

O Tratamento Legal Aplicável às Sociedades Profissionais e sua Forma Especial de Tributação pelo ISS – Aspectos Controvertidos

Maria Paula Farina Weidlich

Especialista em Direito Tributário UFRGS/Advogada/Membro da FESDT

Silma Renilda Duarte de Souza

Procuradora da Fazenda Nacional, aposentada.

Especialista em Direito Tributário UFRGS/Advogada/Membro da FESDT

Resumo: Este trabalho busca investigar, em consonância com o direito positivo, doutrina e jurisprudência, a forma especial de tributação do ISS aplicável às sociedades de profissionais legalmente regulamentadas, com foco específico na distinção entre os dispositivos dos §§1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 e nos evidentes problemas decorrentes de sua incidência na relação Fisco Municipal e respectivos contribuintes.

PALAVRAS-CHAVE: ISS; SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS; PROFISSIONAL LIBERAL; RESPONSABILIDADE PESSOAL; QUOTAS FIXAS; RECEITA BRUTA; DEC.-LEI 406/68, ART. 9º, §§ 1º E 3º; BITRIBUTAÇÃO; SOCIEDADES LIMITADAS; SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS E PLURIPROFISSIONAIS;

1. Introdução

O presente estudo propõe-se a analisar, à luz da doutrina e da jurisprudência atuais, as disposições legais aplicáveis às sociedades com profissão legalmente regulamentada, a partir do conteúdo expresso nos §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei 406/68.

Nesse contexto, em face da relevância do tema, examina-se se o dispositivo em questão teria ou não sido revogado pela Lei Complementar 116/03 e se, mantida tal forma de tributação, quem são seus beneficiários e quais os requisitos legais para sua aplicação.

Em seqüência, levantam-se alguns aspectos atuais relativos à nada pacífica coexistência entre contribuintes e municipalidades no tocante à aplicação desse benefício, procurando-se distinguir os pontos centrais da discórdia e apontar

possíveis soluções ante à normatividade específica da lei complementar e do novo Código Civil Brasileiro.

2. A Tributação Especial das Sociedades Profissionais – Tratamento legal aplicável (ISS)

Prescreve o art. 9º do Decreto-Lei 406/68:

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

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

[...]

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens I, III, V (exceto os serviços de construção de qualquer tipo por administração ou empreitada) e VII 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.

Posteriormente, a redação do parágrafo 3º foi alterada pelo Decreto-Lei 834/69, nesses termos:

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 2, 3, 5, 6, 11, 12 e 17 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.

Em 1987, nova alteração sobreveio, com a edição da Lei Complementar 56, que assim dispôs:

§ 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 15.12.1987).

Como se observa, desde a edição do Decreto-Lei 406/68 preocupou-se o

legislador em estabelecer regra especial, na tributação do ISS, que contemplasse tanto o trabalho profissional prestado sob o manto estrito da personalidade quanto o das sociedades de profissionais cujas atividades, ao fim e ao cabo, sem embargo de exercidas em conjunto, tivessem a marca da responsabilidade pessoal.

Na voz da doutrina e da jurisprudência, o tratamento privilegiado justificase como forma de evitar-se a bitributação – ISS e Imposto de Renda, este da competência impositiva da União. Acreditamos que a exceção encontra sua razão de ser também no fato de esses profissionais realizarem atividade de cunho intelectual, traço distintivo em relação a atividades empresariais, que pressupõem a produção em série de produtos e serviços, crença confortada pelo ensinamento de Bernardo Ribeiro de Moraes quando preleciona:

[...] tais sociedades diferem das pessoas jurídicas que auferem lucros em virtude de seu capital. [...] Nestas sociedades, o papel do capital passa a ser secundário, tecnicamente seria impraticável distinguir no lucro a parcela dele resultante. [...] Ademais, na atividade dessas sociedades, a responsabilidade profissional é sempre atribuída individualmente aos sócios ou empregados qualificados.¹

Assim, para essa espécie de serviços profissionais, sejam eles prestados individualmente ou por sociedades, aplica-se a forma de apuração do ISS consoante critério quantitativo de valores fixos, como previsto pelo Decreto-Lei 406/68.

Ocorre que o advento da Lei Complementar 116/03 veio a instaurar acesa polêmica em torno do tema, realimentando a conhecida inconformidade dos Municípios com a tributação especial instituída nos §§ 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-Lei 406/68. Em renovada tentativa de impor às sociedades de profissionais a tributação do ISS sobre a receita bruta, insistem eles na alegação da revogação tácita operada pela LC 116/2003 em relação ao art. 9º do DL 406/68. Bem ao contrário, no entanto, analisando-se os atos normativos que dispõem sobre o processo legislativo, visitando-se a doutrina e a atual jurisprudência, pode-se afirmar que a LC 116/03 não revogou, nem tácita nem expressamente, os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei 406/68.

