

# Arbitragem como Função na Advocacia: Consequências em Relação ao Imposto Sobre Serviços

## *Arbitration as a Function in Law Practice: Consequences Regarding the Services Tax*

Hendrick Pinheiro

Pesquisador de Doutorado perante o Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Mestre em Direito na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogado. São Paulo. *E-mail*: hen\_drick@usp.br.

Ane Elisa Perez

Pesquisadora de Mestrado perante o Departamento de Direito Constitucional da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade de São Paulo. Advogada. São Paulo. *E-mail*: aeperez@manesco.com.br.

Recebido em: 14-08-2019  
Aprovado em: 27-01-2020

### *Resumo*

Trata-se de artigo exploratório-descritivo, desenvolvido pelo método de revisão legal, bibliográfica e jurisprudencial, que busca demonstrar que a arbitragem exercida por advogados tem a natureza de uma função, desempenhada no contexto da atividade profissional e que, nessa condição, não tem o condão de afastar o regime de tributação fixa do Imposto sobre Serviços. Em um primeiro momento, são abordados a composição da base de cálculo do ISS e o regime específico aplicável às atividades profissionais. Na etapa seguinte, busca-se reconstruir a ideia de trabalho profissional como categoria jurídica. Na última etapa, busca-se demonstrar o enquadramento da advocacia como uma atividade profissional no contexto da qual pode ser exercida a função de árbitro. A pesquisa conclui que o exercício da função de árbitro pelos advogados não tem o condão de afastar o regime de tributação fixa aplicável à atividade profissional como um todo.

*Palavras-chave*: imposto sobre serviços, ISS Fixo, atividade profissional, advocacia, arbitragem.

### *Abstract*

This is an exploratory-descriptive article, developed by the method of legal, bibliographic and jurisprudential review, which seeks to demonstrate that the activity executed by lawyers when they act as arbitrators has the nature of a function, performed in the context of professional activity and, in this condition, cannot exclude the application of the special tax regime of the Services

Tax. In its first part, the article discusses the composition of the ISS base and the specific regime applicable to professional activities. Next, it seeks to characterize professional work as a legal category. Finally, it aims to demonstrate that law is a professional activity, in the context of which the function of arbitrator can be exercised. The research concludes that the exercise of the function of arbitrator by lawyers cannot exclude the taxation regime applicable to professional activity as a whole.

*Keywords:* Services Tax; services fixed-tax; professional activity; law practice; arbitration.

## Introdução

No Brasil, os profissionais e sociedades que desenvolvem atividade baseada no trabalho pessoal são submetidos a um regime de tributação específico, estabelecido pelo Decreto-Lei n. 406/1968, cuja compreensão é de fundamental importância para a elucidação do regime tributário dos honorários arbitrais em relação ao Imposto sobre Serviços (ISS).

Essa discussão é atual e absolutamente relevante em um ambiente em que os fiscos municipais têm buscado excluir os honorários arbitrais do aludido regime de “tributação fixa” das atividades profissionais.

Este artigo busca analisar o regime de tributação de ISS aplicável aos profissionais que exercem a arbitragem. A questão central enfrentada diz respeito ao enquadramento da função desempenhada pelos árbitros no conceito de atividade profissional.

A hipótese proposta considera que a arbitragem é uma função desempenhada por profissionais das mais diversas áreas, que se utilizam de sua *expertise* para atuar na resolução privada de conflitos. Como função, seu exercício não pode ser dissociado na atividade profissional do árbitro como um todo, dado que depende de um conjunto específico de competências atreladas às características pessoais e próprias, de caráter personalíssimo e de natureza intelectual, do árbitro.

Para testar a hipótese, este artigo propõe, em uma primeira etapa, uma análise sobre o regime da tributação das sociedades profissionais pelo ISS. A partir desse referencial, desenvolve uma reflexão sobre o conceito de atividade profissional para posicionar a arbitragem como função, ou seja, modo de exercício de uma atividade profissional.

A título de esclarecimento metodológico, trata-se de artigo exploratório-descritivo, que busca desenvolver a tese a partir da construção de um referencial retórico-argumentativo, calcado em referências legais, doutrinárias e jurisprudenciais.

## 1. O ISS e sua base de cálculo

A origem da tributação sobre serviços no Brasil remonta ao antigo imposto sobre indústria e profissões (IP), então incidente sobre receitas de atividades eco-

nômicas específicas<sup>1</sup>. De modo geral, esse imposto tributava a receita bruta de alguns estabelecimentos comerciais<sup>2</sup>.

Contudo, o IP gerava ineficiências econômicas e, com a reforma de 1965, foi substituído por um conjunto de impostos, quais sejam, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, integrante da competência da União, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM, atribuído aos Estados e ao Distrito Federal, e o Imposto Sobre Serviços – ISS<sup>3</sup>, destinado aos Municípios e ao Distrito Federal.

Atualmente prevista no art. 156, inciso III, da Constituição Federal, a competência municipal para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, desde que não contemplados no âmbito da competência do ICMS (art. 155, inciso II, CF), é uma consequência direta da reforma de 1965.

É cediço que a competência tributária de cada ente federativo é atribuída de forma rígida e exaustiva pela Constituição Federal<sup>4</sup>. Em regra, os fatos sobre os quais é possível haver a incidência tributária estão discriminados no texto constitucional e devidamente distribuídos, de forma privativa, entre as pessoas políticas<sup>5</sup>. Frisa-se que a União Federal, por ser detentora da competência residual, é a única que pode instituir impostos sobre os fatos que não se encontram expressamente elencados na Lei Maior<sup>6</sup>.

