

**CENTRO DE ATUALIZAÇÃO EM DIREITO
UNIVERSIDADE GAMA FILHO**

**ISSQN E SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS.
O CARÁTER EMPRESARIAL COMO ELEMENTO DE CONTROVÉRSIAS**

Pós-graduando: MAURÍCIO PORTELLA JUDICE

Belo Horizonte

2007

**CENTRO DE ATUALIZAÇÃO EM DIREITO
UNIVERSIDADE GAMA FILHO**

**ISSQN E SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS.
O CARÁTER EMPRESARIAL COMO ELEMENTO DE CONTROVÉRSIAS**

Monografia apresentada ao CAD – Centro de Atualização em Direito e à Universidade Gama Filho, como requisito para a conclusão do curso de pós-graduação *lato sensu* com especialização em Direito Tributário.

Pós-graduando: Maurício Portella Judice

Professora Orientadora: Daniela Victor de Souza Melo

Belo Horizonte

2007

**CENTRO DE ATUALIZAÇÃO EM DIREITO
UNIVERSIDADE GAMA FILHO**

A monografia intitulada ISSQN E SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS. O CARATER EMPRESARIAL COMO ELEMENTO DE CONTROVÉRSIAS, elaborada por Maurício Portella judice, foi avaliada como requisito parcial para a obtenção do grau de especialista em Direito Tributário, tendo sido atribuída _____.

Agradeço a professora e orientadora Daniela Victor de Souza Melo, pelo apoio e encorajamento contínuos na pesquisa, aos demais Mestres da casa, pelos conhecimentos transmitidos, e à Diretoria do CAD-Centro de Atualização em Direito e da Universidade Gama Filho pelo apoio institucional e pelas facilidades oferecidas.

“O maior jugo de um reino, a mais pesada carga de uma república, são os imoderados tributos. Se queremos que sejam leves, se queremos que sejam suaves, repartam-se por todos. Não há tributo mais pesado que o da morte, e contudo todos o pagam, e ninguém se queixa; porque é tributo de todos.....”

Padre Vieira , 1642.

RESUMO

Dentro do ordenamento tributário brasileiro, houve a decisão de se privilegiar, com pagamento de tributos de forma desvinculada das receitas aferidas, os autônomos e as sociedades formadas por profissionais que exerçam suas atividades de maneira individualizada e que se responsabilizem pelo serviço realizado.

Esta forma de cumprimento da obrigação tributária foi inserida na legislação através de um arcabouço jurídico que sobreviveu a alterações legislativas importantes, que incluem a promulgação de uma nova Constituição Federal.

Assim, ainda que levantem discussões técnicas e ideológicas, este polêmico assunto está, no momento, pacificado, no sentido de que as Sociedades de Profissionais são beneficiárias desta norma jurídica.

Aos órgãos públicos que se sentem prejudicados e as pessoas em geral que apreciam o Direito como caminho para a justiça, só restam o cumprimento da lei, mas dentro do espírito que norteou o legislador, ou seja, o de favorecer os profissionais que, de forma autônoma ou organizados em sociedades, executem serviços personalísticos.

É imprescindível que aprendamos a discernir, dentre as sociedades, as empresariais que incorretamente se posicionam como merecedoras do benefício fiscal em estudo, para que a lei seja cumprida em toda sua extensão.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	08
2. HISTÓRICO DO CRITÉRIO DE TRIBUTAÇÃO SOBRE SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS	11
3. A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E A REGULAMENTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA	15
4. A LEI COMPLEMENTAR 116/03 E OS §§ 1º E 3º, DO ART. 9º DO DECRETO- LEI 406/68.....	19
4.1 . Revogação Expressa	19
4.2 . Revogação Tácita	19
4.3 . Repristinação	20
4.4 . Validade da norma.....	21
Erro! Indicador não definido.	
5. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	24
5.1 . Princípio da Isonomia ou da Igualdade Tributária.....	24
5.2 . Princípio da Capacidade Contributiva	27
6 . SUJEITOS PASSIVOS	29
6.1 – O Autônomo	29
6.2 – As Sociedades de Profissionais.....	30
7. O CARATER EMPRESARIAL.....	34
7.1 – Sociedade Simples.....	35
7.2 - Sociedades Empresárias.....	35
7.3 Caracterização do caráter empresarial	37
CONCLUSÃO	38
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	40

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho foi desenvolvido para analisar o tratamento tributário adequado às Sociedades de Profissionais.

A Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988 determinou, em seu artigo 156, a competência tributária sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e a necessidade de definição dos serviços:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;”.

Conforme determina a Constituição Federal, em seus princípios gerais de tributação, a lei complementar é o instrumento adequado para:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:
III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.”

Com considerável atraso, em 31 de julho de 2003, foi editada a Lei Complementar nº. 116, indispensável para o balizamento genérico do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

A Lei Complementar 116/03 regulamentou diversos aspectos do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, entretanto foi silente com relação ao tratamento tributário a ser dispensado às Sociedades de Profissionais, categoria que vinha sendo favorecida com o pagamento do Imposto sobre Serviços por valor fixo e não proporcional ao valor dos serviços prestados. Mais do isso, revogou parte da legislação que regulava anteriormente a tributação das Sociedades de Profissionais, conforme seu art. 10:

“Art. 10. Ficam revogados os arts. 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.”

A revogação dos arts. 8º, 10, 11 e 12, do inciso V do Decreto-lei 834/68 e da íntegra da Lei Complementar 56/87 e a não revogação do art. 9º do Decreto-lei nº. 406/68, que analisaremos mais detalhadamente no decorrer do trabalho, lançaram dúvidas, que ocasionaram interessante controvérsia jurídica, se teria havido ou não intenção por parte do legislador em manter o regime diferenciado de recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza por parte das Sociedades de Profissionais.

Essa incerteza está, como demonstraremos, praticamente dirimida, tendo inclusive jurisprudência das cortes superiores já se posicionado no sentido de que a Constituição Federal recepcionou e que a Lei Complementar 116/03 não revogou o art. 9º, §§ 1 e 3 do Decreto-Lei 406/68, que vem a ser o dispositivo jurídico que estabeleceu o regime de pagamento do Imposto sobre Serviços por valor fixo.

Neste trabalho, não tentaremos apenas clarear o que a doutrina e a jurisprudência determinam sobre a recepção, por parte a legislação atualmente em vigor, dos preceitos que definiam o pagamento diferenciado do Imposto sobre Serviços pelas Sociedades de Profissionais. Tentaremos também analisar o alcance da proteção pretendida pelo legislador e procuraremos perscrutar as razões e objetivos da instituição e manutenção dessa norma jurídica.

Neste ponto, em que analisamos os aspectos objetivos e subjetivos desta matéria, encontramos a necessidade de pautarmos nossa reflexão em bases doutrinárias mais embasadas e, elegemos como nosso marco dois princípios constitucionais basilares do direito, principalmente tributário, que são os da isonomia e da capacidade contributiva.

Para levarmos a bom termo este trabalho, iniciaremos lendo toda legislação relativa à tributação das Sociedades de Profissionais. Procuraremos, em sentenças do Supremo Tribunal federal, do Superior Tribunal de Justiça e de diversas cortes estaduais, uma definição jurisprudencial. Depois, vamos nos deter em consultas a livros e periódicos, de diversos autores, de diferentes posições doutrinárias, onde estão expostas análises e reflexões, feitas por pessoas de grande conhecimento

jurídico que, eventualmente, ao discordarem entre si, demonstram a riqueza e robustez do Direito, e não a sua fragilidade, já que o Direito que não é uma ciência exata, completa e acabada e sim um magnífico livro em aberto, onde diariamente são escritas novas linhas.