É certo que alguns operadores do direito posicionaram-se no sentido da revogação da norma em razão do disposto no *caput* do art. 7º da LC 116/03 que determina que a base de cálculo do imposto é o preço do serviço, deixando de disciplinar a exceção antes expressa. Número mais expressivo de doutrinadores, todavia, aos quais nos filiamos, defendem a não-revogação da regra especial. Em que pese ponderáveis de parte a parte, avultam de importância e consistência os argumentos da segunda corrente.

Veja-se, a propósito, o que a estabelece a Lei Complementar 95/98 que trata

¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e Prática do ISS. São Paulo: RT, 1975. p. 546.

do processo legislativo, com a redação da LC 107/2001, *in verbis*:

Art. 9º A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas.

E nessa esteira vemos a dicção do art. 10 da Lei Complementar nº 116/2003:

Art 10. Ficam revogados os 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei no 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei no 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar no 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei no 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar no 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar no 100, de 22 de dezembro de 1999.

Não há dúvidas, portanto, de que o artigo 10 da Lei Complementar 116/03 invocou de forma expressa e taxativa os dispositivos legais do Decreto-Lei 406/68 que deveriam ter sido revogados. Dentre eles, como se observa, não se encontra o art. 9º, que trata exatamente do recolhimento do ISS sob quotas fixas ou variáveis e pelo número de profissionais habilitados.

Tampouco a revogação expressa do DL 834/69 e da LC 56/87, diplomas que alteraram o DL 406/68, implicam a revogação da norma anterior cuja redação original, portanto, foi mantida. Uma coisa é revogar a lei que alterou ato normativo anterior; outra, bem distinta, é revogar a norma antes alterada. Esta, expressa pelo art. 9º do Decreto-Lei 406/68, pelo comando do art. 10 da LC 116/03, readquiriu sua feição primeira.

Sem pretender entrar na distinção entre forma e conteúdo, elementos pelos quais se distinguem norma e lei ², é importante ressaltar, todavia, para correta compreensão do que aqui se afirma, que os textos revogados, em verdade, não haviam modificado a substância da norma, eis que limitaram-se a alterações pontuais no rol dos serviços abrangidos pela tributação especial. Em outras palavras, a norma veiculada no art. 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei 406/65, sempre esteve vigente no direito pátrio.

Tampouco se haverá de falar de revogação tácita ante o silêncio da lei atual. A propósito, a Lei de Introdução ao Código Civil, no art. 2º dispõe:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§2º A lei nova, que estabelecia disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

2 Sobre o tema em questão veja-se: MACHADO, Hugo de Brito. O ISS das Sociedades Profissionais e a Lei complementar 116/03. In: ISS – Lei Complementar 116/2003. Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto (Org.). Juruá Editora. 3ª. ed.. 2006. p. 229-231.

O dispositivo em questão reproduz a máxima de que a lei posterior geral não derroga a especial anterior. E não se há de olvidar que tanto o *caput* do art. 9º do Decreto-Lei 406/68, quanto o do art. 7º da LC 116/03 dispõem de forma idêntica, consubstanciando-se como regra geral, deixando aos seus parágrafos as exceções. Nesse sentido revela-se atualíssima a lição do Mestre Carlos Maximiliano:

Entretanto, do simples fato de serem abolidos o princípio diretor da norma antiga e todos os seus corolários, não se infere que ficam extintas também as exceções; porque se baseiam em razões diversas daquelas sobre que se fundava o princípio referido. É indispensável que a disposição especial seja explícita ou implicitamente abrangida pela lei posterior; porque a regra divergente já existia, isto é, já havia a incompatibilidade com a disposição geral; por esse motivo é necessário ficar bem claro que se haja pretendido eliminar também o preceito particular, com o contrariar de frente ou regular o assunto inteiro abrangido por ele.³

É necessário, pois, que o intuito da revogação decorra inequivocamente do contexto e, neste caso, é indiscutível que a intenção clara do legislador, manifestada no assim chamado “silêncio eloqüente” do Senado Federal que redundou na retirada do art. 9º do rol dos dispositivos expressamente revogados pelo art. 10 da LC 116/03, foi a de manter íntegros os dispositivos do art. 9º do Decreto-Lei 406/68. Ouça-se, a propósito, o magistério de Eduardo Fortunato Bim:

O silêncio eloqüente do legislador pode ser definido como aquele relevante para o Direito, aquele silêncio proposital. Por ele, um silêncio legislativo sobre a matéria de que trata a lei não pode ser considerado uma lacuna normativa a ser preenchida pelo intérprete, mas como uma “manifestação de vontade” do legislador apta a produzir efeitos jurídicos bem definidos. Ela faz parte do contexto da norma, influenciando sua compreensão. [...] Seria razoável dar-se por revogada a norma da tributação das sociedades profissionais se foi exatamente o único artigo que o legislador não revogou? Parece que não. Ao omitir a revogação do artigo 9º, o legislador foi eloqüente, embora silente, ao manter a norma que se radica no artigo 9º, e que, saliente-se, não é incompatível com a regulamentação da LC 116/03.⁴