Em razão dessa competência privativa, os Municípios e o Distrito Federal podem criar imposto sobre os fatos que podem ser qualificados como serviço. Contudo, cabe ressaltar que a Constituição não trouxe uma definição objetiva de serviço tributável<sup>7</sup>, tendo outorgado à lei complementar a função de delimitar a competência do ISS<sup>8</sup>. Por outra via, os fatos que exorbitem a delimitação legal do conceito de serviço não podem ser objeto de tributação pelos Municípios e pelo Distrito Federal.

---

<sup>1</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro. *Doutrina e prática do Imposto de indústrias e profissões*. São Paulo: Max Limonad, 1963. t. 1. p. 13.

<sup>2</sup> COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre o Imposto sobre Serviços. *Revista do Advogado* ano 32, n. 118, dez. 2012, p. 7-12. p. 7.

<sup>3</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 403.

<sup>4</sup> ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.

<sup>5</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 474.

<sup>6</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. Discriminação de competência residual. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário, estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, passim.

<sup>7</sup> Nesse sentido: MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007 e COSTA, Alcides Jorge. Op. cit., p. 7-12.

<sup>8</sup> PINHEIRO, Hendrick. *Download de software e tributação: entre o ICMS e ISSQN*. In: PINTO, Sergio Luiz de Moraes; MACEDO, Alberto; e ARAÚJO, Wilson José. *Gestão tributária municipal e tributos municipais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. 5.

Ao realizar uma interpretação sistemática do art. 156, inciso III, CF, denota-se que a expressão

“serviços de qualquer natureza’ empregada no dispositivo não pode ser entendida como todo e qualquer serviço, que pode ser definido como ‘todo o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa’ (em favor de outrem). Assim, o gênero trabalho é esforço humano (em seu próprio favor ou no de terceiros) e a espécie serviço é apenas o esforço humano desenvolvido em benefício de terceiros”<sup>9</sup>.

A partir da análise da hipótese de incidência desse tributo, é possível concluir que o fato tributável é a atividade de prestar serviços, e não o produto da prestação<sup>10</sup>. Aceitar que a materialidade tributável é a prestação de serviço (e não seu produto) implica a necessidade de buscar uma dimensão objetiva de manifestação contributiva associada à atividade do prestador<sup>11</sup>.

Ainda nessa linha, é preciso assinalar que o campo de abrangência do Imposto Sobre Serviços (ISS) engloba apenas fatos com conteúdo econômico. Isso significa que a incidência do ISS está limitada ao desenvolvimento de uma utilidade, que, por representar uma grandeza economicamente mensurável, pode ser considerada manifestação de capacidade contributiva do prestador ou fruidor<sup>12</sup>.

O art. 7º da Lei Complementar n. 116/2003 prescreve que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, que, em última análise, corresponde à receita bruta do prestador, contribuinte do imposto na maioria dos casos<sup>13</sup>. Essa regra, entretanto, comporta exceções.

Isso porque, como bem lembra Elisabeth Nazar Carrazza, o “ISS incide sobre a prestação de serviços propriamente dita e não sobre a relação jurídica a ela relativa”<sup>14</sup>. O preço do serviço é uma das manifestações de riqueza que podem ser colhidas para apreensão da capacidade contributiva. Tanto é verdade que, em casos específicos, como na construção civil (art. 7º, § 2º, da Lei Complementar n. 116/2003)<sup>15</sup>, é autorizada a dedução do preço de parcelas relativas à aquisição de materiais<sup>16</sup>.

<sup>9</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, p. 29.

<sup>10</sup> PINHEIRO, Hendrick; GUIMARÃES, Raquel Lamboglia. A não incidência do ISSQN sobre contratos de fomento. In: MACEDO, Alberto; e AGUIRREZÁBAL, Rafael. *Gestão fiscal municipal, tributação, orçamento e gasto público*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. v. 7.

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 346.

<sup>12</sup> CARRAZZA, Elisabeth Nazar. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, SP, 1976. p. 57.

<sup>13</sup> COSTA, Simone Rodrigues Duarte. *ISS e a LC 116/03 e a incidência na importação*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 120.

<sup>14</sup> CARRAZZA, Elisabeth Nazar. Natureza “não cumulativa” do ISS. *Revista de Direito Tributário* ano 6, n. 19/20, jan./jun. 1982. p. 257.

<sup>15</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. A base de cálculo do ISS. In: TORRES, Heleno Taveira. *Imposto sobre Serviços – ISS, na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. São Paulo: Manole, 2010.

<sup>16</sup> BARRETO, Aires F. *ISS, IOF e instituições financeiras*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 4.

A tributação dos profissionais que desenvolvem atividade de prestação de serviço com base no trabalho pessoal é uma exceção à regra da tributação da receita bruta dos serviços<sup>17</sup>. O art. 9º, § 1º, do Decreto-lei n. 406/1968, que regulamenta essa modalidade, afasta de forma expressa a possibilidade de os Municípios utilizarem a receita bruta como base de cálculo do aludido imposto. Eis o regime de tributação fixa, que está intimamente relacionada ao conceito de “atividade profissional”.

Observa-se que a referida exceção foi estendida às sociedades de profissionais, como preceitua o art. 9º, § 3º, do Decreto-lei n. 406/1968. No Município de São Paulo, por exemplo, o critério adotado pela Lei n. 13.701, de 24 de dezembro de 2003, para o cálculo do ISS é um valor fixo por profissional.

É importante destacar que, após a promulgação da Constituição Federal de 1988, questionou-se a recepção do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei n. 406/1968 pelo ordenamento jurídico pátrio. A polêmica foi sanada pelo Supremo Tribunal Federal, que, admitindo a recepção da legislação tributária pretérita naquilo que não fosse contrária ao novo texto constitucional, consignou que as bases de cálculo previstas nessas disposições normativas foram recepcionadas<sup>18</sup>.

