

## IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS: O REGIME DE TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADO DAS SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS<sup>1</sup>

ROSANA MILBRATH CARDOSO<sup>2</sup>

**RESUMO:** O presente estudo visa a analisar o Imposto Sobre Serviços, mais especificamente, o tratamento diferenciado dispensado às sociedades de profissionais, previsto no § 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68. Não sem antes analisar os aspectos fundamentais do tributo, pretende-se verificar quais os requisitos necessários para a obtenção do benefício fiscal, qual o posicionamento jurisprudencial sobre o tema, e quais os princípios jurídicos tributários que circundam a questão. Dispensando-se maior atenção ao debate travado entre os que entendem que as sociedades de profissionais constituídas sob a forma de responsabilidade limitada, não fazem *jus* à tributação diferenciada prevista no Decreto-Lei mencionado acima, por apresentarem caráter empresarial; e os que afirmam que a forma de constituição societária não é critério válido para o afastamento do direito ao recolhimento do Imposto Sobre Serviços de forma menos onerosa.

Palavras-chave: Decreto-Lei nº 406/68. ISS. Fixo. Tributação. Sociedade. Profissionais. Limitada. Responsabilidade. Simples. Empresarial. Jurisprudência.

### 1 INTRODUÇÃO

O Imposto Sobre Serviços – ISS – encontra-se previsto no art. 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988; situado dentro do capítulo que dispõe acerca dos “*Impostos do Município*”, o tributo em análise é exação que incide sobre a prestação de serviço de qualquer natureza, definido em lei complementar, excluído aquele compreendido na competência tributária dos Estados.

Por determinação constitucional, a competência para instituição do ISS é dos Municípios; no entanto, tal competência está condicionada aos ditames do art. 156, inciso III, da CF/88, uma vez que só ocorre se e quando o serviço, alvo da exação, encontrar-se listado em lei complementar e estiver excluído daqueles mencionados no art. 155, inciso II, da CF/88.<sup>3</sup>

Conforme disposto no art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68<sup>4</sup>, a base de cálculo do imposto é o preço do serviço, a qual também deve ser integrada pelos eventuais reajustes contratuais.<sup>5</sup> Salienta-se que a vigência de tal regra encontra-se assegurada pela Lei Complementar 116/03.

Todavia, dispõe o § 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 que, tratando-se de profissional autônomo, a base de cálculo aplicável deixa de ser o preço do serviço, isto é, não

---

<sup>1</sup> Artigo extraído do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), apresentado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais, na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS.

<sup>2</sup> Acadêmica de Ciências Jurídicas e Sociais da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS. Contato: rosanamilbrath@yahoo.com.br

<sup>3</sup> Salienta-se que, por força do art. 147 da CF/88, também o Distrito Federal tem competência para criar o ISS. Todavia, para maior facilidade redacional, as menções seguintes farão referência apenas aos Municípios.

<sup>4</sup> Salienta-se que o texto deste artigo foi reproduzido pela, então vigente, Lei Complementar 116/2003.

<sup>5</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 118.

compreende “[...] a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.”<sup>6</sup> Tal tratamento diferenciado estende-se, também, a determinadas sociedades de profissionais, listadas no § 3º, do art. 9º do referido diploma legal.

O presente trabalho tem como escopo a análise do tratamento diferenciado acima referido. Sem nenhuma pretensão de esgotar o tema, objetiva-se neste estudo verificar a validade do benefício fiscal, frente à edição da Lei Complementar nº 116/03, bem como, e principalmente, os requisitos necessários para o enquadramento neste regime especial de tributação. Através de argumentos doutrinários e jurisprudenciais, serão desvendados alguns dos diferentes entendimentos acerca do tema.

Iniciaremos o trabalho discorrendo acerca dos aspectos gerais e fundamentais do ISS, sua regra matriz de incidência, fato gerador, alíquotas e responsáveis pelo recolhimento do tributo, de modo a facilitar o entendimento acerca da forma privilegiada de cálculo do imposto, aplicada às sociedades de profissionais.

Após, será feita uma breve análise acerca da validade da norma que dispõe acerca do benefício fiscal em questão, correlacionando o tema com as formas de revogação das normas tributárias, bem como sua hierarquia e competência para edição. Ao final, serão analisados os requisitos necessários para a obtenção do benefício, sob a óptica doutrinária e jurisprudencial, abordando-se, ainda, os principais princípios constitucionais atinentes à matéria.

Dispensando-se maior atenção à questão atinente a forma de constituição das sociedades, a qual tem levado os tribunais superiores a afastar o benefício de sociedades constituídas de determinada forma, por entenderem que a adoção deste ou daquele tipo pode revestir a sociedade de caráter empresarial, o qual é óbice à fruição do tratamento diferenciado.

## 2 ASPECTOS FUNDAMENTAIS

### 2.1 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO

Imposto, *lato sensu*, é tributo exigível independentemente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, podendo ser definido como um tributo que tem por hipótese de incidência fato alheio a qualquer atuação do Poder Público.<sup>7</sup>

Dentro desta espécie tributária, encontra-se constitucionalmente previsto o Imposto Sobre Serviços – ISS, também chamado de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. O ISS é tributo de competência municipal, exação que onera o consumo, sendo de grande importância no quadro de impostos discriminados na Federação brasileira, por sua significação econômica.

Em que pese ser imposto de competência municipal, tem suas normas gerais fixadas em lei complementar, por expressa disposição constitucional. Nesse sentido, até o ano de 2003, o Decreto-Lei nº 406/68 descrevia as normas gerais do tributo; contudo, com a publicação da Lei Complementar nº 116/03, o ISS passou a ter nova regulamentação legal.

<sup>6</sup> 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. Decreto-Lei nº 406/68.

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 68.

### 2.1.1 Breve histórico e questão terminológica: ISSQN x ISS

O Imposto Sobre Serviços foi introduzido no sistema jurídico tributário brasileiro pela EC nº 18, de 1965, à Constituição de 1946, sucedendo o até então vigente Imposto de Indústria e Produção. A EC nº 1, de 1969, à Constituição de 1967, ao manter o tributo, estabeleceu a competência aos Municípios para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar e não compreendidos na competência da União e dos Estados.