Por isto mesmo, aos que argumentam em favor da tese da revogação tácita, responde-se que o raciocínio não se sustenta porque tal afirmação implica que o intérprete estará extraindo do texto da lei aquilo que ele não contém. A este respeito, conferir a doutrina de Fernando Facury Scaff:

3 MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Forense, RJ, 2002. 19ª. ed. p. 294

4 BIM, Eduardo Fortunato. *A subsistência do ISS fixo para as Sociedades Uniprofissionais em face da Lei Complementar 116/03: a Plena Vigência do §3º do artigo 9º do DL 406/68*. In: *O ISS e a LC 116*. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org). São Paulo: Dialética, 2003, pp. 96-7.

A despeito de todo o avanço da teoria hermenêutica, existe um limite para a interpretação dos textos – o que muitas vezes não é respeitado. Não se pode ir além do que as normas prescrevem. Se várias normas do Dec.-lei 406/68 foram expressamente revogadas pelo art. 10 da Lei Complementar 116/03, por que entender que uma que não foi expressamente mencionada teria sido? ⁵

Exercitando seu papel de intérprete derradeiro da legislação federal, esse também é o entendimento atual do Superior Tribunal de Justiça, manifestado na seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO – PROCESSUAL CIVIL – ISS – ART. 9º, DO DECRETO-LEI 406/68 – ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003 – REVOGAÇÃO – NÃO-OCORRÊNCIA – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL – AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA.

1. Inexiste incompatibilidade entre os dispositivos da Lei Complementar 116/2003 e os §§ 1º e 3º, do art. 9º, do Decreto-lei n. 406/68. A contrariedade capaz de produzir a revogação de lei anterior por lei posterior, ainda que tratando de matérias semelhantes, há de ser absoluta e não meramente dedutiva.

2. O legislador pátrio externou a vontade indiscutível, no sentido de demonstrar quais os dispositivos legais do Decreto-lei n. 406/68, a serem revogados, dos quais não se encontra o art. 9º e seus parágrafos, tratantes exatamente do recolhimento do ISS sob alíquotas fixas ou variáveis e pelo número de profissionais habilitados. Precedente: REsp 713752/PB; Rel. Min. João Otávio de Noronha – SEGUNDA TURMA, DJ 18.8.2006 p. 371.

[...]

Recurso especial conhecido em parte e improvido.

(Recurso Especial Nº 897.471 - ES (2006/0235154-0), 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, u.v, Min. Rel. Humberto Martins, DJ: 30/03/2007).

Por conseguinte, ausentes as hipóteses previstas de revogação do art. 9º do Decreto-Lei 406/68, é manifesto que a tributação especial endereçada às sociedades profissionais mantém-se hígida no ordenamento jurídico pátrio. Superada esta etapa, podemos agora entrar no exame dos requisitos para que o remetente da norma possa, consoante os ditames da legislação complementar própria, usufruir de tal prerrogativa, sem embargo e apesar de todos os entraves criados pelas diversas legislações municipais, sobre os quais também se discorrerá.

3. Sociedades Beneficiadas pela Quota Fixa – distinção entre as disposições dos §§ 1º e 3º do art. 9º do Dec.-Lei 406/68

Indiscutivelmente, portanto, a regra ínsita no Decreto-Lei 406/68, art. 9º e seus parágrafos, aplica-se aos profissionais liberais que exercem profissão ou prestam

⁵ SCAFF, Fernando Facury. A tributação das sociedades uniprofissionais mudou com a nova lei complementar do ISS? In: ISS, p. 195.

serviços elencados na lista anexa à lei complementar.

Voltemos à dicção do art. 9º do Decreto-Lei 406/68, tendo em vista que ainda há, na sociedade pátria, grande número de sociedades civis que desconhecem a existência de tal benefício.

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

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

[...]

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens I, III, V (exceto os serviços de construção de qualquer tipo por administração ou empreitada) e VII 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.

Nem todas as sociedades de serviços são agraciadas pela tributação especial da alíquota fixa. O texto legal volta-se, claramente, tão-só àquelas profissões constantes da lista de serviços a que se refere o dispositivo legal acima transcrito, e, ainda assim, exige a lei o distintivo primeiro da responsabilidade pessoal, seja o serviço prestado de forma individual, seja em colegiado. A responsabilidade pessoal, portanto, é a tônica da norma, sem o que não se cogitará do benefício legal.

E quais são, nessa linha, os demais pressupostos para colher o benefício?