A vigência do regime do Decreto-lei n. 406/1968 voltou a ser alvo de debates com a edição da Lei Complementar n. 116/2003, uma vez que foi cogitado certo descompasso entre os diplomas normativos existentes e esta lei posterior, que teria preceituado o “preço do serviço” como regra para a base de cálculo do ISS. Entretanto, a jurisprudência assentou que o regime de ISS Fixo não foi revogado pela lei complementar posterior, pois o legislador não incluiu no art. 10 da referida lei complementar o art. 9º do aludido decreto<sup>19</sup>. Sendo assim, a base de cálculo excepcional aplicável às sociedades profissionais permanece incólume<sup>20</sup>.

Não obstante o fato de o Decreto-lei n. 406/1968 não ter explicitado a necessidade de que a sociedade profissional se abstenha do caráter empresarial, essa característica deve ser observada. Isso porque, para o desenvolvimento dessa modalidade de serviços, é prescindível um estabelecimento e ou assunção de relevante risco na atividade pelo prestador.

Uma vez vigente o regime tributário específico (ISS Fixo), restou definido que os principais requisitos para incidência do regime de tributação fixo são o

<sup>17</sup> ATALIBA, Geraldo. Tributação de sociedades profissionais pelo Imposto sobre Serviços. *Revista de Direito Público* n. 28, mar./abr. 1974, p. 251-260. p. 253.

<sup>18</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 703.982*, da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 9 abr. 2013; \_\_\_\_\_. *Agravo de Instrumento n. 391.092*, da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 14 fev. 2006.

<sup>19</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.013.002*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 10 mar. 2009.

<sup>20</sup> ROLON NETO, Sebastião. O ISS Fixo e a Lei Complementar 116/2003. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* ano 11, n. 53, nov./dez. 2003, p. 69-79.

caráter personalíssimo do serviço<sup>21</sup> e a inexistência de caráter empresarial<sup>22</sup>. Cabe à jurisprudência, novamente, delimitar o conteúdo jurídico de cada um desses requisitos.

O STJ definiu o caráter personalíssimo do serviço quando tal serviço é prestado individualmente pelos profissionais habilitados, sob a responsabilidade exclusiva daquele que o prestou<sup>23</sup>. A inexistência de caráter empresarial, por sua vez, é constatada quando há pessoalidade na prestação do serviço<sup>24</sup>; quando se trata de sociedade de advogados, por força do art. 16 da Lei n. 8.906/1994<sup>25</sup>; ou ainda quando o objeto social é a exploração da atividade intelectual decorrente da profissão dos sócios<sup>26</sup>.

É importante destacar que o regime de tributação “fixa” do ISS não é um privilégio<sup>27</sup> ou benefício fiscal<sup>28</sup>, mas representa uma modalidade de apreensão da capacidade contributiva do sujeito. Como já destacava Rubens Gomes de Sousa, o objetivo desse regime é “evitar que o ISS viesse a confundir-se com o Imposto sobre a renda sobre honorários ou salários, como acontecia com o antigo imposto de indústrias e profissões”<sup>29-30</sup>.

<sup>21</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 792.878*, da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 3 dez. 2015 e \_\_\_\_\_. *Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 866.286*, da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 29 set. 2010.

<sup>22</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo de Instrumento no Recurso Especial n. 1.417.214*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 2 mai. 2017; \_\_\_\_\_. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 519.194*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 18 mar. 2015; \_\_\_\_\_. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 792.878*, da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 3 dez. 2015; \_\_\_\_\_. *Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 947.984*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 18 mar. 2008.

<sup>23</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 792.878*, da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 3 dez. 2015 e \_\_\_\_\_. *Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 866.286*, da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 29 set. 2010.

<sup>24</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 519.194*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 18 mar. 2015.

<sup>25</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.205.175*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 26 out. 2010.

<sup>26</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 1.512.652*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 17 mar. 2015.

<sup>27</sup> CHIESA, Clélio. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e aspectos relevantes da Lei Complementar n. 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003.

<sup>28</sup> MELO, Fábio Soares de. ISS: alíquotas máxima, mínima e tributação das sociedades profissionais. In: BARRETO, Aires F. *Direito tributário contemporâneo, estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 282.

<sup>29</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. O Imposto sobre Serviços e as sociedades prestadoras de serviços técnicos profissionais. *Revista de Direito Público* n. 20, ano 4, São Paulo: RT, jul./set. de 1971. p. 356.

<sup>30</sup> MORANDO, Mário. O imposto sobre serviços de sociedades profissionais. *Revista de Direito Tributário* ano 6, n. 19/20, 1982. p. 288.

Portanto, é possível concluir que a Constituição Federal, ao realizar a distribuição de competências tributárias, conferiu aos Municípios e ao Distrito Federal o poder de instituir o ISS (art. 156, inciso III, CF). A Lei Complementar n. 116/2003 estabelece como fato gerador do tributo a prestação de serviços. Tal diploma normativo define, ainda, que a base de cálculo do ISS consiste, em regra, no preço do serviço. Contudo, o Decreto-lei n. 406/1968 preceitua como exceção o regime de ISS Fixo para as atividades que envolvem “trabalho pessoal do próprio contribuinte”, desenvolvido de maneira individual ou por meio das sociedades profissionais.

Em outras palavras, compete aos Municípios instituir ISS sobre as atividades que envolvam prestação de serviços. No entanto, o Município deve observar os limites traçados pela legislação: quando a prestação de serviço envolver trabalho pessoal do próprio contribuinte ou sociedade de profissionais, a base de cálculo do ISS não poderá ser o preço do serviço.

## 2. O trabalho profissional como categoria jurídica

O regime de tributação fixa de ISS é aplicável às hipóteses que envolvem trabalho pessoal do próprio contribuinte ou sociedades profissionais. Porém, a legislação de 1968, à época de sua entrada em vigor, não trouxe em seu bojo uma delimitação exata do conteúdo normativo dos §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei n. 406/1968. Coube à doutrina e à jurisprudência fazê-lo após décadas de intensas discussões.