A Carta Magna de 1988 não trouxe inovações sobre o ISS, em relação às anteriores. A sua denominação e base de cálculo permaneceram as mesmas. A EC nº 03/1993 também não trouxe nenhuma modificação do texto constitucional, apenas alterou a ordem dos incisos e parágrafos que tratam do imposto. Já a EC nº 37/2002 estabeleceu a necessidade de lei complementar fixar a alíquota mínima e a forma como os municípios deverão conceder qualquer benefício fiscal.

Atualmente, o ISS, no âmbito da Lei Maior, é tratado em seu artigo 156, nos seguintes termos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

A primeira lei a definir os serviços tributados pelo ISS foi a Lei nº 5.172/66 –Código Tributário Nacional – CTN. Em 31 de dezembro de 1968, com a edição do Decreto-Lei nº 406, o ISS passou a ter em âmbito nacional uma norma complementar à Constituição que tratasse dele com mais especificidades. Este Decreto-Lei introduziu no ordenamento jurídico tributário todos os elementos essenciais do imposto, bem como os serviços que passariam a integrar o seu campo de incidência.

Com status de lei complementar, o Decreto-Lei nº 406/1968 foi recepcionado pela atual Constituição Federal, uma vez que dispõe acerca de matéria destinada à norma dessa categoria.

A lista de serviços vigente, anteriormente, tinha sua redação dada pela Lei Complementar nº 56/87, com alteração da Lei Complementar nº 100/99. Atualmente, os serviços passíveis de tributação pelo imposto sobre serviços estão definidos pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

O imposto aqui analisado é tributo que incide sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, exceto os de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal, sujeitos ao ICMS; daí a terminologia comumente usada pela doutrina e jurisprudência: ISSQN.

Ocorre que tal terminologia induz em erro o leitor que não está habituado com a matéria, uma vez que dizer que o ISS é imposto que incide “sobre serviço de qualquer natureza” conduz à ideia de que o ISS incide sobre todo serviço que não esteja compreendido no art. 155, inciso II, da CF/88, o que não está correto, pois não basta que o serviço não esteja compreendido no referido artigo para que haja a incidência do ISS. O Imposto Sobre Serviços

incide, especifica e unicamente, sobre aqueles serviços relacionados na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Desta forma, é equivocado pensar simplesmente que qualquer serviço, desde que não compreendido no campo incidental do ICMS, está sujeito ao imposto municipal, uma vez que, para que haja incidência do ISS, é imprescindível que os serviços estejam descritos na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03. Por esta razão, ao longo do presente trabalho utilizaremos a terminologia “ISS”, ao referirmo-nos ao Imposto Sobre Serviços (de qualquer natureza), por entendermos ser tal abreviação a mais adequada à compreensão da exação.

### 2.1.2 Aspecto Pessoal

Examinando a hipótese de incidência tributária, destaca Geraldo Ataliba<sup>8</sup> que o aspecto pessoal é a qualidade que determina os sujeitos da obrigação tributária inerente à hipótese de incidência que o fato imponible fará nascer.

#### 2.1.2.1 Sujeito Ativo

A Constituição Federal instituiu espécies tributárias, dentre elas os impostos, e transferiu poderes aos seus entes para a criação dos respectivos tributos, conforme limites constitucionalmente previstos. Nesse sentido, tem-se como sujeito ativo a pessoa constitucional titular da competência tributária.

Previsto no art. 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, o ISS é imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal;<sup>9</sup> tal dispositivo define algumas características básicas do tributo, as quais, necessariamente, devem ser veiculadas por lei complementar, conforme disposto no § 3º do referido artigo; trata-se da regra-matriz de incidência tributária.

Assim, os Municípios são os entes públicos competentes à instituição do ISS, sendo, por via de consequência, os sujeitos que figuram no polo ativo da obrigação tributária e implicando, por via oblíqua, a consequente proibição de seu exercício a quem não tenha sido dado este direito.

Tendo definido o sujeito ativo da obrigação tributária, passa-se à análise da sujeição passiva.

#### 2.1.2.2 Sujeito Passivo

Em linhas gerais, sujeito passivo é a pessoa, física ou jurídica, privada ou pública, da qual se exige o cumprimento da obrigação.<sup>10</sup>

O contribuinte do ISS sempre será o prestador do serviço, uma vez que, conforme disposto no art. 121, inciso I, do Código Tributário Nacional<sup>11</sup>, o contribuinte é a pessoa que guarda relação direta com o fato que é alvo da incidência do tributo em questão.

<sup>8</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992. p. 72.

<sup>9</sup> Vide art. 156, inciso III, e art. 147 da Constituição Federal de 1988.

<sup>10</sup> CARVALHO, 2010, p. 367.

Ademais, tal condição está expressamente prevista na Lei Complementar nº 116/03, *in verbis*: “Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.”

Cumprido salientar que o sujeito passivo da obrigação nem sempre é o contribuinte propriamente dito; como citado acima, o sujeito passivo é a pessoa *de quem se exige o cumprimento da prestação*. Assim, a sujeição passiva, no caso do ISS, pode se dar de duas formas: sujeição passiva direta e sujeição passiva indireta.

Tanto o tomador como o prestador do serviço podem ser sujeitos passivos da obrigação, porém um é o contribuinte (prestador) e o outro responsável (tomador).

Consoante ensina Paulo Ayres Barreto, o responsável tributário surge quando o recolhimento do tributo é exigido de pessoa diversa daquela que praticou o fato típico tributário.<sup>12</sup>

### 2.1.3 Aspecto Material

Segundo Geraldo Ataliba “*Aspecto material é a imagem abstrata de um fato jurídico: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção consumo de bens, prestação de serviços ou uma atuação pública*”.<sup>13</sup>

Cumprido aqui fazer uma importante distinção entre hipótese incidência e fato gerador. Em lição memorável, assentara Norberto Bobbio<sup>14</sup> que o “[...] rigoroso cuidado na terminologia não é exigência ditada pela gramática para a beleza do estilo, mas é uma exigência fundamental para construir qualquer ciência.”

A “*hipótese de incidência*” trata-se da situação descrita pelo legislador como apta a atrair a incidência do tributo; é uma situação hipotética e geral que define o campo de abrangência da exação. O ISS tem sua hipótese de incidência definida no art. 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988; ao dizer que compete aos Municípios a instituição de imposto *sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*, o legislador constituinte, ao definir situação hipotética, traçou o contorno dentro do qual se desenhará(o) o(s) fato(s) gerador(es) da obrigação.

Já os *atos geradores* são situações concretas que se enquadram dentro da hipótese de incidência do tributo, atraindo, assim, a incidência do imposto.