O principal deles é que a sociedade seja constituída por profissionais devidamente regulamentados, a exemplo das sociedades de médicos, contadores, veterinários, dentistas, advogados, etc, conforme previsto na lista de serviços.

O que tem ocorrido com freqüência hoje é que os municípios, à míngua de êxito na tese da revogação desse benefício, por meio de atividade vinculada de fiscalização e autuação vêm tentando desenquadrar algumas sociedades de profissionais, utilizando-se de argumentos que desbordam totalmente dos requisitos legais ora examinados.

Por força disso, muitas vezes essas sociedades são surpreendidas com notificações fiscais que as desenquadraram do regime legal de tributação por quota fixa, passando a cobrança do ISS a recair sobre o preço do serviço, sob a alegação de que seus sócios não estariam realizando de forma pessoal o que se propuseram, valendo-se da colaboração de outros profissionais ou empregados para diversas tarefas, desde administrativas até as operacionais.

Essa interpretação é, sem dúvida, equivocada, pois parte de uma leitura distorcida da lei, em evidente confusão entre o disposto no §1º do Decreto-Lei nº 406/65, que dispõe: "*quando se tratar de prestação de serviços **sob a forma de***

trabalho pessoal do próprio contribuinte...”, com o conteúdo exposto no § 3º que exige que o serviço seja prestado “em nome da sociedade, embora assumindo, responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável”.

É de fácil constatação que a exigência legal referente ao trabalho pessoal realizado pelo próprio contribuinte aplica-se aos prestadores de serviços autônomos de que trata o §1º do Decreto-Lei 406/68, diferentemente do que prescreve o §3º desse diploma legal, que determina que os serviços sejam prestados em nome da sociedade, sob responsabilidade pessoal dos sócios.

O traço de identidade entre ambos os dispositivos, já enfatizado, é a pessoalidade. Contudo, a prestação do serviço de forma exclusivamente pessoal é do indivíduo, do profissional autônomo; ao revés, a sociedade de profissão regulamentada gozará do benefício fiscal bastando para tanto que na prestação dos seus serviços esteja presente a responsabilidade pessoal, na forma da lei.

Ora, a elaboração do trabalho ou serviço de forma pessoal não se confunde com a responsabilidade pessoal dos sócios nos termos da lei, justamente porque os sócios profissionais de profissão regulamentada estão submetidos à legislação de sua classe, seja a dos dentistas, médicos, contadores, engenheiros ou advogados, e os atos normativos próprios de cada uma das profissões mencionadas têm por corolário a exigência da responsabilidade pessoal ilimitada desses profissionais por suas obrigações.

Assim, forte no brocardo jurídico segundo o qual não se presumem, na lei, palavras inúteis, a compreensão que se extrai da existência dos dois dispositivos – o do §1º e o do §3º – é que do profissional autônomo, exige-se, sim, a **pessoalidade na execução** do serviço elencado na lista; já da sociedade, o que se reclama é a **responsabilidade pessoal**, que será sempre ilimitada na forma da lei.

Esta diferenciação, embora aparentemente sutil, é de relevo para as conclusões deste estudo.

Com efeito, a exegese em questão põe em xeque a validade das leis municipais que não permitem que as sociedades de profissionais se socorram do auxílio de terceiros na prestação dos serviços para os quais estão habilitados exatamente porque, neste ponto em especial, não se conforma à lei complementar. Ressaltamos que tais exigências decorrem, em última análise, da confusão que se estabelece entre os comandos dos §1º e §3º do artigo 9º do Decreto-Lei 406/65.

Com efeito, nada impede que na realização de sua atividade-fim a sociedade empregue o concurso de terceiras pessoas as quais desempenharão apenas tarefas-meio, voltadas à consecução do objeto social. Por certo, o traço característico assegurador do benefício fiscal não há de desaparecer só por isso, eis que para sua concessão exige-se a responsabilidade pessoal ilimitada do profissional e não a execução exclusivamente individual sua. Essa exigência da pessoalidade exclusiva está reiterada no §1º, não no §3º.

Aliás, é bom que se diga que a possibilidade de valer-se a sociedade de terceiros

para a realização de sua atividade-fim decorre das exigências da vida moderna e do próprio bom senso. Figure-se uma sociedade que não possa utilizar-se do trabalho de outros e estaremos diante de uma *contradictio in terminis*. Não será esta, por certo, uma sociedade tal como previsto no art. 9º, §3º, referindo-se, antes, ao trabalho do profissional autônomo, exigência e feição tão-só do §1º do art. 9º.