É importante destacar que até a denominação “ISS Fixo”, embora tenha sido popularizada, não é propriamente técnica. Isso porque, na visão de Aires F. Barreto, esse regime especial não institui um tributo realmente fixo, mas sim um tributo com alíquotas e critérios específicos para a constituição da base de cálculo diversos do preço do serviço<sup>31</sup>.

De qualquer forma, a doutrina e a jurisprudência brasileira estabeleceram algumas balizas para o entendimento acerca dos principais conceitos para a es-correita interpretação do regime de tributação fixa de ISS.

A primeira ideia associada ao trabalho profissional remete à profissão. Para Rubens Gomes de Sousa, o direito do livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão está na origem da regulação do exercício de profissões que ostentam “caráter individual a qualificação técnico-científica requerida”<sup>32</sup>. Ou seja, profissão é uma atividade cujo exercício é regulado pelo direito por exigir qualificação técnico-científica específica.

No que tange ao “trabalho pessoal do próprio contribuinte”, é possível afirmar que este se configura como uma atividade profissional executada de forma a

<sup>31</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 403.

<sup>32</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Op. cit.*, p. 349.

imprimir características e atributos do próprio contribuinte. Na clássica lição de Aires F. Barreto,

“[...] ao fazer menção a trabalho pessoal do contribuinte – parece-nos – pretendeu a norma legal referir-se aos serviços que resultam de atividade intelectual, denotando certa criatividade de seu autor, que infunde em seu trabalho características de sua própria personalidade. Assim, só trabalho executado pelo profissional liberal é personalizado e individual, não se confundindo com o trabalho do profissional autônomo. Acrescente-se, ainda, que o trabalho desenvolvido pelo profissional liberal vem eivado de um traço marcante de sua responsabilidade pessoal”<sup>33</sup>.

Outro elemento utilizado para compor o conceito de atividade profissional, em especial em relação aos serviços prestados por meio de sociedades de profissionais, está atrelado à ausência de caráter empresarial.

O art. 9º, § 3º, do Decreto-lei n. 406/1968 elenca os requisitos necessários para que determinados serviços, quando prestados sob a forma de sociedade, sujeitem-se ao ISS Fixo, a saber: a prestação de serviços deve decorrer do trabalho pessoal dos sócios e deve ser realizada em nome da sociedade, sendo a responsabilidade pessoal do profissional que o executou. Nessas circunstâncias, repita-se, o ISS será calculado com base no número de profissionais habilitados.

Inferre-se que as sociedades referidas no dispositivo legal são aquelas em que há uma conjugação de esforços pessoais de cada profissional, de modo que nada obstará a prestação individualizada, ou seja, “são sociedades de trabalho. É dizer, sociedades cuja essência não reside no capital aplicado, mas no esforço humano, profissionalmente qualificado, que estão em condição de prestar”<sup>34</sup>. Vale dizer, a prestação de serviços é realizada pelo profissional reunido em sociedade, mas poderia ser executada isoladamente.

O Código Civil descreve em seu art. 966 a atividade empresária como atividade econômica organizada, desempenhada em caráter profissional – o que presuppõe habitualidade – e voltada à produção ou circulação de bens ou serviços<sup>35</sup>. Nessa senda, as empresas são constituídas a partir da formação de uma estrutura com o nítido objetivo de obter lucro.

Por via transversa, extrai-se do parágrafo único do art. 966 do Código Civil que as sociedades compostas por profissionais que exercem atividades intelectuais, de ordem científica, literária ou artística, sob a forma personalíssima, ainda que executadas em cooperação, não podem ser consideradas sociedades empresárias, mas sim sociedades simples.

<sup>33</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 400.

<sup>34</sup> *Ibid.*, p. 409.

<sup>35</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial: direito de empresa*. 22. ed. Saraiva. 2010. p. 13.

Não se coadunam com o conceito de “sociedade empresária” as sociedades que não buscam o lucro, primordialmente, a partir da organização dos fatores de produção. Nas sociedades simples o lucro é fruto do trabalho desenvolvido.

Assim, o art. 9º, § 3º, do Decreto-lei n. 406/1968 afasta a aplicação do regime de tributação fixa de ISS às sociedades que ostentem o caráter empresarial. É evidente que não pode haver intuito empresarial na prestação de serviços baseada no trabalho pessoal do próprio contribuinte, uma vez que o diploma normativo exige que a prestação de serviços recaia sobre o próprio profissional, não podendo a atividade desempenhada recair sobre uma estrutura organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços.

Atividades profissionais como advocacia, medicina, engenharia, psicologia, entre outras, são enquadradas no conceito de sociedades de profissionais e fazem jus à aplicação do ISS Fixo, pois são desempenhadas por profissionais habilitados, que prestam o serviço sob a forma pessoal, em nome da sociedade (sem caráter empresarial), assumindo responsabilidade pessoal.

É visível, portanto, que o ponto central do regime de tributação fixa de ISS gravita sobre o conceito de atividade profissional. O Decreto-lei n. 406/1968 determina uma maneira de tributação cuja base de cálculo não corresponde ao preço do serviço sempre que a prestação deste ocorrer em caráter profissional pelo contribuinte, tanto sob a forma individual quanto reunido em sociedade não empresária.