Aliando-nos ao que ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>15</sup>, utilizaremos estas duas expressões para representar, caracterizadamente, a construção de uma linguagem *prescritiva geral e abstrata (hipótese tributária)* – hipótese de incidência – e sua *projeção factual (fato jurídico tributário)* – fato gerador.

O critério material da hipótese de incidência do ISS, segundo ensinamentos de Marcelo Caron Baptista:

<sup>11</sup> “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: **I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador**; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. Código Tributário Nacional.”

<sup>12</sup> BARRETO, Paulo Ayres, **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 86.

<sup>13</sup> ATALIBA, 1992, p. 95.

<sup>14</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria della scienza giuridica**. Torino: [s.n.], 1950. p. 200.

<sup>15</sup> CARVALHO, 2010, p. 311.

[...] é, pois, o esforço pessoal correspondente à prestação de serviço, identificada como uma prestação de fazer, em cumprimento de um dever jurídico de cunho negocial, mediante remuneração, realizada por qualquer pessoa e desde que não configure: a) prestação-fim de um serviço de transporte intermunicipal ou de um serviço de comunicação, b) prestação de serviço de trabalhador empregado, avulso ou servidor público, e c) prestação de serviço alcançada por regras de imunidade.<sup>16</sup>

Ou seja, a hipótese de incidência de exação em análise é, em linhas gerais, a prestação de serviços, definidos em lei complementar, mediante remuneração.

## 2.1.4 Aspecto Quantitativo

### 2.1.4.1 Base de Cálculo

Quer entendamos a base de cálculo como elemento integrante do aspecto material da hipótese de incidência tributária, segundo proposto por Geraldo Ataliba,<sup>17</sup> quer, segundo Paulo de Barros Carvalho, como uma grandeza ínsita na consequência da regra-matriz tributária<sup>18</sup>, não há dúvida quanto a sua importância nuclear.

A sua função é servir como parâmetro para quantificação do valor do imposto que será devido ao Fisco. Sobre essa base impositiva aplica-se a alíquota correspondente à atividade exercida. A conjugação desses elementos (base de cálculo e alíquota) é a principal forma de identificar o valor do imposto a ser recolhido.

A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, conforme previsto no art. 7º da LC 116/03, *in verbis*: “Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.”<sup>19</sup>

Por preço, entende-se, como leciona José Eduardo Soares de Melo,<sup>20</sup> a “[...] remuneração prestada pela prestação de serviços, em razão do que não ofereceria nenhuma dificuldade para ser apurado (previsão em elementos contratuais).” Desta forma, se um serviço for prestado a título gratuito, não haverá cobrança de ISS, pois tal serviço naturalmente não revelará nenhum sinal de riqueza.

### 2.1.4.2 Alíquotas

Congregada à base de cálculo, a alíquota dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascerá pelo acontecimento do fato típico.<sup>21</sup>

<sup>16</sup> BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS, do texto à norma**: doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 493.

<sup>17</sup> ATALIBA, 1992, p. 57.

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 324.

<sup>19</sup> Veja-se que a Lei Complementar nº 116/03 não inovou ao estabelecer como regra geral para a base de cálculo do imposto o preço do serviço. Ela reproduz exatamente o mesmo texto que constava da legislação anterior, ou seja, o Decreto-Lei nº 406/68.

<sup>20</sup> MELO, 2003, p. 121.

<sup>21</sup> CARVALHO, 2010, p. 405.

Cabe à lei complementar fixar alíquota máxima e mínima. A LC 116/2003, no entanto, limitou-se a fixar a alíquota máxima (5%), nada definindo sobre a alíquota mínima. Enquanto uma alíquota mínima não for determinada por lei complementar, vale o disposto no artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que fixa o mínimo de 2%.

### 2.1.6 Aspecto Temporal

O aspecto temporal refere-se ao momento da ocorrência do fato gerador do tributo, é quando ocorre o nascimento da obrigação tributária. Segundo José Eduardo Soares de Melo,<sup>22</sup> os fatos imponíveis ocorrem em um determinado momento, que deve ser claramente fixado pelo legislador porque, nesse preciso instante, nasce o direito subjetivo para a pessoa de direito público, e, correlatadamente, uma obrigação para o sujeito passivo.

Nem o Decreto-Lei nº 406/68, nem a Lei Complementar nº 116/03, descreveram o aspecto temporal do ISS, deixando para a legislação ordinária essa determinação.

Assim, o legislador ordinário pode determinar que o fato gerador considera-se ocorrido no momento da prestação, no momento da entrega do serviço, no momento do pagamento, etc.

### 2.1.7 Aspecto Espacial

A análise do local da incidência do imposto referenciado faz-se necessária para saber onde ocorreu o fato gerador e a que município o imposto deve ser pago, passa necessariamente pela análise da Lista de Serviços. Essa afirmativa decorre da forma usada no art. 3º da Lei Complementar nº 116/03 para definir o local de incidência do imposto. Afora a regra geral, ela disciplina o local de incidência do ISS de acordo com itens específicos da Lista.

A definição de local de incidência do ISS, prevista no *caput* do referido dispositivo, estabelece como regra geral que o serviço *considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou na sua falta, no domicílio do prestador*. Excepcionando tal regra, o mesmo dispositivo prevê uma série de possibilidades de local de incidência, em relação às quais haverá necessidade de consultar a Lista de Serviços para saber onde o imposto será devido.

Resumidamente, da análise do disposto no artigo 3º da LC nº 116/2003, em relação ao local de incidência do ISS, pode-se deduzir que há 03 (três) espécies ou modalidades distintas de locais onde o imposto pode ser exigido, a saber: a) no estabelecimento ou domicílio prestador do serviço – regra geral para todos os serviços da lista, salvo as exceções a seguir; b) no estabelecimento ou domicílio do tomador ou intermediário do serviço – aplica-se a todos os serviços da lista, quando o mesmo for proveniente do exterior do país (importação de serviço); e c) no local onde, efetivamente, for realizada a prestação do serviço – aplica-se aos serviços dos subitens 3.04, 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.11, 7.12, 7.16, 7.17, 7.18, 7.19, 11.01, 11.02, 11.04, 16.01, 17.05 e 17.10 e dos itens 12 (exceto subitem 12.13) e 20 da lista anexa à LC nº 116/2003.

---

<sup>22</sup> MELO, 2003, p. 141.