Por certo, determinadas tarefas, além de não demandarem conhecimentos específicos e privativos dos profissionais responsáveis, consumir-lhes-iam tempo precioso sem garantia nenhuma de realização do serviço por ausência de dados para a feitura do trabalho final, isto é, a atividade-fim estampada no objeto social da sociedade. Seria o mesmo que exigir do médico cirurgião que ele próprio fizesse uso de todos os instrumentos para a realização da cirurgia, sem contar com o apoio dos instrumentistas que o auxiliam na realização da atividade médica, o que bem traduz o absurdo das legislações municipais que assim dispõem.

Traçando-se, ainda, um outro paralelo, tome-se o exemplo dos profissionais advogados. Não seria compreensível exigir-se deles que realizassem **pessoalmente** todas as tarefas próprias de um escritório de advocacia, tais como controle de prazos, vista de autos em fóruns e tribunais, xerox de processos, etc. É óbvio, como todos sabemos, que esses profissionais contam com auxiliares, estagiários, secretárias, boys, enfim, para a execução de sua atividade intelectual finalística. Esta, sim exige os conhecimentos específicos de sua profissão. Queiram ou não os edis, isto é próprio dos estamentos sociais, o profissional é obrigado a se valer de outras pessoas para realização de atividades-meio.

Leis assim editadas – e elas proliferam nas municipalidades em equivocada exegese da lei complementar – não servem à sua finalidade de adaptação às realidades sociais e de solução de conflitos. A verdade é que os profissionais liberais organizam-se em sociedade justamente para atender a uma demanda maior e, por uma contingência natural disso e de mercado, são levados a realizar trabalhos até mesmo fora de suas sedes, tarefa, sem dúvida, impossível de concretizar se não pudessem contar com o auxílio de terceiros para a execução das atividades meramente operacionais, que não demandam conhecimentos específicos da profissão. O que importa - e este é o traço distintivo para a fruição do benefício fiscal - é que o produto final de tais tarefas-meio revista-se do manto da responsabilidade pessoal ilimitada do profissional liberal que, para todos os efeitos legais, foi quem prestou o serviço.

Insiste-se, pois, na distinção entre os dois dispositivos em comento: uma coisa é a elaboração do trabalho ou serviço de forma pessoal prevista no §1º do artigo 9º; outra, que com ela não se confunde, é a realização de tarefas com responsabilidade pessoal dos sócios nos termos da lei, a teor do §3º do mesmo artigo, justamente porque os profissionais, cujo ofício é regulamentado por lei, estão submetidos à legislação de sua classe, respondendo pessoal e ilimitadamente

por suas obrigações.

A este respeito, colhe-se o ensinamento de Hugo de Brito Machado:

A nota característica que justifica o tratamento especial em matéria de ISS é o tratar-se de trabalho pessoal, identificada com propriedade por Alberto Xavier e Roberto Duque Estrada, que a ela se referem como “a única condição exigida para a aplicação do regime de tributação do trabalho individual às sociedades profissionais em causa: a de que a legislação aplicável à atividade profissional exercida pelo indivíduo exija que este assuma responsabilidade pessoal, mesmo nas hipóteses em que atue em nome da sociedade.”⁶

E prossegue:

A rigor, em tais sociedades, contribuintes são os profissionais prestadores do serviço e não estas. A esse respeito disserta, com razão, José Roberto Pisani:

7.1. Nas sociedades profissionais (sociedades de pessoas) quem presta os serviços são os profissionais, sócios ou não, que assumem responsabilidade pessoal (médicos, advogados, engenheiros etc.). No caso dos advogados, essa circunstância é muito mais clara ao dispor a lei que a responsabilidade dos sócios é ilimitada, razão por que respondem eles com a força do seu patrimônio pessoal – e não apenas com o capital social – pelos prejuízos causados a terceiros (Estatuto da Advocacia em vigor, Lei 8.906, de 04.07.1994).⁷

O que a lei exige, portanto, é que os profissionais que compõem o quadro societário dessas sociedades, ainda que prestando serviços em nome dela, assumam a responsabilidade pessoal pelos atos em nome dela praticados. Desta forma, por ilegalidade manifesta, não procedem as ações fiscais promovidas por alguns municípios com o objetivo de excluir determinadas sociedades do benefício legal da quota fixa pelo único fato de estas realizarem o serviço com o auxílio de empregados ou outros profissionais, que participam de tarefas secundárias necessárias para a efetivação da atividade-fim, mas praticadas em nome da sociedade e sob responsabilidade pessoal dos seus sócios.

Nesse sentido, assinala-se o atual entendimento trilhado pelo nosso Tribunal de Justiça, como se lê na ementa de julgado e parte do voto proferido pelo eminente Desembargador ADÃO CASSIANO a seguir transcritos, com fortes destaques nossos porquanto enfeixam e confortam, em admirável síntese, alguns pontos defendidos no presente artigo:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. MANDADO DE SEGURANÇA. SOCIEDADE PROFISSIONAL. CONTADORES. ADVOGADOS. ECONOMISTAS E

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. O ISS das Sociedades Profissionais e a Lei complementar 116/03. In: ISS – Lei Complementar 116/2003, p. 230.