2. HISTÓRICO DO CRITÉRIO DE TRIBUTAÇÃO SOBRE SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS

Desde a Emenda constitucional nº. 18/65, que introduziu o Imposto sobre Serviços em nosso ordenamento tributário e, especialmente após a promulgação do Código Tributário Nacional (CTN. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966; e art. 7º do Ato Complementar nº. 36, de 13 de março de 1967), os serviços prestados na forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte estiveram sob um critério de tributação onde a remuneração do próprio trabalho não é levada em conta. O art. 72 do CTN dispunha:

“Art. 72 . A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, salvo:
I – quando se trate de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, caso em que o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço e outros fatores pertinentes, não compreendida nestes a renda proveniente da remuneração do próprio trabalho;

Observa-se que a legislação vedava a utilização da renda proveniente do próprio trabalho para estipulação da base de cálculo do Imposto sobre Serviços. A tributação se fazia com base em valores fixos anuais, tanto para autônomos como para Sociedade de Profissionais.

Essa disposição do CTN foi integralmente confirmada pelo Decreto-Lei nº. 406, de 31 de dezembro de 1968, acolhido como norma de hierarquia semelhante à do CTN. Em seu art. 9º foi repetida a regra geral do CTN, no sentido de que a base de cálculo do Imposto sobre Serviços era o preço do serviço. O § 1º repetiu o Inciso I do art. 72 do CTN, no sentido de que o trabalho pessoal continuaria sendo tributado com base em alíquotas fixas ou variáveis e o § 3º deixou claro que o critério de tributação fixa aplicava-se também às Sociedades de Profissionais, nos seguintes termos:

“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 dos serviços 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 serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.”

Este § 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº. 406/68 tem dupla função. A primeira é a de atribuir às Sociedades de Profissionais a responsabilidade pelo imposto, excluindo-a do profissional que presta os serviços (contribuinte), na forma do art. 121 do CTN, transcrita a seguir:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei;”

A segunda função do § 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº. 406/68 é a de distinguir e enumerar os casos a que se aplicava o critério previsto no § 1º do mesmo Decreto-lei (e no art. 72, I do CTN, na redação original). Isto se fez necessário porque a Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967 passou a exigir lei complementar para definir os serviços sujeitos ao ISS, e não apenas para estabelecer critérios distintivos de incidência do ICMS e do ISS, como anteriormente. Abrangeu as sociedades prestadoras dos seguintes serviços, constantes da lista anexa ao Decreto-Lei 406/68:

“I - Médicos, dentistas, veterinários, enfermeiros, protéticos, ortopedistas, fisioterapeutas e congêneres; laboratórios de análises, de radiografia ou radioscopia, de eletricidade médica e congêneres;
III - Advogados, solicitadores e provisionados;
V – Engenheiros, arquitetos, urbanistas, projetistas, calculistas, desenhistas técnicos, decoradores, paisagistas e congêneres;
VII – Contadores, auditores, economistas, guarda-livros, técnicos em contabilidade;”

Em linhas gerais, o art. 9º do Decreto-Lei 406/68 foi mantido por legislação complementar superveniente. Somente seu § 3º sofreu alterações de forma a adaptar-se a novas listas de serviços. Isto aconteceu com o Decreto-lei nº. 834, de 08 de setembro de 1969 e com a Lei complementar nº. 56, de 15 de dezembro de 1987, que aprovaram novas listas de serviços. Tratava-se, entretanto, de modificar apenas as indicações para as novas listas, não alterando o escopo geral da norma.

Para melhor compreensão, inicialmente transcreveremos o art. 3º, inciso V e os itens da lista anexa ao Decreto-lei 834/69:

“Art. 3º. O Decreto-Lei nº. 406, de 31 de dezembro de 1968, passa a vigorar com as seguintes alterações:

V – O artigo 9º, § 3º passa a vigorar com a seguinte redação:

“§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 serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.”

1 – Médicos, dentistas e veterinários.

2– Enfermeiros, protéticos (prótese dentária), obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, psicólogos.

3 – Laboratórios de análises clínicas e eletricidade médica.

5 – Advogados ou provisionados

6 – Agentes da propriedade industrial.

11 – Economistas

12 – Contadores, auditores, guarda-livros e técnicos em contabilidade.

17 – Engenheiros, arquitetos e urbanistas.”

A seguir transcreveremos o art. 2º da Lei Complementar 56/87 e os itens da lista anexa:

“art. 2º. O § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº. 406, de 31 de dezembro de 1968, alterado pelo Decreto-lei nº. 834, de 8 de setembro de 1969, passa a ter a seguinte redação:

“§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.”

1 - Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultra-sonografia, radiologia, tomografia e congêneres;

4 - Enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária);

8 - Médicos Veterinários;

25 - Contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres;

52 - Agentes da propriedade industrial;

88 – Advogados;

89 – Engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos;

90 – Dentistas

91 – Economistas;

92 – Psicólogos;

Mais recentemente, como já dissemos a Lei Complementar nº. 116/03, que veio regulamentar o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, se pronunciou, em seu art. 10, expressamente pela revogação dos seguintes dispositivos legais, dentre outros:

- Arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-lei nº. 406/68;
- Inciso III do art. 3º do Decreto-lei 834/69;
- Lei Complementar nº. 56/87

Como se observa, houve a revogação de diversos artigos do Decreto-lei nº. 406/68, mas não houve nenhum pronunciamento sobre o art. 9º, que regulava a matéria deste estudo. Curiosamente, houve a revogação expressa de legislação posterior que modificava o § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº. 406/68. Restou então a dúvida se o legislador buscou:

- Revogar tacitamente todo o art. 9º do Decreto-lei nº. 406/68;
- Revogar apenas o § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº. 406/68, na medida em que revogou toda legislação que o modificava;
- Manter, com seu silêncio, todo o art. 9º do Decreto-lei nº. 406/68.

No capítulo 4 deste trabalho analisaremos a controvérsia e demonstraremos como a jurisprudência tem se manifestado sobre esta matéria.

3. A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E A REGULAMENTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

A Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 outorgou aos municípios, em seu artigo 156, inciso III, a competência para instituir Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Determinou ainda que lei complementar defina os serviços sobre o qual incidirá o imposto.

Nossa Carta Maior determina, em seu artigo 146, que cabe a lei complementar, dentre outras atribuições “*estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária*”. A expressão *normas gerais* é bastante ambígua e não permite uma percepção clara do limite do legislador da União ao se utilizar de lei complementar, o que poderia afetar a Federação, caso aquele ente federativo, ao legislar sobre *normas gerais*, invadisse a competência de outros entes federados.

Entretanto, no entendimento de Ricardo Lobo Torres (citado por FISCHER, Octavio, 2005, p.507) a Constituição Federal de 1988 teve o cuidado de “... *explicitar o objeto da legislação complementar tributária...*” e, assim, “... *coarctar as dúvidas infundadas levantadas por certa parte da doutrina de índole positivista e normativista, que, na leitura do art. 18. §1º da CF 67/69, reduzia o âmbito da lei complementar aos conflitos de competência no federalismo e às limitações do poder tributário, aos quais deveriam se referir as normas gerais*”¹. Celso Bastos (citado por FISCHER, Octávio, 2005, p.507) também sustentava que a atual Constituição Federal “... *dirimiu de maneira definitiva as dúvidas que pairavam sobre a atuação da lei complementar em matéria tributável, ao estabelecer a sua tríplice função*”².