### 3 ISS FIXO

O sistema jurídico tributário brasileiro traz normas que conferem a determinados sujeitos passivos de suas obrigações tratamento diferenciado quanto ao recolhimento de certos tributos, como é o caso do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 que, após definir a base de cálculo do Imposto Sobre Serviços, confere às sociedades de profissionais que especifica benefício fiscal que consiste em uma forma diferenciada de efetuar o cálculo para recolhimento do tributo, *in verbis*:

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

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

[...]

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

[...]

Como disposto no *caput* do artigo supracitado, a base de cálculo do imposto é o preço do serviço; assim, a regra geral para o cálculo do ISS é a aplicação da alíquota cabível ao preço de cada serviço prestado. Todavia, o parágrafo § 1º do mesmo diploma legal, excepcionando a regra geral, prevê forma diferenciada de cálculo do tributo, aplicável aos trabalhadores autônomos (profissionais liberais), os quais poderão apurar o *quantum* devido com base em valores fixos anuais; tal tratamento, como disposto no § 3, é estendido a determinadas sociedades de profissionais,<sup>23</sup> ficando descartado, portanto, o critério do preço do serviço, legalmente previsto como base de cálculo do aludido tributo.

Como as sociedades abrangidas pelo § 3º do referido dispositivo legal são sociedades que resultam da reunião de esforço em nível pessoal, trabalho este que cada um dos sócios poderia desenvolver individualmente, considera-se que sejam sociedades de trabalho, cuja essência não reside no capital, mas no esforço humano, profissionalmente qualificado, que os profissionais habilitados estão em condições de prestar.<sup>24</sup>

A edição de Lei Complementar (LC 116/03), que alterou questões atinentes ao ISS, revogando determinados dispositivos do Decreto-Lei nº 406/68 e silenciando em relação ao artigo relativo à tributação diferenciada dos profissionais liberais, autônomos e de determinadas sociedades profissionais, deu margem a interpretações no sentido da revogação de tal dispositivo, sob os mais diversos argumentos, os quais serão analisados no item seguinte, a fim de, antes de adentrarmos ao mérito do tema, que consiste na análise dos

<sup>23</sup> 1 - Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultrassonografia, 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 de propriedade industrial. 88 - Advogados. 89 - Engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos. 90 - Dentistas. 91 - Economistas. 92 - Psicólogos.

<sup>24</sup> BARRETO, 2009, p. 409.



requisitos necessários para a obtenção do benefício fiscal, possamos verificar a validade da norma que institui o tratamento diferenciado dispensado às sociedades de profissionais.

### 3.1 DECRETO-LEI Nº 406/1968 X LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003.

Conforme já exposto, o Decreto-Lei nº 406/68 estabeleceu, nos §§ 1º e 3º do seu art. 9º, tratamento diferenciado aos profissionais autônomos e às sociedades de profissionais ali elencadas. Após a edição da Lei Complementar nº 116/03, questionou-se a validade do referido benefício fiscal, sob os mais diversos argumentos, os quais serão analisados neste item, a fim de que possamos verificar a (in)validade da forma diferenciada (menos onerosa) de cálculo do imposto.

Quanto à revogação de normas do sistema jurídico brasileiro, convém citar o art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, que consagra regras universais de direito intertemporal:

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.

Da leitura deste artigo, depreende-se que há revogação de lei anterior quando lei nova: a) expressamente o declare; b) seja com ela (lei nova) incompatível, e ainda, c) quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

O art. 10 da Lei Complementar nº 116, de 2003, revogou expressamente diversos dispositivos legais, *in verbis*:

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.

Veja-se que o art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 não consta no rol de artigos que foram expressamente revogados pelo art. 10 da LC 116/2003. Assim, como o art. 10 da Lei Complementar nº 116/2003, que alberga a denominada cláusula de revogação, não faz referência ao § 1º, nem ao § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68, é indubitosa a não revogação expressa desses dispositivos legais.

Quanto à eventual “incompatibilidade”, prevista no § 1º do art. 2º da LIC, parecem-nos irretocáveis os ensinamentos de Hugo de Brito Machado:<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> MACHADO, 2003.

É evidente a inexistência de incompatibilidade entre os dispositivos da Lei Complementar nº 116/2003 e os §§ 1º e 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68. Não existe incompatibilidade capaz de produzir a revogação da lei anterior, entre uma norma dirigida aos casos em geral, ditos ordinários, e uma norma que estabelece exceção. A incompatibilidade que implica revogação da lei anterior há de ser absoluta.

[...]

A demonstrar essa compatibilidade, aliás, basta que se note que a norma hoje albergada pelo art. 7º, caput, da Lei Complementar nº 116/68, é exatamente a mesma norma que antes estava albergada pelo art. 9º, caput, do Decreto-lei nº 406/68.

No mais, no que diz respeito à última possível forma de revogação aqui apresentada, ainda, especificamente sobre o benefício fiscal em análise e sobre o conteúdo da Lei Complementar nº 116 de 2003, Hugo de Brito Machado<sup>26</sup> assim defendeu a validade da forma diferenciada de tributação das sociedades de profissionais:

É inegável, porém, que todas aquelas leis anteriores tratavam das matérias às quais se reporta o art. 146 da Constituição Federal. Assim sendo, a Lei Complementar nº 116/2003 está muito longe de ser reguladora de toda a matéria, posto que cuida apenas de normas gerais a respeito do ISS, enquanto sua matriz ou norma superior que lhe empresta fundamento aponta para um universo muito maior a ser tratado pela lei complementar.

[...]

[...] a Lei Complementar nº 116/2003 não abrange toda essa matéria, não sendo razoável, portanto, falar-se de revogação tácita nos termos estabelecidos pelo art. 2º, § 1º, parte final, da Lei de Introdução ao Código Civil.

Atualmente, o debate acerca da validade da norma contida no art. 9º, §§ 1º e 3º, parece estar pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça.<sup>27</sup>

Com validade assegurada por decisões dos Tribunais Superiores, o regime de tributação privilegiada proposto para as sociedades profissionais passa então para a fase de aplicabilidade prática, onde se faz necessário analisar os requisitos para obtenção do benefício fiscal.

### 3.2 REQUISITOS PARA ENQUADRAMENTO NO REGIME DE TRIBUTAÇÃO PRIVILEGIADO

O Decreto-Lei nº 406/68 não previu o tratamento diferenciado para toda e qualquer sociedade. Sequer o previu para todas as sociedades de profissionais. Ao contrário, restringiu-o àquelas que, dentre os possíveis serviços executados sob a forma de trabalho pessoal do

<sup>26</sup> MACHADO, 2003.