⁷ Ibidem. p. 231.

ENGENHEIROS. TRABALHO PESSOAL. ISS. QUOTA FIXA. Nos termos do art. 9º, § 3º, do DL nº 406/68, têm direito ao tratamento privilegiado do ISS as sociedades civis, **que tenham por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade pessoal, e sem caráter empresarial, não havendo necessidade de que sejam uniprofissionais, mas apenas de que os serviços prestados o sejam em caráter pessoal e estejam abrangidos pela regra legal. Também não desnatura a atividade do profissional autônomo o concurso de um ou mais empregados auxiliares sem formação qualificada.** Precedentes jurisprudenciais. APELO PROVIDO. ORDEM CONCEDIDA. UNÂNIME.

[...]

Outrossim, tampouco é suficiente a desnaturar a atividade do profissional autônomo o concurso de um ou de vários empregados auxiliares – sem formação qualificada, como datilógrafos, telefonistas, office-boys, encarregados de limpeza, etc. **O mero fato de receber o auxílio de outras pessoas físicas não tem o condão de tornar o profissional autônomo em empresa, pois o serviço continua sendo prestado com o mesmo grau de pessoalidade, com responsabilidade pessoal do profissional autônomo, tratando-se de sociedades uniprofissionais legalmente organizadas (art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68).**

(Apelação Cível nº 70012321683, 2ª Câmara Cível do TJRS, j. 12.07.2006, v.u.).

4. O Desenquadramento das Sociedades de Profissionais Pelos Fiscos Municipais em razão de sua constituição sob a forma de Limitada

Outro argumento, que também de forma equivocada e ilegal vem ganhando espaço e embasando inúmeras autuações fiscais, consiste no fato de que algumas sociedades se constituírem sob a forma de “limitada”. Esse fato, a nosso juízo, não é capaz de impedi-las de gozarem do benefício legal da tributação pelo valor fixo. Para que o desenquadramento seja válido não basta a forma societária adotada, mas, isto sim, é necessário prova de que as atividades dessas sociedades estejam assumindo efetivo caráter empresarial, isto é, a prestação de serviços que realizam ganhou contornos de trabalhos feitos em série, sem a responsabilidade e participação efetiva dos sócios.

Releva notar, nesse ponto, que o próprio **artigo 997, VIII, da legislação civil**, que trata das cláusulas obrigatórias do contrato social da sociedade simples, **exige que seja ali definido se a responsabilidade dos sócios em relação às obrigações sociais é subsidiária ou não**; em outras palavras, se os sócios respondem de forma limitada ou ilimitada no que respeita àquelas obrigações, como se observa:

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

VIII – se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

A par disso, a legislação civil outorga às sociedades simples a possibilidade de se

constituírem de conformidade com um dos tipos prescritos pelos arts. 1039 a 1092.

Vejam os:

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.**

Como visto, o Código Civil também dispõe acerca dos requisitos indispensáveis do Contrato Social, no Capítulo I, Seção I, das sociedades, que classifica sob a denominação de personificadas, ditas sociedades simples, dentre os quais se encontra, no art. 997, *IV - a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la e no inciso VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas*, o que sem dúvida nenhuma denota que o fato de constar no respectivo contrato social a cláusula acerca da integralização das quotas no capital social e a forma de participação nos lucros e prejuízos não serve como elemento de empresa, isto é, não torna a sociedade composta por profissionais liberais, detentores de profissão regulamentada, uma sociedade empresária.

Ademais, encontramos em diversos artigos do Código Civil atual a expressa e clara distinção entre sociedade empresária e sociedade não empresária, a exemplo dos seguintes:

Art. 966. Considera-se **empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.**

E no art. 982 assevera:

Art. 982. Salvo as exceções expressas, **considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro** (art. 967); e, simples, as demais.

O art. 967 do CC, ao dispor sobre o Registro desse tipo societário, não deixa dúvidas:

Art. 967. É obrigatória a **inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis** da respectiva sede, antes do início de sua atividade.

Ora, se empresária é a sociedade que exerce *profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços* sujeita a registro de empresas mercantis, não se pode considerar empresária a sociedade de profissionais que exerce atividade **intelectual**. Nesse sentido, é a expressa ressalva do parágrafo único do art. 967, do CC, *in verbis*:

Art. 967

[...]

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.

Some-se a isso o disposto no art. 998 do CC:

Nos trinta dias subseqüentes à sua constituição, a sociedade deverá requerer a inscrição do contrato social no Registro Civil das Pessoas Jurídicas do local de sua sede.