Outra relevante discussão jurisprudencial envolvendo a matéria diz respeito à espécie de sociedade profissional mencionada no art. 9º, § 3º, Decreto-lei n. 406/1968. Isso porque, em um primeiro momento, a jurisprudência capitaneada pelo STJ entendia que essa norma geral somente teria aplicabilidade aos casos em que a prestação de serviço fosse executada por uma sociedade simples, constituída apenas por profissionais com uma mesma formação – sociedades uniprofissionais<sup>36</sup>. Contudo, em um momento posterior, o Superior Tribunal de Justiça passou a admitir que essas sociedades fossem formadas por profissionais de mais de uma área – sociedades pluriprofissionais<sup>37</sup>.

Atualmente, é farta a jurisprudência sobre a legitimidade do regime da tributação fixa do ISS, que atinge uma elevada gama de categorias, como: (i) médicos<sup>38</sup>;

---

<sup>36</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.205.175*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 26 out. 2010 e \_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 623.772*, da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 1 jun. 2004.

<sup>37</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 1.512.652*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 17 mar. 2015; \_\_\_\_\_. *Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.486.568*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 6 nov. 2014.

<sup>38</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 1.645.813*, da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 26 set. 2017; \_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 1.016.688*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 6 mai. 2008.

(ii) advogados<sup>39</sup>; (iii) contadores<sup>40</sup>; (iv) dentistas<sup>41</sup>; e (v) engenheiros<sup>42</sup>, entre outros.

Em suma, o regime de tributação fixa do ISS está atrelado ao conceito de atividade profissional, na medida em que só se sujeitam a esse regime as atividades profissionais exercidas em caráter pessoal pelo contribuinte, desde que inexistente o caráter empresarial.

### 3. A advocacia como atividade profissional

A partir das premissas estabelecidas sobre o regime de tributação pelo ISS das atividades profissionais, nesta etapa final são apresentadas as razões pelas quais a advocacia se enquadra como atividade profissional e o exercício da arbitragem configura apenas uma função que também pode ser desempenhada por advogados.

Cumpre-nos salientar, desde já, que será atribuído um enfoque à atividade de advocacia por razões exemplificativas. A partir de uma análise mais aprofundada do enquadramento da atividade de advogados e sociedades de advogados ao presente tema, não se pretende excluir outras sociedades profissionais. Pelo contrário, restará demonstrado que o regime de tributação fixa de ISS deve ser aplicado a todas as atividades profissionais, no exercício de suas mais diferentes funções, entre elas, a arbitragem.

Antes de abordar o objeto deste tópico de maneira mais detida, cabe assentar uma premissa inicial, a fim de esclarecer o desenvolvimento posterior do argumento. Trata-se da constatação de que a advocacia é uma *atividade econômica*, isto é, que implica “criação de valor adicionado mediante a produção de bens e serviços, com a utilização de trabalho, de capital e de insumos (matérias-primas)”<sup>43</sup>. A advocacia se enquadra nesse conceito geral, pois é, em termos puramente econômicos, uma forma de criar valor por meio da prestação de serviços de um profissional especializado.

Advogados exercem uma atividade econômica, nos termos amplos do conceito dos economistas, mas não uma atividade empresarial. São profissionais libe-

<sup>39</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 703.982*, da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 9 abr. 2013; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.242.490*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 10 set. 2013.

<sup>40</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 458.005*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 24 de jun. 2003.

<sup>41</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 519.194*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 18 mar. 2015.

<sup>42</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.486.568*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 6 nov. 2014.

<sup>43</sup> BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia Estatística (IBGE). *Introdução à classificação nacional de atividades econômicas*. p. 21. Disponível em: <[https://concla.ibge.gov.br/images/concla/documentacao/CNAE20\\_Introducao.pdf](https://concla.ibge.gov.br/images/concla/documentacao/CNAE20_Introducao.pdf)>. Acesso em: 30 jul. 2019.

rais que praticam uma atividade intelectual especializada, em caráter pessoal. Não são empresários que, mobilizando todo um conjunto de bens em prol de uma atividade, assumem o risco de um empreendimento, lançando-se no mercado em busca do lucro. Sua atividade não depende de uma organização prévia de bens – em outras palavras, independe de um estabelecimento comercial. Exige apenas a aplicação de seu conhecimento técnico, de forma individualizada e, em alguma medida, criativa.

Como visto, as atividades intelectuais do profissional liberal, como o advogado, são excluídas do conceito jurídico de atividade empresarial, conforme dispõe o parágrafo único do art. 966 do Código Civil, e caracterizam-se como atividades profissionais para fins de definição do regime de tributação do ISS, como demonstrado na jurisprudência acima citada – que trata, inclusive, do caso específico de advogados e sociedades de advogados.

A advocacia corresponde a uma gama ampla e variada de atividades jurídicas específicas exercidas por advogados. Não se restringe ao patrocínio em litígios judiciais, tanto é que o art. 5º do Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil deixa claro que o advogado pode desempenhar sua função tanto perante o juízo quanto fora dele. Atividades extrajudiciais, como a emissão de pareceres e consultas jurídicas, são inerentes à prática jurídica exercida por advogados.

O fato de a advocacia envolver uma série de funções distintas não faz com que funções outras além da atuação em litígios judiciais deixem de se caracterizar como atividades profissionais, sujeitas ao regime fixo de tributação do ISS. Cada uma das funções eventualmente exercidas por advogados é uma aplicação diferente da sua *expertise* jurídica, sendo todas, nesse sentido, objeto de uma atividade intelectual individualizada de um profissional liberal. Uma das funções que o advogado pode desenvolver é justamente a de árbitro, que será objeto do próximo tópico.

### 3.1. A arbitragem como função

A arbitragem pode ser conceituada como um “meio privado, heterocompositivo e jurisdicional de solução de controvérsias, em que partes litigantes (pessoas capazes) concordam em nomear terceiros (árbitros) para julgarem certa questão objeto de disputa, relativa a direitos patrimoniais disponíveis”<sup>44</sup>.