<sup>27</sup> Voto de lavra do Ministro Teori Albino Zavascki, no âmbito do Recurso Especial nº 1.039.926 – BA (2007/0241670-7), julgado pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça em 06 de outubro de 2011.

próprio contribuinte, prestam apenas os serviços referidos nos itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92<sup>28</sup> da lista de serviços.

Variados entendimentos circundam a questão atinente ao direito, ou não, ao recolhimento do Imposto Sobre Serviços de forma privilegiada, ou seja, com base de cálculo diferenciada. Entre posicionamentos diversos, os pontos levantados dizem respeito basicamente: à natureza das atividades desenvolvidas pela sociedade, se simples ou empresarial; à forma societária adotada, se limitada, simples, em comandita por ações, anônima, em nome coletivo, ao número de profissionais habilitados, responsabilidades assumidas pelos prestadores dos serviços, dentre outros.<sup>29</sup>

Da leitura do dispositivo legal que institui o benefício em voga, depreende-se que, para que as sociedades ali enumeradas venham a fazer jus ao tratamento ali explicitado, basta que os profissionais habilitados, sócios ou não, que prestem serviços em nome da sociedade, assumam responsabilidade pessoal pelos serviços prestados. Todavia, sabe-se que o cabimento, ou não, da aplicabilidade do regime diferenciado, nos casos de sociedades de profissionais, está sujeito ao entendimento emanado pelos Tribunais Superiores acerca dos requisitos necessários à sua aplicabilidade, bem como os aspectos que tais requisitos comportam.

Desta forma, passamos à análise destes requisitos, bem como sobre quais os conceitos e situações fáticas que eles englobam, sem pretensão de esgotá-los.

### 3.2.1 Sociedade simples x sociedade empresarial

A fim de compreendermos questões relacionadas à forma de constituição das sociedades, o que se justifica pelo fato de ser esta questão uma das principais diretrizes da aplicabilidade, ou não, do regime de tributação diferenciado conferido às sociedades de profissionais, de forma breve, faremos um apanhado acerca do direito de empresa, mais especificamente sobre as formas de constituição e a natureza das sociedades.

As sociedades em geral são classificadas em **personificadas** (ou regulares) e **não-personificadas** (não-regulares). Estas (não-regulares) não têm personalidade jurídica, enquanto aquelas (regulares) são assim qualificadas por possuírem personalidade jurídica, que é adquirida pelo registro, ou seja, apresentam contrato escrito sendo registrado na Junta Comercial (art. 997).<sup>30</sup>

O Código Civil de 2002, na linha do Código de 1916,<sup>31</sup> não trouxe um conceito de sociedade, apenas limitou-se a apontar o conceito de “contrato de sociedade”, *in verbis*:

<sup>28</sup> 1 - Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultrasonografia, 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 de propriedade industrial. 88 - Advogados. 89 - Engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos. 90 - Dentistas. 91 - Economistas. 92 - Psicólogos.

<sup>29</sup> EICHENBERG, Edmundo Cavalcanti. O ISS, as sociedades profissionais e a forma societária. In: QUESTÕES práticas do ISS. 1. ed. São Paulo: Ônixjur, 2011. p. 137.

<sup>30</sup> QUINTANS, Luiz Cezar P. **Sociedades empresárias e sociedades simples**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2006. p. 30.

<sup>31</sup> “O Código Comercial não forneceu um conceito de sociedade, o que levou nossos comercialistas à utilização daquele mesmo conceito genérico, particularizando-o com o objeto mercantil: fins comuns de natureza comercial.”

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.

Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.

Da leitura deste artigo, resta inequívoco o fato de que toda a qualquer sociedade – simples ou empresária – tem por objeto uma atividade econômica, uma vez que a sociedade é um contato bilateral, entre pessoas, que se obrigam reciprocamente, com bens e serviços, para o exercício da atividade econômica e a partilha dos resultados.<sup>32</sup>

Como se depreende da leitura do art. 982 do Código Civil, com exceção das sociedades por ações e as sociedades cooperativas – que se classificam pela forma – as demais sociedades se classificam em simples ou empresárias pelo seu objeto, pela atividade exercida,<sup>33</sup> *in verbis*:

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.

Parágrafo único. Independentemente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa.

Aqui, cumpre citar o conteúdo do art. 966 do Código Civil, o qual nos traz o conceito de empresário individual. A relevância de tal citação justifica-se pelo fato de que, segundo Alfredo de Assis Gonçalves Neto,<sup>34</sup> o direito de empresa estar estruturado a partir da figura do empresário individual.<sup>35</sup>

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

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, **salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.**

Por atividade econômica *organizada* entende-se aquela que congrega os fatores de produção: natureza, capital, trabalho e tecnologia.<sup>36</sup>

O Código Civil excetua da condição de empresário aquele que exerça profissão intelectual de natureza científica, literária ou artística, ainda que de forma organizada, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

<sup>32</sup> QUINTANS, 2006, p. 29.

<sup>33</sup> VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 74-76.

<sup>34</sup> GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa**: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 65.

<sup>35</sup> Embora, o mesmo autor, essa figura isolada tenha sido já ultrapassada na compreensão das normas que regulamentam os protagonistas da atividade econômica, porque do indivíduo nossa legislação já avançou para se preocupar com as formas societárias e, ultimamente, com as estruturas criadas para atuar no mercado.

<sup>36</sup> VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 127.

Acerca da terminologia “elemento de empresa”, controvertida na opinião dos doutrinadores, cumpre referir os ensinamentos de Aldredo de Assis Gonçalves Neto, citado por Erasmo Valladão Azevedo e Novaes França,<sup>37</sup> em parecer memorável sobre o tema:

[...] a norma procura regular situações em que há uma empresa e o trabalho intelectual adentra como um dos seus componentes. É o caso do médico que fornece hospedagem para clientes em um SPA (*sanus per aquam*) e ao mesmo tempo, atua na área de sua habilitação profissional, dando-lhe atendimento clínico. É o caso, também – lembrado por Ascareli -, do farmacêutico que, além de exercer seu ofício aviando receitas, compra e vende medicamentos. Tanto a prestação do serviço médico, no primeiro caso, como o exercício da farmácia, no segundo, sujeitam cada qual dos profissionais a uma particular e complexa legislação especial; mas, estando as respectivas profissões integradas a uma outra atividade de natureza empresarial (como o são a hospedagem e a intermediação de médicos), o médico e o farmacêutico que assim as exercem consideram-se empresários e devem inscrever-se no Registro Público das Empresas, subsumindo-se às disposições correspondentes.