Assim, não consideramos que a União possa, através de lei complementar, editar normas gerais para regulamentação de tributos com total liberdade. Pensamos apenas que o constituinte de 1988 optou por fortalecer o poder central, o que pode

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 8.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p.40.

² BASTOS, Celso. Lei complementar: teoria e comentários. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999, p. 225.

ser percebido em diversas outras partes da Constituição Federal de 1988, dando a impressão de invasão de competência.

Concluindo, como nos ensina Gilberto Ulhôa Canto (citado por FISCHER, Octávio, 2005, p. 509):

“Dizer-se que a lei complementar afetava a autonomia dos Estados e Municípios, e por isso serem elas inconstitucionais, não é correto, pois a sua criação e o âmbito de sua competência estão expressos na mesma Constituição que assegura a autonomia, que assim é restringida na sua própria origem. Por outro lado, as suas normas inibem também a autonomia legislativa da própria união, na medida em que nem leis federais sobre tributos do poder central escapam à necessidade de se submeterem ao que as leis complementares prescrevem, dentro dos limites que lhes são próprios. Acresce que a lei complementar é elaborada pelo congresso Nacional, em cujos quadros a União não tem condição alguma de influir, pois os senadores representam os Estados, e os Deputados, os colégios eleitorais dos Estados e Municípios.”³

Além do questionamento feito por muitos doutrinadores sobre a extensão das determinações das leis complementares, outro aspecto que causou polêmica foi a interpretação do artigo 151, transcrito a seguir:

“Art. 151. É vedado à União:
III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”

Muitos municípios passaram a alegar que o § 3º do art. 9º do Decreto-lei 406/68, então em vigor, contrariava a nova Constituição Federal, pois constituía uma isenção heterônoma e, portanto, não poderia continuar vigendo sob a nova ordem constitucional.

Todavia, o Supremo Tribunal Federal pronunciou-se de maneira inequívoca no Recurso Extraordinário nº. 236.604-PR, onde o voto do Relator, Ministro Carlos Velloso esclareceu a questão:

[...] Indaga-se: os §§ 1º e 3º do DL 406/68 teriam sido recebidos pela CF/88? Noutras palavras, os §§ 1º e 3º, do art. 9º, do DL 406/68, segundo o recorrente, configurariam uma isenção. Por isso, tendo em vista o disposto no art. 151, III, da CF/88, que veda à união instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, os citados dispositivos, §§ 1º e 3º, do art. 9º, do DL 406/68, não foram recebidos pela CF/88.

[...] Abrindo o debate, deixo expresso o meu entendimento no sentido de que as disposições inscritas nos §§ 1º e 3º do DL 406/68 não configuram isenção. O art. 9º e seus §§ dispõem a respeito da base de cálculo do ISS, certo que, na forma do estabelecido na Constituição Federal, art. 146, III, a,

³ CANTO, Gilberto Ulhôa. Lei Complementar. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coord.). Lei complementar Tributária. Cadernos de Pesquisas tributárias. V. 15. São Paulo: Editora resenha Tributária – Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989, p. 2-3.

cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Ora, o DL 406/68 foi recebido como lei complementar, a lei complementar do ICMS e do ISS. Isto é inquestionável. No RE 149.922-SP, Relator o Ministro Ilmar Galvão, o Supremo Tribunal Federal decidiu, por unanimidade, que, “se a base de cálculo em referência (examinava-se a base de cálculo do ICMS) já se achava disciplinada pelo art. 2, §8º, do decreto-lei nº. 406/68, recepcionado pela nova carta com o caráter de lei complementar, até então exibido (art. 34, § 5º, do ADCT), não havia lugar para a nova definição que lhe deu o convênio ICM 66/88 (art.11), verificando-se, no ponto indicado, ultrapassagem do linde cravado pela norma transitória e conseqüente invasão do princípio constitucional da legalidade tributária” (Plenário, 23.02.94,RTJ 152/966). Cabendo à lei complementar definir a base de cálculos dos impostos discriminados na Constituição (CF/88, art. 146,III,a), certo que o DL 406/68 foi recebido como lei complementar, correto afirmar-se que o art. 9º e seus §§, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram, também, recebidos pela Constituição vigente. **Não configurando os citados dispositivos legais, §§ 1º e 3º, do DL 406/68, isenção, não há falar em ofensa ao art. 151, III, da CF/88.** Aqui, na verdade, incide a regra do § 5º do art. 34, ADCT, porque tem-se a aplicação da legislação anterior à CF/88, porque essa legislação não é incompatível com o sistema tributário nacional da CF88. Ao contrário, os dispositivos legais citados, o art. 9º e seus §§ seguem a regra do art. 146, III, a, da CF/88.” (grifo nosso)

Após a tentativa de questionar a recepção dos §§ 1º e 3º do art.9º do Decreto-lei 406/68 pela Constituição Federal de 1988, baseado no entendimento que o art. 151, III, vedava a União a possibilidade de conceder isenções, alguns municípios perquiriram se o art. 150, § 6º, da Constituição Federal de 1988 invalidava a recepção dos §§ 1º e 3º do art.9º do Decreto-lei 406/68, na medida em que esses dispositivos reduziram substancialmente a base de cálculo, como veremos a seguir:

“art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. “

Mais uma vez, o Supremo Tribunal Federal se pronunciou favoravelmente à recepção dos §§ 1º e 3º do art.9º do Decreto-lei 406/68 pela Constituição Federal de 1988, como demonstra o voto do Relator, Ministro Carlos Velloso, no Recurso Especial nº. 220.323-MG, apresentado parcialmente a seguir:

“[...] Não há falar em redução da base de cálculo do ISS pelos §§ 1º e 3º, do DL 406, de 1968, senão que, disciplinando a matéria, citados dispositivos legais definiram base de cálculo para certo tipo de serviço, o prestado de

forma pessoal, por contribuinte autônomo ou sociedade de profissionais liberais.[...] “

Como demonstrado, na jurisprudência a matéria está pacificada e podemos considerar que a Constituição Federal recepcionou os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto 406/68.

4. A LEI COMPLEMENTAR 116/03 E OS §§ 1º E 3º DO ART. 9º DO DECRETO-LEI 406/68

Como já vimos, o art. 10 da Lei Complementar 116/03 revogou inúmeros dispositivos legais, entre os quais destacamos os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-lei 406/68, o art. 3º, inciso V, do decreto-lei 834/69 e a Lei Complementar 56/87, diretamente ligados à matéria deste estudo, mas silenciou-se sobre os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei 406/68.

É interessante notar que o legislador, com o advento da Lei Complementar 116/03 revogou todos os artigos do Decreto-lei 406/68 que tratavam do Imposto sobre Serviços, exceto o art. 9º. Parece-me que ao não proceder a revogação do art. 9º do Decreto-lei 406/68, o legislador foi eloquente, embora silente, ao manter a norma expressa no referido artigo.

Aprofundamos mais esta reflexão observando o que dispõe a Lei de Introdução ao Código Civil (LICC), aprovada pelo Decreto-lei nº. 4.657, de 04 de setembro de 1942:

“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 estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

§3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.”