Ainda que não seja atividade privativa de advogados<sup>45</sup> – a Lei de Arbitragem (Lei n. 9.307/1996) autoriza que seja nomeado árbitro “qualquer pessoa capaz e que tenha a confiança das partes” –, a função de árbitro é uma das aplicações

<sup>44</sup> SALLA, Ricardo Medina. *Arbitragem e administração pública*. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 23.

<sup>45</sup> Como destaca Luiz Antonio Scavone Junior: “É muito frequente que o árbitro seja um especialista na matéria controvertida e isso até se recomenda” (SCAVONE JUNIOR, Luiz Antonio. *Manual de arbitragem, mediação e conciliação*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 115).

possíveis do conhecimento jurídico especializado detido pelo advogado e manejado no exercício da sua atividade profissional.

Como ilustra Francisco José Cahali: “além da celeridade e pragmatismo do procedimento, busca-se através deste método de solução de conflito a *expertise* do árbitro, para se obter a melhor e mais adequada análise da matéria em discussão”<sup>46</sup>. A *expertise* do árbitro na matéria objeto do litígio é um fator decisivo para sua escolha, e é natural que advogados frequentemente sejam eleitos para participar de painéis arbitrais.

Como bem destacou Daniel F. Jacob Nogueira, a função de árbitro é temporária, assim, “ninguém é árbitro permanentemente (e, certamente, ninguém é ‘juiz arbitral’!). Por ser uma função efêmera, não constitui uma profissão e, portanto, nada justifica a emissão de ‘carteira de identidade de árbitro’”<sup>47</sup>.

Frise-se: participar de arbitragem é uma forma específica de aplicação do conhecimento técnico especializado do advogado, sendo exercício da sua atividade profissional, revestindo-se das mesmas características que justificam o enquadramento da advocacia como atividade profissional, tributada pelo regime fixo do ISS. Trata-se do exercício de uma função, notadamente a de tomar uma decisão vinculante em um procedimento extrajudicial de resolução de conflitos.

A Ordem dos Advogados do Brasil, em decisão do seu Conselho Federal, reconhece a Arbitragem como uma modalidade do exercício da advocacia, reputando legítimo que os honorários arbitrais sejam computados como receita da sociedade de advogados integrada pelo árbitro<sup>48</sup>. Isso equivale a dizer que a entidade de classe reputa que o profissional, quando exerce a função de árbitro, não deixa de ser advogado, permanecendo submetido aos deveres específicos da profissão.

Esse é o sentido da decisão do Conselho Municipal de Tributos da cidade de São Paulo, que reconheceu que a atuação de escritório de advocacia em arbitragens não configura atividade diversa da advocacia, com a manutenção do regime de ISS Fixo aplicável às sociedades de advogados<sup>49</sup>.

<sup>46</sup> CAHALI, Francisco José. *Curso de arbitragem*. 5. ed. São Paulo: RT, 2015. p. 197.

<sup>47</sup> NOGUEIRA, Daniel F. Jacob. O árbitro. In: CONSELHO FEDERAL DA OAB. *Manual de arbitragem para advogados*. Brasília: OAB Conselho Federal, 2015. p. 73.

<sup>48</sup> “Ementa n. 024/2013. Arbitragem – modalidade legítima e que faz parte da natureza da advocacia, do que decorre que as receitas provenientes dessa atuação podem ser tratadas para todos os efeitos, inclusive fiscais, como receita da sociedade de advogados cujo integrante oficiou como árbitro. Modificação do entendimento da Ementa 0108/2013 do Órgão Especial deste Conselho Federal, advinda da Consulta 49.0000.2012.003317-8/OEP” (ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. Conselho Federal. *Proposição n. 49.0000.2013.011843-1/COP*, do Conselho Pleno, Brasília, DF, 2 dez. 2013. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/ementa-cfoab-receita-arbitragem-conta.pdf>>. Acesso em: 9 ago. 2019).

<sup>49</sup> MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Conselho Municipal de Tributos. *Recurso Ordinário n. 6017.2019/0004586-8*, da 2ª Câmara Julgadora Efetiva, São Paulo, SP, 2 jul. 2019. Disponível em: <<[http://sagr.or.prefeitura.sp.gov.br/ManterDecisoas/VisualizarArquivo.aspx?vcd\\_recurso\\_fa](http://sagr.or.prefeitura.sp.gov.br/ManterDecisoas/VisualizarArquivo.aspx?vcd_recurso_fa)

Nesse sentido, podemos identificar também decisões do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que considera que a sociedade de advogados faz jus ao regime de tributação fixa do ISS, independentemente do fato de exercer atividades de arbitragem<sup>50</sup>.

Assim, a arbitragem, em especial, mas não exclusivamente, no caso dos advogados, é uma das formas do exercício dessa atividade. O advogado, quando nomeado árbitro, desenvolve uma função por meio da aplicação dos conhecimentos típicos de sua formação (*expertise*).

A análise da Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE reforça as conclusões dos parágrafos acima, em especial no caso dos advogados árbitros. Como exposto no início deste tópico, a advocacia é uma espécie do gênero “atividade econômica”. Está, pois, sujeita à classificação estruturada pelo IBGE na CNAE. Conforme a CNAE-Subseções 2.3, serviços de advocacia integram a Seção M, intitulada “atividades profissionais, científicas e técnicas”, que compreende as “atividades que requerem um treinamento especializado de nível mais elevado, nas quais os profissionais colocam suas habilidades e conhecimento especializado à disposição dos usuários clientes”<sup>51</sup>.

Especificamente, as atividades praticadas por advogados se encontram no Grupo 69.1 (“atividades jurídicas”), que integra a Divisão 69 (“atividades jurídicas, de contabilidade e de auditoria”). Esse grupo abrange todo o conjunto de funções específicas que podem ser desempenhadas por advogados, como esclarecem suas notas explicativas: abrangem a postulação em juízo, a elaboração de pareceres, a preparação de contratos, e serviços auxiliares da justiça. Esses serviços auxiliares – que caracterizam a subclasse 6911-7/02 – compreendem o exercício da função de árbitro, como disposto pelas notas explicativas da subclasse<sup>52</sup>.