Assim, tem-se que a atividade intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda que exercida de forma organizada, não é considerada empresária. Todavia, como ressalvado no § único do art. 966, se o exercício da profissão constituir elemento de empresa, então o profissional se considera empresário.

Assim, as sociedades personificadas podem ser **simples ou empresárias**. Sociedade empresária é a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro na Junta Comercial (art. 982). Tais sociedades podem adotar os seguintes tipos societários: a) em nome coletivo; b) em comandita simples; c) em comandita por ações; d) limitada; e e) sociedade anônima.<sup>38</sup>

As sociedades simples podem adotar quaisquer desses tipos societários: a) em nome coletivo; b) em comandita simples; c) limitada), com exceção da sociedade anônima e da comandita por ações, que sempre serão sociedades empresárias e são regidas pela Lei 6.404/76. Não assumindo a sociedade simples qualquer dos tipos empresariais, rege-se pelos arts. 997 a 1.038 do NCC, sendo denominada de sociedade simples pura.

Aqui cumpre salientar que, ainda que a sociedade simples assuma um dos tipos previstos nos arts. 977 a 1.038 do Código Civil, a mesma não perde sua qualidade de sociedade simples, nas palavras do renomado jurista Miguel Reale:<sup>39</sup>

[...] a rigor, a sociedade simples não se desdobra em tipos. A norma faculta que ela siga as normas que lhes são próprias, previstas os arts. 977 a 1.038, ou adote um dos tipos de sociedade empresária, caso em que se subordina às regras do tipo escolhido, sem perder o entanto a sua qualidade de sociedade simples

Feitas estas importantes considerações acerca da conceituação das sociedades empresariais e das sociedades simples é possível adentrar ao mérito do debate travado entre Municípios e Contribuintes, nos mais diversos palcos, acerca do caráter das sociedades de

<sup>37</sup> FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. Parecer: Sociedade que tem por Objeto a Prestação de Serviços de Natureza Intelectual é de Natureza Simples, Qualquer que seja a Forma de sua Organização. **Revista de Direito Empresarial**, Curitiba, n. 15, 2011. Grifo nosso.

<sup>38</sup> GONÇALVES NETO, 2007, p. 121.

<sup>39</sup> REALE, Miguel. **História do novo código civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 252.

profissionais, se simples ou empresarial, “determinado” em razão da forma sob a qual são constituídas, capaz de afastar o benefício à que tem direito a sociedade de pessoas.

### 3.2.1.1 Do tipo societário

**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.**

Um dos critérios que há muito vem sendo utilizado pelos tribunais superiores a fim de considerar uma sociedade de profissionais como uma sociedade de caráter empresarial é o fato de a sociedade estar constituída sob a forma de responsabilidade limitada.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, prevalece o entendimento de que o simples fato de a sociedade ser constituída sob a forma de sociedade limitada é suficiente para caracterizar o chamado "caráter empresarial". Ocorrendo isso, fica afastada a tributação por meio de alíquotas fixas.<sup>40</sup>

No entendimento dos tribunais superiores, a opção pelo tipo “limitada” reveste a sociedade de caráter empresarial, o que, por sua vez, tem o condão de afastar a tributação diferenciada aplicável às sociedades de profissionais que prestem serviços em nome da sociedade embora assumindo responsabilidade pessoal.

Segundo tal entendimento, a sociedade simples, constituída sob a forma de sociedade limitada, não pode usufruir do tratamento privilegiado, porquanto nela o sócio não assume responsabilidade pessoal, tendo em vista que sua responsabilidade é limitada à participação no capital social, não obstante todos os sócios respondam solidariamente pela integralização do capital social.

Ocorre que tal entendimento acerca do tema parece não ser o mais aceito entre os doutrinadores. Para Kiyoshi Harada,<sup>41</sup> o fato de a sociedade de profissionais organizar-se na forma da sociedade limitada, não tem o condão de afastar a tributação privilegiada, uma vez que a opção por tal forma, por si só, não torna empresarial a natureza da sociedade.

A corroborar este entendimento, Alfredo de Assis Gonçalves Neto,<sup>42</sup> sustenta que não há de se classificar, de pronto, sociedade constituída sob o tipo “limitada” como uma sociedade empresária, uma vez que tal forma pode ser adotada pelas sociedades simples, as quais não possuem tal natureza (empresarial).

<sup>40</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 482.059 - PR (2002/0149700-3)**. Recorrente: Município de Curitiba. Recorrido: Assessoria Contábil Ferraz S/C Ltda. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 6 de fevereiro de 2009.

<sup>41</sup> HARADA, Kiyoshi. **ISS: regime tributário da sociedade uniprofissional sob modalidade jurídica de sociedade limitada**. São Paulo: O Autor, 2011. Disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/806.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2012.

<sup>42</sup> GONÇALVES NETO, 2007, p. 301

No entender do Professor Pablo Arruda,<sup>43</sup> o STJ, nitidamente, confunde responsabilidade pessoal do profissional com responsabilidade social. E confunde também o tipo societário “limitada” com a natureza empresária.

No plano jurisprudencial, há inúmeros precedentes que determinam o afastamento do benefício fiscal para sociedades simples constituídas sob a forma de responsabilidade limitada, por entender que tal tipo atribui caráter empresarial à sociedade. Todavia, não é inédita decisão que, em sentido contrário, entende que a opção por tal tipo (limitada) não tem o condão de atribuir caráter empresarial à sociedade simples que assim se constitua.