4.1. Revogação Expressa

Caio Mário da Silva Pereira (citado por BRIGADÃO, Gustavo, REZENDE, Condorcet e SOUZA, Alisson Carvalho de, 2004, p. 406) nos ensina que “*revogação expressa ou direta consiste na declaração inserta na lei, pela qual o legislador fulmina a lei*

*velha, quer ao declará-la extinta em todos os seus dispositivos, quer ao apontar aqueles dos seus artigos que teve em vista abolir.”*⁴

Ora, o art. 9º, § 3º do Decreto-lei 406/68 não foi expressamente revogado pela Lei Complementar 116/03. Não há de se falar de revogação do tratamento tributário aplicado anteriormente às Sociedades de Profissionais. O que houve foi a revogação expressa de outros dois diplomas legais pela Lei complementar 116/03, que analisaremos a seguir, quais sejam:

- a íntegra da lei Complementar 56/87;
- o inciso V do art. 3º do Decreto-lei 834/69.

Estes dispositivos legais não ab-rogaram o §3º, art. 9º do Decreto-lei 406/68. Apenas alteraram-lhe a redação para adequá-los aos itens de novas listas de serviços, então editadas. Estas modificações na redação incorporaram-se ao texto original do §3º, art. 9º do Decreto-lei 406/68, que continuou em vigor, apesar terem sido revogados os dispositivos legais que lhe deram nova redação.

Está claro, assim, que a norma contida no §3º, art. 9º do Decreto-lei nº. 406/68 não foi afetada pela alteração no texto do referido dispositivo legal. A norma, que se refere a sistemática tributária das Sociedades de Profissionais não sofreu nenhuma alteração em virtude das modificações no texto pelos dispositivos revogados.

4.2. Revogação Tácita

A revogação tácita dá-se ou por que há incompatibilidade entre a lei nova e a antiga, ou quando a lei nova regule exhaustivamente a matéria de que tratava a lei anterior.

Não há incompatibilidade entre a matéria regulada e as disposições antes vigentes. O único art. da Lei complementar 116/03 que trata de base de cálculo foi o art. 7º, apresentado a seguir:

⁴ PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000,v.I.p.82.

“Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto sobre Serviços de qualquer natureza:

I – o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;”

O caput do art. 7º da Lei Complementar 116/03 repete o do art. 9º do Decreto-lei 406/68. Este fato e a leitura de todo artigo demonstra cabalmente que não há incompatibilidade entre os dois diplomas legais.

É verdade que a Lei Complementar 116/03 regulamentou amplamente o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, mas no tocante à base de cálculo, limitou-se a, como já vimos, reproduzir o *caput* do art. 9º do Decreto-lei 406/68 e regulamentar os serviços em lista anexa.

Como nos ensina Ferraz Junior (citado por BIM, Eduardo Fortunato, 2003, p.93) a revogação global “... *ocorre por meio de uma norma revogadora implícita, sem a necessidade de incompatibilidade, bastando que a nova norma, por exemplo, discipline integralmente uma matéria, mesmo repetindo certas disciplinas da norma antiga.*”⁵

Assim, não que se falar em revogação tácita do § 3º do art. 9º do Decreto-lei 406/68.

4.3. Repristinação

O § 3º, art. 2º da Lei 4.657/42 determina que “*salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência*”. Trata-se de um veto que o direito brasileiro faz à repristinação de normas jurídicas. Esclarecendo melhor sobre a questão repristinatória, nos ensina Francesco Ferrara (citado por Denari, Zelmo, 2004, p. 426):

⁵ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 2ªed. ob.cit.,p.203.

“As leis abolidas não ressurgem com a extinção da lei abolitiva. Assim, se uma lei ab-rogou expressa ou tacitamente outra lei, e em seguida esta lei abrogativa é por sua vez ab-rogada, não revive por isso a lei antiga, sendo necessária uma expressa declaração legislativa que a reponha em vigor (lei repristinatória)”⁶

Este ensinamento tem origem no direito romano, tendo até mesmo uma explicação filosófica, pois segundo Epícuro, “nada pode derivar do nada” (*nihil ex nihil*), e assim, como nos ensina o mestre da Universidade de Pisa, se estiver no propósito do legislador restaurar a vigência de uma lei revogada, torna-se imprescindível a edição de lei repristinatória.

Entretanto, neste caso falar de repristinção é incabível porque não se trata de uma norma jurídica voltar a ter vigência, pois afinal, o Art.9º, § 3º do Decreto-lei 406/68 nunca deixou de ter vigência. O que deixou de ter vigência foram dispositivos legais que apenas alteraram o seu texto. A norma jurídica em questão, jamais perdeu a vigência. Como prevê a boa prática jurídica, a revogação expressa das alterações de uma norma não se confunde com a revogação da própria norma. Assim, não há que se falar que “*lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência*”

4.4. Validade da Norma

Pelo exposto no item 3 e nos demais subitens do item 4 , concluímos que, apesar da divergência de importantes pensadores do direito e das procuradorias de diversos municípios, podemos considerar pacificada a questão: O § 3º, art. 9º do Decreto 406/68 está em plena vigência e é a norma válida para determinar o tratamento tributário a ser dispensado às Sociedades de Profissionais.

O Superior Tribunal de Justiça já firmou jurisprudência sobre esta matéria como se observa no voto do eminente relator do Recurso Especial nº. 713.752-PB, Ministro João Otávio de Noronha:

⁶ FERRARA, Francesco. *Interpretação e aplicação das leis*.Coimbra:Sucessor, 1987,p.195

“[...] surgiu, pois a controvérsia suscitada no presente apelo, qual seja, com a edição da Lei Complementar n. 116/03, houve ou não a revogação do art.9º, §3º, do Decreto-lei n. 406/68? As sociedades de profissionais continuam a ser tratadas diferenciadamente no que tange à incidência do ISS?

A revogação de leis no ordenamento jurídico pátrio, a teor do disposto no art. 2º, §§ 1º e 2º, da LICC, ocorre de forma tácita ou expressa. Expressa, quando a lei revogadora dispõe expressamente que a lei anterior fica revogada. Tácita, quando a lei seguinte trata inteiramente da matéria da lei revogada ou quando é com ela incompatível.

No caso em apreço, não verifico nenhuma dessas situações.

Quanto à possibilidade de revogação expressa, não houve, visto que o art. 10 da Lei complementar n. 166/03 nem sequer mencionou o art. 9º, § 3º, Decreto-lei n. 406/88.[...]

[...] Revogação tácita, de igual modo, não se deu, tendo em vista que não se verifica incompatibilidade alguma entre os dispositivos legais mencionados. De fato, não se constata na Lei Complementar n. 116/03 - que não disciplinou tema semelhante ao disposto no art. 9º, §3º, do Decreto-Lei n. 406/68 - nenhuma disposição que gerasse incompatibilidade com a tributação por alíquota fixa ora em debate. [...]

[...] Esclareço também que não por que há falar que o art. 9º, § 3º, do Decreto n. 406/68 estaria vigendo por força da repristinação (LICC, art. 2º, § 3º). Aplica-se tal instituto quando se restaura um preceito de lei que se encontrava revogado. No caso, todavia, não houve revogação do art. 9º, § 3º, do Decreto n. 406/68, razão pela qual se afasta a possibilidade de sua eventual restauração e, por conseguinte, do procedimento de repristinação. [...]

Nos itens vindouros tentaremos interpretar os reais objetivos do legislador e examinar se os mesmos têm sido aplicados na prática diária.

5. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Neste ponto do trabalho faremos uma breve reflexão sobre os dois princípios constitucionais que julgamos imprescindíveis para a compreensão de nossa tese.

5.1. Princípio da Isonomia ou da Igualdade Tributária

A Constituição Federal de 1988, no *caput* de seu artigo 5º, determina pleonasticamente, a igualdade de todos, como transcrevemos:

“art. 5º . Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantido-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país, a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e a propriedade, nos termos seguintes .”