A CNAE ilustra bem o fato de que o exercício da função de árbitro é apenas uma das funções possíveis que um advogado pode praticar. Por isso, classifica-a como um desmembramento de uma categoria mais ampla de “serviços jurídicos”, caracterizados por serem atividades profissionais, nos termos descritos ao longo deste artigo. No caso dos advogados – árbitros, nada mais lógico do que sua sujeição ao regime fixo de tributação do ISS, aplicável como um todo.

---

se=18406&cd\_pa=6017.2019/0004586-8&nome=2%C2%AA%20C%C3%A2mara%20Julgado-ra>. Acesso em: 29 jan. 2020.

<sup>50</sup> ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. *Apelação Cível n. 1008846-39.2014.8.26.0053*, Décima Quarta Câmara de Direito Público do TJSP, São Paulo, SP, 6 ago. 2015; ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. *Agravo de Instrumento n. 2154733-26.2019.8.26.0000*, Décima Quarta Câmara de Direito Público do TJSP, São Paulo, SP, 31 out. 2019.

<sup>51</sup> BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia Estatística (IBGE). Op. cit., p. 36.

<sup>52</sup> Disponível em: <<https://cnae.ibge.gov.br/?view=subclasse&tipo=cnae&versoao=10.1.0&subclasse=6911702&chave=arbitragem>>. Acesso em: 30 jul. 2019.

## Conclusão

Ao longo do artigo, buscou-se formular dois pontos centrais. Em primeiro lugar, foi demonstrado que um tipo específico de serviço está sujeito a um regime distinto de tributação do ISS, de natureza fixa, que não utiliza, como base de cálculo, o preço do serviço. Essa classe diferenciada de serviços é a das *atividades profissionais*, isto é, aquelas atividades exercidas em caráter individualizado e pessoal, caracterizadas pela aplicação de um conhecimento técnico especializado, com algum grau de criatividade, e que não constituem atividade empresarial.

Em segundo lugar, demonstrou-se que as atividades exercidas pelos advogados se caracterizam como atividades profissionais nesse sentido. Ademais, argumentamos que advogados exercem uma pluralidade de funções, que vão muito além do patrocínio em litígios judiciais. Todas essas funções são expressão de um mesmo conhecimento técnico do advogado, formas diferentes de exercer a atividade profissional advocacia, em sentido amplo.

A arbitragem é uma aplicação possível da *expertise* jurídica do advogado, que se dá com as mesmas características gerais da advocacia como um todo: exercida de forma individual, especializada, por um profissional liberal escolhido por força de uma relação de confiança no seu conhecimento técnico. Trata-se, portanto, de uma função típica da atividade profissional, cujos rendimentos não podem ser afastados da incidência do regime fixo de tributação do ISS.

## Referências bibliográficas

- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.
- \_\_\_\_\_. Tributação de sociedades profissionais pelo Imposto sobre Serviços. *Revista de Direito Público* n. 28, mar./abr. 1974, p. 251-260.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- \_\_\_\_\_. *ISS, IOF e instituições financeiras*. São Paulo: Noeses, 2016.
- BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia Estatística (IBGE). *Introdução à classificação nacional de atividades econômicas*. Disponível em: <[https://concla.ibge.gov.br/images/concla/documentacao/CNAE20\\_Introducao.pdf](https://concla.ibge.gov.br/images/concla/documentacao/CNAE20_Introducao.pdf)>. Acesso em: 30 jul. 2019.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.486.568*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 6 nov. 2014. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1362858&num\\_registro=201402646549&data=20141113&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1362858&num_registro=201402646549&data=20141113&formato=PDF)>. Acesso em: 9 ago. 2019.
- \_\_\_\_\_. *Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.242.490*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 10 set. 2013. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=I>

TA&sequencial=1262671&num\_registro=201100497776&data=20130917&formato=PDF>. Acesso em: 9 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. *Agravo de Instrumento no Recurso Especial n. 1.417.214*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 2 mai. 2017. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1598760&num\\_registro=201303732725&data=20170616&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1598760&num_registro=201303732725&data=20170616&formato=PDF)>. Acesso em: 9 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 458.005*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 24 de jun. 2003. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=415222&num\\_registro=200200722370&data=20030804&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=415222&num_registro=200200722370&data=20030804&formato=PDF)>. Acesso em: 9 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. *Agravo Regimental no Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.013.002*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 10 mar. 2009. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=864014&num\\_registro=200702951643&data=20090318&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=864014&num_registro=200702951643&data=20090318&formato=PDF)>. Acesso em: 9 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 519.194*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 18 mar. 2015. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=45602129&num\\_registro=201401157523&data=20150326&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=45602129&num_registro=201401157523&data=20150326&formato=PDF)>. Acesso em: 9 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 792.878*, da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 3 dez. 2015. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1473146&num\\_registro=201502386352&data=20151214&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1473146&num_registro=201502386352&data=20151214&formato=PDF)>. Acesso em: 9 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. *Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.205.175*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 26 out. 2010. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1016500&num\\_registro=201001455570&data=20101116&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1016500&num_registro=201001455570&data=20101116&formato=PDF)>. Acesso em: 9 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. *Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 947.984*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 18 mar. 2008. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=744716&num\\_registro=200700990315&data=20080625&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=744716&num_registro=200700990315&data=20080625&formato=PDF)>. Acesso em: 9 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. *Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 866.286*, da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 29 set. 2010. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=I>