Portanto, uma sociedade simples que integra o tipo de sociedade personificada e não empresária, constituída preponderantemente para a exploração de serviços decorrentes de atividade intelectual, formada por pessoas que exercem profissão intelectual, **mesmo se contar com auxiliares ou colaboradores para a realização de tarefas secundárias**, que não são técnicas e privativas da profissão, faz jus, sim, na forma da lei complementar, à tributação especial do ISS segundo quotas fixas.

Com efeito, não há impedimento legal algum, para que estas sociedades de profissionais sejam constituídas no formato jurídico de sociedade limitada, desde que registradas no Cartório de Registro das Pessoas Jurídicas e no respectivo órgão de classe de sua jurisdição.

A jurisprudência de nossas Cortes, contudo, ainda vacila no enfrentamento destas questões. Por amor à verdade, mencionam-se julgados que contrariam frontalmente o raciocínio jurídico aqui esboçado. Assim é que o Superior Tribunal de Justiça vem, a nosso ver de forma precária e superficial, e em desprezo inclusive à própria legislação civil, julgando equivocadamente como se vê das seguintes decisões:

SOCIEDADES CIVIS – MÉDICOS – ISS – FINALIDADE EMPRESARIAL – NÃO-INCIDÊNCIA DO § 3º DO ARTIGO 9º DO DECRETO-LEI N. 406/68.

1. A controvérsia limita-se a saber se a recorrente faz jus ao privilégio fiscal previsto no Decreto-Lei n. 406/68, estando assentado na instância ordinária sua natureza empresarial.

2. As sociedades de profissionais liberais, malgrado formadas exclusivamente por médicos, constituíram-se formalmente como sociedades empresariais, de modo que a simples presença deles não representa elemento hábil a desfigurar a natureza comercial da atividade exercida.

3. Conquanto o corpo de sócios seja formado exclusivamente por médicos, as sociedades constituídas sob a modalidade "limitadas" desempenham atividade empresarial, uma vez que, nos contratos sociais, há, inclusive, disposição de como devem ser distribuídos os dividendos.

Recurso especial improvido.

(Recurso Especial nº 867.715 - ES (2006/0149403-9), 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, u.v., Min. Rel.: Humberto Martins, DJ: 24/11/2006 Página 1 de 2).

Com suporte em todo o raciocínio jurídico acima exposto, fundamentado em interpretação sistemática do conjunto de leis que regulam este tema, não podemos concordar com o critério que vem sendo utilizado pelo STJ para desenquadrar as sociedades de profissionais, validando assim uma legislação restritiva que não guarda consonância com a lei complementar que rege a matéria. Despidas de maiores discussões e carentes de provas no tocante ao real exercício de atividades empresariais, escudadas no simples fato de se constituírem determinadas sociedades de profissionais sob a forma de "limitada", e de seus contratos sociais preverem a distribuição de dividendos - o que é simples decorrência da nova legislação civil sem que isso descaracterize o traço fundamental que é o da responsabilidade pessoal do profissional - tais, decisões não interpretam corretamente nem a lei complementar instituidora do benefício fiscal nem, tampouco, a legislação civil referenciada.

Reiteramos nosso posicionamento segundo o qual independentemente da forma "Ltda" adotada por qualquer sociedade profissional - e que decorre unicamente da legislação civil que a obriga a determinados formalismos - não há, tanto na lei civil, como na comercial ou tributária, norma alguma que impeça sua constituição sob a forma de sociedade limitada. O que deve ser compreendido é que o aspecto formal de que se reveste não a transforma, *ipso facto*, em uma sociedade empresária.

Bem ao contrário, a distinção fundamental entre a sociedade empresária e a de profissionais liberais há de ser buscada não na sua forma constitutiva, tampouco no fato de utilizar-se ou não do concurso de terceiras pessoas para a obtenção de sua atividade-fim, mas, sim, na assunção ou não de responsabilidade pessoal ilimitada dos sócios no exercício da sua profissão regulamentada, atendo-se à legislação do órgão de classe dos profissionais que compõem cada tipo societário. Este, sim, há de ser o critério válido, a pedra de toque, para aferir-se a aptidão da sociedade ao benefício legal de tributação por quotas fixas do ISS.

5. As sociedades Uniprofissionais e Pluriprofissionais

De outra parte, igualmente se observa que a legislação dos Municípios, sempre na tentativa de restringir mais e mais o âmbito de incidência da lei complementar nacional, estabelece que as sociedades só farão jus à tributação em quotas fixas se forem uniprofissionais.

A restrição, contudo, é estranha aos dispositivos legais em estudo, por isso que o legislador complementar em nenhum momento estipulou, como condição de acesso ao benefício, a unipessoalidade. O que a lei complementar exige para

tanto é que os serviços sejam os elencados no Anexo e que sejam prestados com a responsabilidade pessoal do profissional. E como, por garantia assinalada nas constituições democráticas, ninguém é obrigado a fazer alguma coisa senão em virtude de lei, a vedação das leis municipais de que os profissionais indicados na norma se unam para a prestação dos seus serviços padece, neste ponto, de flagrante vício de ilegalidade.