Esta noção é reforçada pelo art. 19, que diz:

“art. 19 . É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
III – criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si;

No campo tributário, o princípio é particularizado pelo artigo 150, II, a seguir:

“art. 150 . Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

Este princípio determina que, diante de determinada lei, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao dispositivo em questão. Resumindo, *todos são iguais perante a lei*.

Além disso, um aspecto a ser ressaltado é o de que, como é vedado ao legislador dar tratamento diverso para situações semelhantes, podemos concluir que todos são iguais perante o legislador.

“Assim, nem pode o aplicador, diante da lei, discriminar, nem se autoriza o legislador, ao ditar a lei, a fazer discriminação. Visa o princípio à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos” (AMARO, Luciano, 2006, p.135)

Todavia, este princípio é originário de uma lição clássica que determina que igualdade consista em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade.

A grande questão é como identificar quem são os iguais e quem são os desiguais. Celso Antônio Bandeira de Mello (citado por AMARO, Luciano, 2006, p.135) questiona:

“... que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e pessoas sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia?”⁷

Podemos ampliar o conceito e indagar qual é a desigualdade que *faculta* e qual a desigualdade que *obriga* a discriminação, pois o tratamento diferenciado de situações dessemelhantes pode ser exigido por outros princípios constitucionais, como o Princípio da Capacidade Contributiva. Mais uma vez recorro ao mestre Luciano Amaro:

“Deve ser diferenciado (com isenções ou com incidência tributária menos gravosa) o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam um tratamento fiscal ajustado à sua menor capacidade econômica. Não de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.”(AMARO, Luciano, 2006. p.136)

Como podemos ver, a questão da isonomia como norma abstrata e hipotética, não se resolve de maneira simples. Temos que observar se o legislador discriminou, quando isto era vedado e deixou de discriminar, quando lhe era obrigatório fazer. Em qualquer um dos casos, a nosso ver, o Princípio da Isonomia pode ser ferido e, provavelmente, também o Princípio da Capacidade Contributiva.

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (citado por ESTEVES, Maria do Rosário, 2004, p. 439):

⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio . O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 2.ed. são Paulo:Revista dos Tribunais, 1978. p.15-6.

“devem ser identificados três critérios para o reconhecimento das diferenciações sem violar a isonomia: tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico, para, à vista do traço diferenciador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. E, ainda, deve-se analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente está, in concreto, em harmonia com os valores prestigiados no sistema constitucional.”⁸

À luz destes doutos ensinamentos, com base em critérios objetivos e numa visão mais formalista, arriscaríamos dizer que a sistemática de tributação de Sociedades de Profissionais não estaria em consonância com o ordenamento constitucional brasileiro, no tocante ao princípio da isonomia. Como teoriza Maria do Rosário Esteves (ESTEVES, Maria do Rosário, 2004, p. 440), *“não há pertinência lógica entre o elemento de discriminação (prestação de serviço de responsabilidade pessoal) e o tratamento diferenciado (a cobrança do Imposto sobre Serviços por um valor Fixo).”*

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal já firmou sua jurisprudência no sentido de que o tratamento dispensado às Sociedades de Profissionais que prestam serviços através do trabalho pessoal de seus integrantes é um tratamento isonômico. O Ministro Carlos Velloso em seu já celebre voto do Recurso Especial 220.323-MG, determina:

“[...] Tratando-se de isonomia e de igualdade ou desigualdade entre as pessoas, nunca é demais citar brilhante frase do inolvidável Rui Barbosa, em sua ” Oração aos Moços” quando destaca:

“tratar com desigualdade a iguais ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos equivalessem.”

Portanto, a fato de existir tratamento diferenciado para determinada categoria de contribuintes, não sugere a ocorrência de isenção tributária, conforme pretendido pelo impetrado, mas sim, prerrogativas emanadas da própria legislação, inexistindo violação alguma ao princípio isonômico recepcionado na constituição Federal.[...]

Hugo de Brito Machado pondera:

“Não seria justo, nem isonômico, tributar com o mesmo critério quem presta serviços de caráter pessoal, e uma sociedade que o faz com empresa, utilizando-se, em sua prestação de serviços, do trabalho de terceiros,

⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

com intuito de lucro, desenvolvendo típica atividade empresarial.”⁹ (grifo nosso)

Pelo exposto, podemos considerar que o Princípio da Isonomia não seria contrariado se a tributação diferenciada incidir sobre o trabalho **pessoal**, desde que este não se revista de caráter empresarial e tenha como objetivo a busca de lucro.

5.2. Princípio da Capacidade Contributiva

Na Constituição Federal, o Princípio da Capacidade Contributiva está explicitado no art. 145, § 1º, que prevê que, *“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”*.

Este princípio baseia-se na ordem natural das coisas: buscar riqueza onde riqueza há. Concomitantemente, é importante preservar o contribuinte de uma tributação excessiva, que não comprometa seus meios de subsistências, a possibilidade do exercício de sua profissão, a capacidade de sobrevivência e de expansão de sua empresa. Como registraram Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (citados por Amaro, Luciano, 2006, p. 138-139), a capacidade econômica corresponde à *“real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação”*¹⁰

Por isso, “sempre que possível” o imposto deve considerar a capacidade econômica do contribuinte e também, “sempre que possível” a personalização tributária deve ser perseguida pelo legislador, isto é, os gravames fiscais devem se adequar às condições pessoais de cada contribuinte. É claro que não pretendemos definir na lei

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. O ISS das sociedades de profissionais e a Lei Complementar 116/03. In: MARTINS, Ives Granda da Silva e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (organizadores). *ISS – LC 116/2003*. 1. ed. 2 tiragem. Curitiba: Juruá Editora, 2005, p. 238

¹⁰ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Intributalidade das correções monetárias – capacidade contributiva. In: *Princípios tributários no Direito brasileiro e comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

o imposto de cada pessoa, mas, como nos ilumina Luciano Amaro (AMARO, Luciano, 2006, p. 140) devemos “estruturar o modelo de incidência de tal sorte que, na sua aplicação concreta, tais ou quais características dos indivíduos sejam levados em consideração para efeito de quantificação do montante do imposto devido em cada situação concreta”

Assim, o Princípio da Capacidade Contributiva exige que se busque a justiça da incidência em cada situação isoladamente considerada. Neste ponto, percebe-se que este princípio assemelha-se ao Princípio da Isonomia, ao prever tratamento desigual para contribuintes desiguais.

É fundamental que reflitamos se esse “tratamento desigual”, na forma de tributos “fixos”, como os previstos no §3º, art.9º do decreto-lei 406/68, onde indiscriminadamente o benefício é levado a todas as Sociedades de Profissionais (nas atividades previstas em lei), não estaria confrontando o Princípio da Capacidade Contributiva.

6 . SUJEITOS PASSIVOS

Faremos breve discussão sobre a sujeição passiva aos §§1º e 3º, art. 9º do Decreto-lei 406/68. Apresentaremos primeiramente o conceito de autônomo, pois, o trabalho prestado por estes guarda estreita correlação com as Sociedades de Profissionais, apresentadas posteriormente.

6.1. O Autônomo

O § 1º, art. 9º do Decreto-lei 406/68 diz:

“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 dos serviços ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.”

Este artigo buscou proteger o profissional que executa seu trabalho de maneira pessoal e de forma autônoma.

Devemos entender como trabalho pessoal aquele que é executado pelo próprio profissional e não por terceiros.