- TA&sequencial=1009114&num\_registro=200901539300&data=20101020&formato=PDF>. Acesso em: 9 ago. 2019.
- \_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 1.016.688*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 6 mai. 2008. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=778257&num\\_registro=200703008148&data=20080605&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=778257&num_registro=200703008148&data=20080605&formato=PDF)>. Acesso em: 9 ago. 2019.
- \_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 1.512.652*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 17 mar. 2015. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1388925&num\\_registro=201303526146&data=20150330&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1388925&num_registro=201303526146&data=20150330&formato=PDF)>. Acesso em: 9 ago. 2019.
- \_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 1.645.813*, da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 26 set. 2017. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1578015&num\\_registro=201603189114&data=20171011&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1578015&num_registro=201603189114&data=20171011&formato=PDF)>. Acesso em: 9 ago. 2019.
- \_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 623.772*, da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 1 jun. 2004. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=479333&num\\_registro=200400016076&data=20040809&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=479333&num_registro=200400016076&data=20040809&formato=PDF)>. Acesso em: 9 ago. 2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo de Instrumento n. 391.092*, da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 14 fev. 2006. Disponível em: <<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=308007>>. Acesso em: 9 ago. 2019.
- \_\_\_\_\_. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 703.982*, da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 9 abr. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3938869>>. Acesso em: 9 ago. 2019.
- CAHALI, Francisco José. *Curso de arbitragem*. 5. ed. São Paulo: RT, 2015.
- CARRAZZA, Elisabeth Nazar. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, SP, 1976.
- \_\_\_\_\_. Natureza “não cumulativa” do ISS. *Revista de Direito Tributário* ano 6, n. 19/20, jan./jun. 1982.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- CHIESA, Clélio. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e aspectos relevantes da Lei Complementar n. 116/2003. In. ROCHA, Valdir de Oliveira. *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003.

- COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial: direito de empresa*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre o Imposto sobre Serviços. *Revista do Advogado* ano 32, n. 118, dez. 2012, p. 7-12.
- COSTA, Simone Rodrigues Duarte. *ISS e a LC 116/03 e a incidência na importação*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. *Apelação Cível n. 1008846-39.2014.8.26.0053*, Décima Quarta Câmara de Direito Público do TJSP, São Paulo, SP, 6 ago. 2015. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsjg/getArquivo.do?cdAcordao=8685437&cdForo=0>>. Acesso em: 9 ago. 2019.
- \_\_\_\_\_. *Agravo de Instrumento n. 2154733-26.2019.8.26.0000*, Décima Quarta Câmara de Direito Público do TJSP, São Paulo, SP, 31 out. 2019.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. A base de cálculo do ISS. In: TORRES, Heleno Taveira. *Imposto Sobre Serviços – ISS, na Lei complementar 116/03 e na Constituição*. São Paulo: Manole, 2010.
- MELO, Fábio Soares de. ISS: alíquotas máxima, mínima e tributação das sociedades profissionais. In: BARRETO, Aires F. *Direito tributário contemporâneo, estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007.
- MORAES, Bernardo Ribeiro. *Doutrina e prática do Imposto de indústrias e profissões*. São Paulo: Max Limonad, 1963. t. 1.
- MORANDO, Mário. O imposto sobre serviços de sociedades profissionais. *Revista de direito tributário*. Ano 6, n. 19/20, 1982.
- MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Conselho Municipal de Tributos. *Recurso Ordinário n. 6017.2019/0004586-8*, da 2ª Câmara Julgadora Efetiva, São Paulo, SP, 2 jul. 2019. Disponível em: <[http://sagror.prefeitura.sp.gov.br/Manter-Decisoes/VisualizarArquivo.aspx?vcd\\_recurso\\_fase=18406&cd\\_pa=6017.2019/0004586-8&nome=2%C2%AA%20C%C3%A2mara%20Julgadora](http://sagror.prefeitura.sp.gov.br/Manter-Decisoes/VisualizarArquivo.aspx?vcd_recurso_fase=18406&cd_pa=6017.2019/0004586-8&nome=2%C2%AA%20C%C3%A2mara%20Julgadora)>. Acesso em: 29 jan. 2020.
- NOGUEIRA, Daniel F. Jacob. O árbitro. In: CONSELHO FEDERAL DA OAB. *Manual de arbitragem para advogados*. Brasília: OAB Conselho Federal, 2015.
- ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. Conselho Federal. *Proposição n. 49.0000.2013.011843-1/COP*, do Conselho Pleno, Brasília, DF, 2 dez. 2013. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/ementa-cfoab-receita-arbitragem-conta.pdf>>. Acesso em: 9 ago. 2019.
- PINHEIRO, Hendrick. *Download de software e tributação: entre o ICMS e ISSQN*. In: PINTO, Sergio Luiz de Moraes; MACEDO, Alberto; e ARAÚJO, Wilson José. *Gestão tributária municipal e tributos municipais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. 5.

- PINHEIRO, Hendrick; e GUIMARÃES, Raquel Lamboglia. A não incidência do ISSQN sobre contratos de fomento. In: MACEDO, Alberto; e AGUIRREZÁBAL, Rafael. *Gestão fiscal municipal, tributação, orçamento e gasto público*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. v. 7.
- ROLON NETO, Sebastião. O ISS Fixo e a Lei Complementar 116/2003. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* ano 11, n. 53, nov./dez. 2003, p. 69-79.
- SALLA, Ricardo Medina. *Arbitragem e administração pública*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- SCAVONE JUNIOR, Luiz Antonio. *Manual de arbitragem, mediação e conciliação*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. Discriminação de competência residual. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário, estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- SOUSA, Rubens Gomes de. O Imposto sobre Serviços e as sociedades prestadoras de serviços técnicos profissionais. *Revista de Direito Público* n. 20, ano 4, São Paulo: RT, jul./set. de 1971.