Sem embargo, novamente aqui os tribunais superiores divergem na aplicação da lei. Junto ao Supremo Tribunal Federal, por exemplo, encontramos decisões díspares, vejamos:

Em sentido contrário:

EMENTA: - TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - I.S.S. DEC.-LEI Nº 406/68, § 1º E 3º DO ART. 9º SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS.

O tratamento fiscal mais favorecido, relativo ao Imposto sobre Serviços previsto nos §§ 1º e 3º do art. 9º do Dec.-Lei nº 406/68, modificado pelo Dec.-Lei nº 834/69, somente é concedido quando a sociedade civil é constituída por profissionais habilitados de uma mesma categoria. Precedentes do S.T.F. Recurso Extraordinário conhecido e provido.

(RE 82560/SP, 2ª Turma do STF, Relator(a): Min. ALDIR PASSARINHO, julgamento: 27/05/1983, DJ 05-08-1983 PP-11245).

Em sentido favorável:

DECRETO-LEI 406/68, ART-9., PAR-3. (REDAÇÃO DO DECRETO-LEI 834/69). IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. SOCIEDADE CIVIL. PROFISSIONAIS DE QUALIFICAÇÕES DIVERSAS. BENEFÍCIO FISCAL.

O art-9., par-3. c/c o art-1. do DL. 406/68 (redação do DL 834/69) assegura a tributação do ISS, na forma fixa, quer as **sociedades uniprofissionais, quer as pluriprofissionais. Precedentes do STF.** Recurso Extraordinário não conhecido. (RE 96475/SP-RE, 1ª Turma, Relator(a): Min. Rafael Mayer, Julgamento: 14/05/1982, DJ 04-06-1982 pp-05463 Ement Vol-01257-02 pp-00569).

Como se observa, não há consenso nesta matéria nem mesmo perante a Suprema Corte, entendendo ambas as Turmas em sentidos diametralmente opostos.

Entendemos que a lei complementar não impõe esse requisito. Ao contrário, ela é clara ao contemplar com a quota fixa as sociedades de profissionais que exerçam profissões regulamentadas listadas no Anexo, em nome destas e sob responsabilidade pessoal ilimitada, na forma da lei. Todo o resto são criações espúrias ditadas pela legislação municipal que desafiam, por isso mesmo, o crivo do Judiciário para que as examine, caso a caso, em sintonia com as normas que regulam a matéria na sua integralidade.

5. Conclusão

Analisadas as normas próprias, consultando-se as vozes doutrinárias e dos tribunais superiores, pode-se afirmar que a lei complementar que instituiu a tributação especial relativa ao ISS mediante quotas fixas continua inteiramente vigente no ordenamento jurídico nacional brasileiro, eis que as disposições dos §§ 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-Lei 406/65 não sofreram revogação de qualquer espécie.

De tal sorte, bastando apenas que atuem em seu nome, sob a responsabilidade pessoal ilimitada de seus sócios, e que realizem atividades compatíveis com o seu contrato social, as sociedades profissionais referidas na lista de serviços da lei complementar fazem jus ao benefício legal nada importando, para sua manutenção, porque dissociadas da própria lei complementar e da legislação civil, sua forma de constituição ou seu caráter unitário ou pluriprofissional. Tampouco importa para a fruição desse benefício que a sociedade possua empregados em seu quadro. O traço distintivo, fundamental, erigido pelo Decreto-Lei 406/68, é o da responsabilidade pessoal do profissional devidamente habilitado, sem prejuízo de a atividade-meio ser elaborada por empregados ou auxiliares.

Descabidas, pois, porque ofensivas à legislação complementar e civil, as autuações fiscais consistentes no desenquadramento dessas sociedades, quando fundado este em qualquer dos aspectos acima combatidos, a reclamar dos contribuintes lesados os recursos cabíveis tanto na esfera administrativa quanto na judicial.

6. Referências

BIM, Eduardo Fortunato. A Subsistência do ISS Fixo para as Sociedades Uniprofissionais em face da Lei Complementar 116/03: a Plena Vigência do §3º do artigo 9º do DL 406/68. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. O ISS das Sociedades Profissionais e a Lei complementar 116/03. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.) *ISS – Lei Complementar 116/2003*. Juruá Editora. 3ª. ed.. 2006.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Forense, RJ, 2002. 191. ed. p. 294

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do ISS*. São Paulo: RT, 1975.

SCAFF, Fernando Facury. A Tributação das Sociedades Uniprofissionais Mudou com a Nova Lei Complementar do ISS? In: MARTINS, Ives Gandra da Silva e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.) *ISS – Lei Complementar 116/2003*. Juruá Editora. 3ª. ed.. 2006.