Para entendermos o conceito de profissional autônomo, buscamos o significado do vocábulo “autônomo” no dicionário HOUAISS, edição de 2001:

- que ou quem exerce, em caráter não permanente, e sem vínculo empregatício, qualquer atividade profissional remunerada;
- dotado da faculdade de determinar as próprias normas de conduta, sem imposição de outrem (diz-se de indivíduos, instituições,etc.);

Concluimos que, para fins tributários, autônomo é a pessoa física que habitualmente e sem vínculo empregatício, presta serviços remunerados, de caráter pessoal, podendo ter ou não estabelecimento fixo. Entendemos ainda que, o profissional

autônomo pode contratar empregados, desde que de habilitação diferente da sua, e com o escopo de auxiliá-lo.

6.2. As Sociedades de Profissionais

No Código Civil, Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o conceito de sociedade é o seguinte:

“Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.”

Uma sociedade passa a ter existência jurídica quando legalmente constituída e registrada no órgão competente, como definido no Código Civil:

“Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.”

Dentre as sociedades, a que no momento nos interessa é a Sociedade de Profissionais, que se caracteriza como sendo aquela cujo trabalho executado tem a marca pessoal de seu executor. Isto é, o trabalho é desenvolvido a partir de uma ação de seus sócios ou de empregados de mesma habilitação profissional. Normalmente, executa serviços em alguma atividade de caráter técnico e/ou científico.

Como já vimos, para este tipo de sociedade, o legislador previu uma sistemática peculiar para pagamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, nos moldes previstos pelo § 3º, art. 9 do Decreto-lei 406/68, que, devido a sua importância, reproduziremos abaixo, ainda que de forma redundante:

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

§ 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 serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.”

Observa-se que é característica fundamental e imprescindível para a existência de uma Sociedade de Profissionais que o trabalho pessoal de cada sócio ou empregado fique caracterizado e que o mesmo assuma a responsabilidade por seus atos profissionais. O tributarista Bernardo Ribeiro de Moraes (citado por GIFFHORN, César, 2006, p.59) nos ensina:

“Prestando serviços profissionais que exigem habilitação de certas pessoas, tais sociedades não são também tributadas pelo preço do serviço, mas pela forma aplicável aos casos de trabalho pessoal do próprio contribuinte, levando-se em consideração o número de profissionais habilitados (sejam sócios, empregados ou autônomos) que prestem serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal do exercício de sua profissão.”¹¹

César Giffhorn nos lembra que *“os serviços prestados pelo profissional são personalíssimos, insubstituíveis em sua essência, e desencadeiam a responsabilidade pessoal do próprio agente. O dano ao terceiro, se houver, implica na responsabilidade exclusiva do profissional causador e não da sociedade.”*¹²

Esta individualização da responsabilidade é decorrência da necessidade de habilitação profissional dos profissionais desta sociedade, sejam eles sócios, empregados ou autônomos que participem dos trabalhos da atividade fim da sociedade. Esta é outra característica intrínseca e obrigatória para que as Sociedades de Profissionais gozem dos benefícios da tributação diferenciada.

É interessante refletir que os profissionais de atividades intelectuais, geralmente recebem treinamento para um trabalho “solitário”. Eventualmente, constituem sociedades para baratear e simplificar aspectos administrativos e, principalmente, agregar conhecimentos comuns e agir em bloco. Suas atividades profissionais terão mais chance de sucesso se compartilharem investimentos, riscos e decisões.

Dentro do conceito de que as Sociedades de Profissionais são sociedades típicas de união de trabalho, onde cada sócio deve contribuir com seu próprio esforço para obtenção do resultado coletivo, percebe-se que o vínculo entre os integrantes das Sociedades de Profissionais é o trabalho executado e não o capital aplicado.

¹¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de, *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*. Revista dos Tribunais, 1975

¹² GIFFHORN, César. *ISS das Sociedades de Profissionais*. Porto Alegre: Rigel, 2006. p.60

Neste caso, o objetivo social é que deve definir a habilitação adequada e necessária para a execução dos trabalhos. Mais uma vez concordamos com César Giffhorn quando nos ensina que “*deve existir uma sintonia entre o objeto social e a atividade desenvolvida pelos profissionais habilitados. Além disso, a **sociedade não poderá explorar uma atividade diversa daquela a que estejam habilitados profissionalmente os sócios.***”¹³ (grifo nosso)

A maioria dos municípios brasileiros considera que as Sociedades de Profissionais devem ser constituídas de profissionais de uma mesma categoria e vinculadas a um mesmo conselho de classe. A jurisprudência tem acolhido predominantemente esta tese. Em diversos acórdãos, o Superior Tribunal de Justiça têm-se posicionado no sentido de que o tratamento fiscal mais favorecido, relativo ao Imposto sobre Serviços, previstos nos §§ 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-lei 406/68, somente é concedido quando a sociedade civil é constituída por profissionais de uma mesma categoria. O voto do ministro Francisco Falcão, relator do recurso Especial 896425-SC é ilustrativo:

“[...] Com efeito, a matéria já é conhecida deste Tribunal Superior, que em diversas oportunidades se manifestou sobre o tema, estando pacificado no sentido de que se enquadram nas condições para o recolhimento do ISS com base em alíquotas fixas, privilégio previsto nos §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei 406/68, as sociedades que sejam constituídas de forma uniprofissional, com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial.[...]”

Alguns órgãos de classe explicitam esta obrigatoriedade e nem registram como Sociedade de Profissionais as que não atendam esta característica, como por exemplo, a Ordem dos Advogados (OAB), que segue as disposições relativas à Lei nº. 8.906/94 (Estatuto da Advocacia), apresentado a seguir:

“art. 16. Não são admitidas a registro, nem podem funcionar, as sociedades de advogados que apresentem forma ou características mercantis, que adotem denominação de fantasia, que realizem atividades estranhas à advocacia, que incluam sócio não inscrito como advogado ou totalmente impedido de advogar.

§ 3º. É proibido o registro, nos cartórios de registro civil de pessoas jurídicas e nas juntas comerciais, de sociedade que inclua, entre outras finalidades, a atividade de advocacia”.

Assim, concluímos que as sociedades que o legislador quis favorecer, com o § 3º, art. 9º do Decreto-lei 406/68, foram aquelas cujo trabalho feito pelos sócios, pelos

¹³ GIFFHORN, César. *ISS das Sociedades de Profissionais*. Porto Alegre: Rigel, 2006. p.69

empregados que se responsabilizem pessoalmente e por autônomos que trabalhem em nome da sociedade, mas também assumindo a responsabilidade pessoalmente, sejam profissionais habilitados, registrados em seus órgãos de classe e que exerçam a mesma atividade prevista no objetivo social da sociedade ou atividade que seja diretamente ligada. Portanto, são as sociedades chamadas sociedades uniprofissionais.

7. O CARÁTER EMPRESARIAL

O Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº. 244.149-RJ, através do voto do relator, Ministro Sepúlveda Pertence reforçou a noção jurisprudencial de que a tributação diferenciada para Sociedades de Profissionais não se aplica às sociedades de caráter empresarial, como transcrevemos a seguir:

“[...] não sendo estendido o benefício às sociedades tidas por empresariais, as quais seguem as alíquotas genéricas, destinadas às empresas. Observem-se, exemplificativamente, os seguintes precedentes, in verbis:
“O parágrafo 3º do artigo 9º do decreto-lei 406, ao referir-se a ‘serviços prestados por sociedades’, alcança, limitadamente, aquelas em que os trabalhos resultantes, conservam normalmente a marca individual de seus autores, e não aquelas em que os trabalhos são de produção promíscua ou indistinta.[...]”