Nesse sentido, cita-se ementa de precedente do Superior Tribunal de Justiça, que teve como relator o Eminentíssimo Ministro Luiz Fux:<sup>44</sup>

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 9º, §3º, DO DECRETO-LEI N.406/68. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. RECOLHIMENTO POR QUOTA FIXA. AUSÊNCIA DE CARÁTER EMPRESARIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. INOCORRÊNCIA. [...] Já o acórdão paradigma oriundo da **SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, A UNANIMIDADE**, ‘assentara o entendimento segundo o qual têm direito ao tratamento diferenciado ao recolhimento do tributo ISSQN as sociedades civis uniprofissionais, cujo objeto contratual se destina à prestação de serviço especializado, com responsabilidade social e sem caráter empresarial.’ [...] **“Com efeito, a sociedade simples constituída por sócios de profissões legalmente regulamentadas, ainda que sob a modalidade jurídica de sociedade limitada, não perde a sua condição de sociedade de profissionais, dada a natureza e forma de prestação de serviços profissionais, não podendo, portanto, ser considerada sociedade empresária pelo simples fato de ser sociedade limitada.** ‘[...] Assim, verificada que a apelada preenche os requisitos das sociedades uniprofissionais, uma vez que assim caracteriza-se toda aquela sociedade formada por profissionais liberais que atuam na mesma área, legalmente habilitados nos órgãos fiscalizadores do exercício da profissão e que se destinam à prestação de serviços por meio do trabalho pessoal dos seus sócios, desde que não haja finalidade empresarial, impõe-se a manutenção da sentença que lhe garantiu o direito de recolher o ISS mediante alíquota fixa, em conformidade com o Decreto-lei n. 406/68, bem como em compensar a quantia paga a maior.’ 6. Agravo Regimental desprovido’.

Todavia, embora haja precedente que corrobore o entendimento da maioria esmagadora da doutrina acerca da matéria, ainda é firme o entendimento jurisprudencial, tanto no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, como no Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a opção pela forma “limitada” atribui à sociedade caráter empresarial, o que afasta a possibilidade de atribuir a ela tratamento diferenciado quanto recolhimento do ISS.

A adoção do critério “tipo social”, utilizado pela jurisprudência para caracterizar como “empresarial” determinada sociedade, também é rechaçada pelo renomado jurista Erasmo Valladão Azevedo e Novaes França, que, em resposta a quesito formulado por

<sup>43</sup> ARRUDA, Pablo. **Sociedade uniprofissional e o (des)enquadramento do ISS Fixo**. Rio de Janeiro: O Autor: c2010. Disponível em: <[http://www.smga.com.br/downloads\\_arquivos/iss\\_fixo.pdf](http://www.smga.com.br/downloads_arquivos/iss_fixo.pdf)>. Acesso em: 10 mar. 2012.

<sup>44</sup> AgRg no Resp nº 1.205.175 – RO (2010/0145557-0), Rel. Min. Luiz Fux, DJe: 16/11/2010.

determinada consultante, afirma que a opção pela forma “limitada” não altera a natureza da sociedade simples (não empresarial), sendo assim autorizado pelo art. 983 do Código Civil.<sup>45</sup>

### 3.2.2 Das sociedades uniprofissionais e pluriprofissionais

Também prevalece no STJ o entendimento de que somente fazem jus ao tratamento diferenciado e menos oneroso as sociedades que possuem sócios com a mesma habilitação profissional.<sup>46</sup>

Todos os profissionais que exerçam as atividades em nome da sociedade, sejam eles sócios, empregados ou não, deverão estar habilitados ao exercício da mesma atividade. É isso que caracteriza a chamada Sociedade Uniprofissional.

Assim, o benefício fiscal previsto no artigo 9º, § 3º, do Decreto-Lei nº 406/68 só pode ser concedido às *sociedades civis uniprofissionais, que têm por objeto a prestação de serviços especializados com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial.*<sup>47</sup>

### 3.2.3 Da habilitação profissional

Os serviços arrolados no § 3º do art. 9º do Decreto-Lei 406/68 constituem atividades de profissionais liberais.

Os profissionais liberais são aqueles que prestam serviços de ordem predominantemente intelectual, com necessidade de habilitação legalmente reconhecida, inscrição na respectiva instituição de classe (à qual cabe a fiscalização do exercício profissional).

Logo, quando tais profissionais organizam-se em sociedades com o intuito de prestar os serviços intelectuais para os quais são habilitados, está-se diante de uma sociedade de profissionais. Cumpre salientar que a responsabilidade do profissional liberal é sempre pessoal, independentemente de o serviço ser prestado por meio de uma sociedade.

Tanto é verdade que a autoria do serviço deve ser assumida por um profissional habilitado, isto para que seja facilitada a identificação do profissional liberal que tem responsabilidade pessoal pelos serviços prestados. É por isso que o advogado, o médico, o contador, devem colocar respectivamente, em cada petição, receita e balanço patrimonial, a sua assinatura e seu número de registro na respectiva instituição de classe que regulamenta a profissão.

Assim, para que a sociedade faça jus ao benefício fiscal, é necessário que todos os seus sócios sejam profissionais habilitados para prestar o(s) serviço(s) a que se destina a sociedade de pessoas.

---

<sup>45</sup> FRANÇA, 2011.

<sup>46</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1285038/PR**, Recorrente: Município de Curitiba. Recorrido: ABC Assessoria Técnica e Contábil S/C LTDA.. Relator: Ministro. Mauro Campbell Marques, 28 de novembro de 2011.

<sup>47</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 458005/ PR (2002/0072237-0)**. Agravante: Município de Curitiba. Agravado: ZHC Contabilidade e Consultoria S/C Ltda. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, 24 de junho de 2003.



### 3.2.3.1 Do número de profissionais habilitados e empregados

Embora não haja nenhuma disposição legal que determine o afastamento do benefício fiscal em razão do número de profissionais habilitados, o posicionamento jurisprudencial acerca da matéria caminha no sentido de considerar inaplicável a forma diferenciada de cálculo do imposto, em relação àquelas sociedades que apresentem número elevado de profissionais habilitados e/ou empregados.

Nesse sentido, convém citar a ementa de recurso de embargos infringentes<sup>48</sup> julgado pelo Décimo Primeiro Grupo Cível, composto por duas das quatro Câmaras<sup>49</sup> competentes para julgar a matéria analisada no presente trabalho, do qual foi relator o eminente Desembargador Arminio José Abreu Lima da Rosa, cuja foto estampa a Galeria de Ex-Presidentes do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS INFRINGENTES E NULIDADE ABSOLUTA DE AUTUAÇÃO FISCAL. Ainda que se admitindo o conhecimento de alegação trazida apenas em sede de resposta ao recurso de embargos infringentes, a definição fundamental de ter o auto de infração assentado na atividade empresarial da sociedade arreda a suposta nulidade da autuação fiscal. TRIBUTÁRIO. ISS. ARTIGO 9.º, § 3.º, DECRETO-LEI N.º 406/68. SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. CARÁTER EMPRESARIAL. PROVA DOS AUTOS. **Não se apresenta como destinatária da regra de tributação dirigida às sociedades unipessoais, de que trata o artigo 9.º, Decreto-Lei n.º 406/68, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada cujo caráter empresarial se desvenda em seus estatutos e, notadamente, na documental carreada aos autos, constatando-se a contratação de expressivo número de profissionais para desempenho da atividade-fim.**

No teor do voto do eminente relator, Desembargador Arminio José Abreu Lima da Rosa, seguido por parte do 11º Grupo Cível,<sup>50</sup> expõe posicionamento que vai ao encontro das decisões proferidas no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que, não faz jus ao benefício sociedade que se constitua sob o tipo “limitada”. Ademais, sustenta que o afastamento do benefício também tem como justificativa o fato de o contrato social prever a distribuição mensal e automática de lucros, salientando, ainda, que o número elevado de empregados aponta o caráter empresarial da sociedade ora embargada.

