para tanto, seja ela qual for, **transforma as regras em meros conselhos ou recomendações morais. De um lado, porque substitui delas seu caráter prescritivo.** Com efeito, o que qualifica o caráter prescritivo de uma regra jurídica é sua força para constranger o destinatário a alterar o seu comportamento em razão dela e, por consequência, sua força para ser obrigatoriamente considerada pelo aplicador como fundamento para a solução do caso. Contudo, se aquilo que a regra estabelece deixa de constranger o destinatário a alterar seu comportamento e de servir de fundamento ao aplicador para solucionar o caso, ela perde totalmente o caráter prescritivo e deixa, por consequência, de ser uma prescrição para se transformar em mero conselho, podendo ou não ser levados em consideração, a depender do juízo moral deste ou daquele.⁶⁴ [Grifo nosso].

O modo como o STJ decidiu o caso da aplicação do ISS nas sociedades profissionais, bem como o modo como o Poder Judiciário vem de maneira geral se portando, podem ser conceituados como próprio de uma doutrina neoconstitucionalista⁶⁵, que, dentre muitas faces, defende a primazia dos princípios sobre as regras⁶⁶. Doutrina essa que abre as portas do Direito ao voluntarismo e à arbitrariedade, que sai do Estado de Direito e passa ao Estado de Juízes⁶⁷, fazendo com que o indivíduo tenha medo de agir, por não saber e não poder mensurar o resultado de suas ações, ou seja, fazendo com que os cidadãos tenham, como dito por Eros Roberto Grau, medo dos juízes⁶⁸.

Conclusão

Como muito bem dito por André Folloni, a evolução científica não representa uma total ruptura com a tradição e por isso todo passo dado à frente traz junto de si o pé que estava atrás, “[...] passo esse que só é possível, precisamente, porque o pé anterior chegara aonde estava; logo, deve-lhe reverência”⁶⁹, bem como citando Souto Maior Borges, André Folloni

⁶⁴ ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 44.

⁶⁵ O conceito de neoconstitucionalismo adotado é o definido por Humberto Ávila. *Id.* “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 17, jan./fev./mar. 2009. p. 3. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/rede-17-janeiro-2009-humberto%20avila.pdf>. Acesso em: 20 set. 2019.

⁶⁶ *Id.* A doutrina e o direito tributário. *In:* ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do direito tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 221-245. p. 227.

⁶⁷ GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes** (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 105.

⁶⁸ *Ibid.* *Passim*.

⁶⁹ FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil** – crítica e perspectiva a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 30.

diz que “[...] não há marco zero para o conhecimento⁷⁰”. Assim sendo, superar o positivismo clássico, modelo jurídico formado unicamente por regras, não deve e nem pode significar romper totalmente com esse modelo. Mas sim deve representar o melhoramento desse modelo científico, que hoje é muito bem representado pelo positivismo ético⁷¹ e pela teoria cética moderada⁷² da interpretação. Nesse sentido, o surgimento dos princípios como modelo normativo não pode nem deve representar a aniquilação das regras, muito menos a sua diminuição a normas de segunda classe ou menor importância⁷³, pois, as regras – atualmente esquecidas – continuam a figurar e brilhar com importância para o Direito.

As regras continuam tendo vital importância para o Direito, especialmente para o direito tributário, uma vez que elas representam a proteção do indivíduo contra o arbítrio do Estado e do intérprete. A ideia de um “direito tributário vertebrado” defendida por Alfredo Augusto

⁷⁰ FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil** – crítica e perspectiva a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 30.

⁷¹ Nesse sentido Humberto Ávila: “Com efeito, tal modelo preserva a força normativa das regras, permitindo que venham a ser superadas ou derrotadas apenas e tão somente na presença de uma razão grave, trazida ao julgador pela parte interessada e por ela devidamente comprovada que justifique sua flexibilização e cuja consideração não desencadeie um efeito sistêmico de grave insegurança. Tal modelo conserva os significados mínimos dos dispositivos, o modo como este normatizou a matéria e os efeitos que a interpretação do julgador exercerá sobre os direitos fundamentais indivíduo.” ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 45.

⁷² “A *teoria cética moderada* seria aquela em que a interpretação mesclaria atos de conhecimento e de vontade e abrangeria a escolha de um significado dentre os vários admitidos por um texto. De acordo com essa vertente da teoria cética da interpretação, a atividade do intérprete seria tanto descritiva quanto adscritiva: descritiva, por identificar os vários significados possíveis de um dispositivo legal; e adscritiva por escolher *um* deles como sendo o correto.” [Grifo no original.]. *Id.* Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, v. 29, p. 181-204, 2013. p. 185. “(1) *Prima variante (moderata)*. *La prima variante della teoria scettica sostenuta lungo tutto il corso di questo libro. Ne ricordo qui succintamente alcuni tratti fondamentali: (i) i testi nomativi sono solitamente equivoci, ossia sono suscettibili di interpretazioni sincronicamente confliggenti e diacronicamente mutevoli; (ii) ogni singola norma è indeterminata (vaga): sempre possono darsi fattispecie di dubbia qualificazione; (iii) ogni testo normativo ammette, di regola, una pluralità di interpretazione (in astratto) alternative egualmente plausibili: la scelta tra una interpretazione e l'altra è atto ovviamente discrezionale; (iv) la vaghezza di ogni norma può essere discrezionalmente ridotta (in concreto) sia includendo nel, sia escludendo dal, suo campo di applicazione i casi dubbi o marginali; (v) l'interpretazione può essere attività, secondo i casi, cognitiva, decisoria, o creativa; (vi) gli enunciati interpretativi cognitivi hanno valori di verità, gli enunciati decisori – e, a maggior ragione, se nomopietici, i.e creativi di norme – non possono dirsi né veri, né falsi: (vii) l'interpretazione creativa – in ultima analisi, la ‘construzione giuridica’ – è fenomeno pervasivo, e costituisce (non propriamente ‘interpretazione’ di testi normativi, ma) produzione di diritto nuovo; (viii) l'interpretazione giudiziale è, ovviamente, decisoria (mai potrebbe essere meramente cognitiva) e, spesso, è genuinamente creativa di nuove norme.” GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e argomentare**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 2011. p. 413.*