Compreendemos que não existe uma definição legal clara do que seria o caráter empresarial de uma sociedade. Entretanto, faremos uma sucinta análise de como a legislação entende a ‘empresa’.

Anteriormente, as sociedades eram classificadas em comerciais e civis, segundo os atos que praticavam, sendo que as sociedades mercantis eram reguladas pelo Código Comercial e as civis pelo Código Civil. A partir do novo Código Civil, Lei nº. 10.406/02, uma nova classificação para as pessoas jurídicas passou a vigorar, onde a ênfase passa a ser a atividade econômica exercida. O conceito de empresário está no seguinte artigo:

“art. 966 . Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços.
Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão consistir elemento de empresa.”

Este parágrafo único subentende que a atividade intelectual não é atividade empresarial.

7.1. Sociedade Simples

Vimos que a atividade empresarial é voltada para a produção ou circulação de bens e serviços, através da organização dos fatores de produção (capital, trabalho, etc.). Contrariamente, as sociedades que não exercem atividade econômica organizada são consideradas sociedades simples, como está expresso no artigo 982, do código civil, transcrito a seguir:

“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.”

As sociedades simples caracterizam-se por serem as sociedades de pessoas, com prestação de serviços de caráter pessoal pelos seus sócios. Não tem características de ‘empresas’ nos métodos utilizados para a produção e circulação de bens e serviços. O capital não é fundamental para a consecução de seus objetivos e costuma ser irrelevante.

Não são apenas as Sociedades de Profissionais, cujo trabalho tem natureza intelectual que são sociedades simples. Toda sociedade de caráter não empresarial, cujos sócios exerçam o trabalho de maneira personalizada pode ser considerada sociedade simples. Uma sociedade de cabeleireiros é uma sociedade simples. O importante para nosso estudo é que as Sociedades de Profissionais devem ser simples e não sociedades empresárias

7.2. Sociedades Empresárias

Para definir as sociedades empresárias, tomo emprestada a excelente definição feita por César Giffhorn:

“Sociedades empresárias são aquelas cujos métodos de trabalhos utilizados nos processos de produção de bens ou serviços são padronizados, feitos de forma contínua e sistemática. Não apresentam a característica dominante do *“intuitu personae”*. O conjunto de bens é dominante sobre os demais elementos e estritamente essencial ao processo.”¹⁴

¹⁴ GIFFHORN, César. *ISS das Sociedades de Profissionais*. Porto Alegre: Rigel, 2006. p.73

No novo Código Civil, a natureza jurídica das sociedades deixou de priorizar o aspecto civil ou comercial da sociedade e passou a valorá-la sob a ótica da forma de seu exercício, do meio utilizado pelos sócios para alcançar os objetivos sociais. Ela é empresária quando os sócios passam a atuar como organizadores de um processo de produção de bens e serviços e não como os elementos que atuam diretamente na execução do serviço. Os clientes não buscam mais determinado profissional e sim determinada organização.

É interessante a posição de Sílvio Marcondes, co-autor do anteprojeto do Código Civil (citado por Giffhorn, César, 2006, p.74):

“Há pessoas que exercem profissionalmente uma atividade criadora de bens ou de serviços, mas devem e não podem ser consideradas empresários – referimo-nos às pessoas que exercem profissão intelectual – pela simples razão de que o profissional intelectual pode produzir bens, como o fazem os artistas; podem produzir serviços, como o fazem os chamados profissionais liberais; mas nessa atividade profissional, exercida por estas pessoas, falta aquele elemento de organização dos fatores de produção; porque na prestação desse serviço ou na criação desse bem, os fatores de produção, ou a coordenação de fatores, é meramente acidental: o esforço criador se implanta na própria mente do autor, que cria o bem ou o serviço. Portanto, não podem – embora sejam profissionais e produzam bens e serviços – ser considerados empresários. A não ser que, organizando-se em empresa, assumam a veste de empresários. Parece um exemplo bem claro a posição do médico, o qual, quando faz diagnóstico, ou dá a terapêutica, está prestando um serviço resultante da sua atividade intelectual, e por isso não é empresário. Entretanto, se ele organiza fatores de produção, isto é, une capital, trabalho de outros médicos, enfermeiros, ajudantes etc., e se utiliza de imóvel e equipamentos para a instalação de um hospital, seja pessoa física, seja pessoa jurídica, será considerado empresário, porque está, realmente, **organizando os fatores de produção para produzir serviços.**” (grifo nosso)

Algumas sociedades argumentam não serem empresárias, por não exercerem atividade mercantil, que automaticamente lhes desqualificariam de se considerarem Sociedades de Profissionais. É preciso esclarecer que a atividade empresarial não pode ser confundida com atividade mercantil. Esta pressupõe ato de comércio enquanto aquela se relaciona com a forma econômica adotada pela sociedade. Portanto, a atividade empresarial é o gênero e a atividade mercantil é a espécie, como também pode ser a prestação de serviços em moldes empresariais. Assim, mesmo sociedades que não pratiquem mercancia podem ser consideradas sociedades empresárias.

7.3. Caracterização da natureza empresarial

O modo como uma sociedade se estrutura é fundamental para a consecução dos seus objetivos e para determinação do caráter empresarial ou pessoal da prestação do serviço. Podemos elencar algumas características que, individualmente ou em conjunto, podem demonstrar o caráter empresarial de uma sociedade:

- Capital expressivo;
- Participa como sócio de pessoa jurídica ou tem em seu capital social participação de pessoa jurídica;
- Distribui lucros proporcionais ao valor das cotas e não aos serviços prestados pelos sócios;
- Tem estrutura organizacional departamentalizada;
- Demanda grande quantidade de máquinas e equipamentos para consecução dos serviços propostos;
- Apresenta relevante receita não operacional proveniente do ativo imobilizado (alugueis, exploração de marcas e patentes etc.)
- Utiliza grande quantidade de propaganda;
- Tem excessivo número de auxiliares em áreas de apoio à atividade principal da sociedade;
- Subcontrata serviços da mesma especialidade para qual foi contratada;
- O processo de produção é segmentado em diversas etapas e feitos por diferentes profissionais;

São bastante elucidativos os conceitos apresentados pelo Douto Mestre Bernardo Ribeiro de Moraes (citado por GIFFHORN, César , 2006, p. 77):

“Se a pessoa se serve de capital e de pessoal, o serviço deixa de ser pessoal para ser de empresa. O contador presta serviço pessoal; o escritório de contabilidade, não. O serviço terá caráter pessoal quando seja realizado diretamente pelo prestador do serviço, sem o auxílio profissional de outras pessoas, não sendo considerada ajuda de quem colabora na produção do trabalho (recepcionista em um consultório médico; encarregada de limpeza; etc.). Se a prestação de serviços é feita com a colaboração de terceiros ou de máquinas, ferramentas ou veículos, que impliquem na “produção de serviço” , o resultado do trabalho não será pessoal.”¹⁵

¹⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de . Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços. Revista dos Tribunais. 1975.p. 540-541.

CONCLUSÃO

Com este trabalho pretendemos mostrar que o benefício tributário regulamentado pelos §§ 1º e 3º, art. 9º do Decreto-lei 406/68 é polêmico e passível de fortes e bem embasadas críticas.

Para alguns, o Princípio Constitucional da Isonomia legitima a extensão do benefício tributário dos autônomos para as Sociedades de Profissionais. Entretanto, quando esta sociedade atua de maneira empresarial, concorrendo com vantagem com empresas sujeitas ao recolhimento normal do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, parece-nos que este mesmo princípio bastaria para considerar ilegítima a pretensão destas sociedades de se favorecerem do pagamento do tributo por valor fixo.