⁷³ Nesse sentido, consideram-se equivocadas citações, tais como: “Mas mesmo na Constituição existem **normas mais importantes e normas menos importantes. As primeiras são os princípios**, verdadeiras diretrizes do ordenamento jurídico”. [Grifo nosso.]. CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 31. “Não é demais ressaltar a posição de preeminência dessa diretriz. A Constituição põe a autonomia municipal como dos princípios fundamentais do sistema. E, se o é, estando acima de muitos princípios **e, obviamente, acima de simples regras**, é porque afronta à autonomia municipal, acarreta intervenção federal no Estado-membro que a desrespeita.” [Grifo nosso.]. BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. Rio de Janeiro: Dialética, 2009. p. 9.

Becker⁷⁴, que combatia o “direito tributário invertebrado”, o qual era submisso aos caprichos subjetivos do intérprete, ainda hoje é válida e necessária, porém deve ser avançada (dando-se assim um passo à frente). Sendo assim, o direito tributário deve ser vertebrado, possuindo vértebras – formadas por ossos que são rígidos (regras) – e por discos intervertebrais, compostos por tecido fibrocartilaginoso que são maleáveis (princípios) – formando assim uma coluna espinhal que é firme o suficiente para sustentar o corpo e maleável o suficiente para não ser engessada. Porém, onde a coluna exigir uma vértebra, não pode ser colocado um disco intervertebral, sob o risco de a coluna perder sua força estruturante e o corpo vir a cair por falta de sustentação.

Por fim, seguir a perceptiva de Humberto Ávila antes de tudo é analisar o direito público sob o ângulo do indivíduo e não somente do Estado. Trata-se de analisar os direitos e garantias individuais que o Estado deve garantir e não apenas o poder que o Estado tem sobre os indivíduos. Significa enxergar o direito público não como supremacia do interesse público sobre os individuais, e, por fim, compreender o indivíduo como um ser humano pleno e digno (privilegiando a dignidade humana) e lutando contra a objetificação do indivíduo em prol de outros fins, por mais nobres que eles sejam ou possam parecer ser.

Referências

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

ÁVILA, Ana Paula Oliveira. Razoabilidade, proteção do direito fundamental à saúde e antecipação de tutela contra a fazenda pública: uma análise problemática sobre o efeito vinculante e o controle concreto de constitucionalidade no Brasil. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 29, jan./fev./mar. 2012. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/artigo/Ana-Paula-Oliveira-Avila/razoabilidade-protecao-do-direito-fundamental-a-saude-e-antecipacao-de-tutela-contra-a-fazenda-publica>. Acesso em: 28 ago. 2019.

ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 17, jan./fev./mar. 2009. p. 3. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/rede-17-janeiro-2009-humberto%20avila.pdf>. Acesso em: 20 set. 2019.

ÁVILA, Humberto. A doutrina e o direito tributário. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do direito tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 221-245.

ÁVILA, Humberto. Ágio com fundamento em rentabilidade futura. Empresas do mesmo grupo. Aquisição mediante conferência em ações. Direito à amortização. Licidade formal e material do planejamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 205, p. 163-184, out. 2012.

⁷⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. *Passim*.

ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias** – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, v. 29, p. 181-204, 2013.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. Rio de Janeiro: Dialética, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Decreto-Lei nº 406**, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm. Acesso em: 20 set. 2019

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 8.906**, de 4 de julho de 1994. Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8906.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental do Recurso Especial 1031511/ES**. Rel. Min Humberto Martins, DJ de 9.10.2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200800281416&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 ago. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental do Recurso Especial**

898198/BA. Rel. Min. Mauro Campbell Marques, set/2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200601640448&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 ago. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo no Ag nº 611.294/RJ**. Segunda Turma, Min. Castro Meira, DJ de 13.12.2004. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200400792380&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 ago. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1057668/RS**. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 4.2.2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200801043238&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 ago. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 629.477/RJ**. Primeira Turma, Min. Francisco Falcão, DJ de 1º.7.2005. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200400197447&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 ago. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário. 96.475-SP**. Min Rafael Mayer, publicado no DJ em 04.06.1982. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=189902>. Acesso em: 28 ago. 2019

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 663**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=663.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em: 20 set. 2019.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Fábio Ulhoa (coord.). **Tratado de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 1.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Forense, 2014.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FERRY, Luc. **Apreender a viver** – filosofia para os novos tempos. Tradução Véra Lucia dos Reis. Rio de Janeiro: Objetiva, 2006.

FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil** – crítica e perspectiva a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013.

GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes** (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Tradução Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.

GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e argomentare**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 2011.

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

LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. A disciplina do direito de empresa no novo Código Civil brasileiro. *In*: COELHO, Fábio Ulhoa (coord.). **Tratado de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 1. p. 103-121.

MACCORMICK, Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito**. Tradução Waldéa Barcello. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELLO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Dialética, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS** – aspectos teóricos e práticos. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário, Constituição e Código Tributário: à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2012.

REALE, Miguel. **Estudos preliminares do Código Civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

REALE, Miguel. **Introdução à filosofia**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 1.

SHOURI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. **Direito tributário** (Steuerrecht). 18. ed. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008. v. I.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.