O Princípio da Capacidade Contributiva é, a nosso ver, frontalmente contrariado com esta prática tributária. Acreditamos que o legislador imaginou que se beneficiariam dos dispositivos tributários em análise, as sociedades formadas por alguns profissionais, que resolvessem trabalhar em conjunto como forma de facilitar suas atividades correntes, dividindo pequenos custos e riscos. Certamente não imaginava que se candidatariam a serem beneficiárias algumas sociedades que são enormes e bem azeitadas máquinas de dar lucro.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, existiram questionamentos jurídicos quanto a validade da antiga legislação pertinente ao assunto. Entretanto a norma foi considerada válida.

Posteriormente, na Lei Complementar 116/03, todo art. 9º do Decreto-lei 406/68 quase foi revogado, mas com mirabolantes manobras no Congresso Nacional, que inclusive demonstram o fortíssimo lobby dos profissionais liberais, conseguiu-se que a ausência da revogação dos §§ 1º e 3º, art. 9º do Decreto-lei 406/68 continuasse dando validade à norma em estudo, apesar de algumas tentativas jurídicas de questionamento.

Assim, embora não nos pareça o mais justo, não cabe mais discussões. No ordenamento jurídico brasileiro, estão em pleno vigor os §§ 1º e 3º, art. 9º do Decreto-lei 406/68. Podem se beneficiar do pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza através de valor fixo, os autônomos e as Sociedades de Profissionais. Entretanto, queremos enfatizar que este método tributário só é válido quando as sociedades em questão não tiverem caráter empresarial.

Consideramos que o processo de profissionalização das empresas prestadoras de serviço é irreversível. Há uma tendência mundial de globalização e de crescimento econômico que apontam para uma necessidade cada vez maior das empresas reestruturarem seus modelos de gestão. Há necessidade de uma maior especialização que força um aumento no número de profissionais necessários, o que demanda um aumento do quadro de profissionais de suporte às atividades principais, num forte processo de departamentalização. As clássicas Sociedades de Profissionais vão ganhando contornos cada vez mais nítidos de Sociedades Empresariais. Podemos observar que seus sócios são cada vez mais gerentes e menos criadores de trabalho intelectuais relacionadas aos objetivos sociais da sociedade.

Portanto, para que uma idéia que nasceu visando fazer justiça a pessoas que exercem um trabalho pessoal e intelectual não se transforme numa cidadela, onde verdadeiros empresários se posicionem para ampliar o lucro de suas atividades empresariais, pagando menos impostos e fazendo concorrência desleal a outros empresários, enfatizamos a necessidade dos fiscos municipais e do aparato judiciário, como um todo, façam análises com critério e pertinácia sobre a real natureza das sociedades que busquem se beneficiarem do critério tributário previsto no § 3º, art. 9º do Decreto-lei 406/68.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Livros completos:

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. 512 p.

GIFFHORN, César. *ISS das Sociedades de Profissionais*. Porto Alegre: Rígel, 2006. 143 p.

MANGIERI, Francisco Ramos. *ISS –Teoria , Prática e Questões Polêmicas*. 3 ed. revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Edições Profissionais, 2003. 230 p.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27 ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2006. 550p.

2. Partes de livros:

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 406/69. *IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 85 – 98.

BRIGADÃO, Gustavo, REZENDE, Condorcet e SOUZA, Alisson Carvalho de. A base de cálculo do ISS devido pelas sociedades profissionais. *IN: TORRES, Heleno Taveira (coordenador). Imposto sobre Serviços – ISS Na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004, p. 397 – 417.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 519 – 527.

DENARI, Zelmo. O ISS e as sociedades de serviços profissionais. *In: TORRES, Heleno Taveira (coordenador). Imposto sobre Serviços – ISS Na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004, p. 420 – 429.

ESTEVES, Maria do Rosário. O ISS das sociedades de profissionais: análise da LC n. 116/2003. *In: TORRES, Heleno Taveira (coordenador). Imposto sobre Serviços – ISS Na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004, p. 431 – 451.

ESTRADA, Roberto Duque e XAVIER, Alberto. O ISS das Sociedades de Serviços Profissionais e a Lei Complementar nº 116/03. *IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 09 - 18.

FISCHER, Octavio Campos. O ISS das Sociedades de Profissionais e as restrições impostas pela Legislação Municipal. *In: MARTINS, Ives Granda da Silva e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (organizadores). ISS – LC 116/2003. 1. ed. 2 tiragem. Curitiba: Juruá Editora, 2005, p. 505 - 517.*

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Sociedades de Profissionais e Tributação Fixa frente à Lei Complementar nº 116/2003. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). O ISS e a LC 116. São Paulo: Dialética, 2003, p. 37 - 51.*

MACHADO, Hugo de Brito. O ISS das sociedades de profissionais e a Lei Complementar 116/03. *In: MARTINS, Ives Granda da Silva e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (organizadores). ISS – LC 116/2003. 1. ed. 2 tiragem. Curitiba: Juruá Editora, 2005, p. 227 - 239.*

SANTIAGO, Igor Mauler. Subsistência da tributação per capita dos profissionais liberais e de suas sociedades após a Lei Complementar 116/03. *In: MARTINS, Ives Granda da Silva e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (organizadores). ISS – LC 116/2003. 1. ed. 2 tiragem. Curitiba: Juruá Editora, 2005, p. 253 - 265.*

SCAFF, Fernando Facury. A tributação das sociedades uniprofissionais mudou com a nova Lei Complementar do ISS? *In: MARTINS, Ives Granda da Silva e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (organizadores). ISS – LC 116/2003. 1. ed. 2 tiragem. Curitiba: Juruá Editora, 2005, p. 189 -197.*

3. Artigos em periódicos:

GUIMARÃES, Oswaldo Vieira. As sociedades Profissionais de prestação de serviços e a incidência do ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 86, p. 97-102, novembro, 2002.

PISANI, José Roberto. ISS – Serviços Profissionais – LC 116/2003. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 97, p. 65 - 71, outubro, 2003.

ROCHA, João Luiz Coelho da. O novo trato legal do Imposto sobre Serviços e os problemas que permanecem. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 99, p. 78 - 84, dezembro, 2003.

4. Legislação:

BRASIL. Código Tributário, Processo Civil e Constituição Federal. 2. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2006. 935 p.

BRASIL. Código Civil. Porto Alegre: Ed. Síntese, 2003, 363p.

BRASIL. Lei Complementar nº. 116 de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em:< <http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/> >. Acesso em: 03 abr.2007.

5. Jurisprudência:

BRASIL , Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial 244149. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Data do Julgamento 06/03/2001.

Disponível em www.STF.gov.br /Jurisprudências. Acesso em 09/04/2007.

BRASIL , Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial 236604. Relator Ministro Carlos Velloso. Data do Julgamento 26/05/1999.

Disponível em www.STF.gov.br /Jurisprudências. Acesso em 04/04/2007.

BRASIL , Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial 220323. Relator Ministro Carlos Velloso. Data do Julgamento 26/05/1999.

Disponível em www.STF.gov.br /Jurisprudências. Acesso em 05/04/2007.

BRASIL . Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 896425. Relator Ministro Francisco Falcão. Data do Julgamento 06/02/2007.

Disponível em www.stj.gov.br /Jurisprudências. Acesso em 23/04/2007.

BRASIL . Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 713752. Relator Ministro João Otávio de Noronha. Data do Julgamento 23/05/2003.

Disponível em www.stj.gov.br /Jurisprudências. Acesso em 23/04/2007.