Todavia, da leitura do § 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68, impõe-se a tributação de ISS por profissional, sócio ou não, empregado ou não. Logo, está-se admitindo, evidentemente, que não necessariamente sejam os sócios os exercentes (ou únicos exercentes) da atividade objeto da sociedade. Sendo assim, o fato de a sociedade possuir empregados, em tese, não deve acarretar o afastamento do benefício fiscal para recolhimento do tributo.

<sup>48</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso de Embargos Infringentes nº 70040366254**, julgado pelo Décimo Primeiro Grupo Cível do Tribunal de Justiça do RS, do qual foi relator o Desembargador Arminio José Abreu Lima da Rosa, julgado em 18 de março de 2011.

<sup>49</sup> Os desembargadores integrantes da Vigéssima Primeira e da Vigéssima segunda câmaras cíveis do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul unem experiência e sabedoria para compor o Décimo Primeiro Grupo Cível, competente para o julgamento de recursos como os Embargos Infringentes. Ressalva-se que, além da 21ª e da 22ª câmaras cíveis, são competentes para a matéria a 1ª e a 2ª câmaras cíveis, que, unidas, forma o xx grupo cível.

<sup>50</sup> Divergem deste entendimento os Desembargadores Genaro José Baroni Borges e Francisco José Moesh que, de encontro ao posicionamento atual do STJ, não afastam o benefício fiscal de recolhimento do ISS apenas por ser determinada sociedade constituída sob a forma de responsabilidade limitada.

Segundo o entender de Erasmo Valladão Azevedo Novaes e França,<sup>51</sup> ainda que determinada sociedade venha a contratar auxiliares e colaboradores que atuem em áreas diversas (a exemplo da sociedade de contadores que tenha advogados em seu quadro de empregados), para dar suporte à sociedade a fim de exercer sua atividade fim, a mesma não se revestirá de caráter empresarial, uma vez que o que distingue uma sociedade simples de uma sociedade empresária é o seu objeto (art. 982 do Código Civil) e não a sua organização, mais ou menos complexa.

Ainda, em parecer de sua lavra, o mestre do direito empresarial é categórico ao afirmar que a previsão de pró-labore ou distribuição de dividendos, a participação no lucro e nas perdas no contrato social da sociedade de profissionais não a torna uma sociedade empresarial, uma vez que toda a sociedade, simples ou empresarial, tem por finalidade a distribuição de resultados (lucros ou perdas) entre seus sócios, nos precisos termos do art. 981 c/c 1.008 do Código Civil, sendo, justamente esse intuito lucrativo o que distingue as sociedades das associações (art. 53 do mesmo diploma legal).<sup>52</sup>

### 3.2.4 Da responsabilidade pessoal

Dispõe a parte final do § 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 que faz jus ao benefício concedido aos profissionais autônomos (§ 1º), sociedade de pessoas na qual seus sócios ou empregados, embora prestem serviços em nome da sociedade, assumam responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

A “responsabilidade pessoal” exigida conforme a parte final do dispositivo que confere tratamento diferenciado às sociedades de profissionais que especifica é comumente entendida pela jurisprudência como a responsabilidade atinente ao tipo social optado no momento da constituição da sociedade.<sup>53</sup>

Assim, afasta-se a tributação diferenciada daquelas sociedades simples, constituídas sob a forma de responsabilidade limitada, uma vez que, segundo entendimento da jurisprudência predominante, a opção pela forma “limitada” exclui a responsabilidade pessoal exigida pelo dispositivo supracitado, além de conferir caráter empresarial à sociedade.

Todavia, tal entendimento contrapõe-se aos ensinamentos doutrinários acerca do tema, os quais caminham em sentidos diversos.

Para Luiz Cezar P. Quintans,<sup>54</sup> ainda que uma sociedade simples constitua-se sob a forma de uma limitada, conforme permite o art. 983 do Código Civil, seus sócios responderão ilimitadamente pelas dívidas da sociedade, caso os bens desta não sejam suficientes para saldá-las. Segundo o autor, tal entendimento tem por base o texto do art. 1.023<sup>55</sup> do mesmo diploma legal, o qual determina tal responsabilidade (ilimitada) para a sociedade simples, sendo irrelevante o tipo optado.

<sup>51</sup> FRANÇA, 2011.

<sup>52</sup> FRANÇA, 2011.

<sup>53</sup> “Não tem direito ao regime de tributação privilegiada do ISS a sociedade de farmacêuticos bioquímicos, pois é **constituída sob a forma de responsabilidade limitada**, não atendendo ao disposto no art. 9º, §3º, do Decreto Lei 406/68, **justamente por excluir a responsabilidade pessoal dos sócios.**” (AgRg no Ag 1391830/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/03/2012, DJe 16/03/2012).

<sup>54</sup> QUINTANS, 2006, p. 64.

<sup>55</sup> “Art. 1.023. Se os bens da sociedade não lhe cobrirem as dívidas, respondem os sócios pelo saldo, na proporção em que participem das perdas sociais, salvo cláusula de responsabilidade solidária.” (Lei nº 10.406 de 2002 - Código Civil).

Verifica-se que limitação de responsabilidade de que trata o art. 1.052 do Código Civil, usado para conceituar o tipo “sociedade limitada”, tipo este opcionalmente utilizado pelas sociedades simples, diz respeito à responsabilidade pelas dívidas sociais.

Segundo Fábio Ulhoa Coelho:<sup>56</sup> “Os sócios respondem, na limitada, **pelas obrigações sociais**, dentro de certo limite – essa regra, aliás, explica o nome do tipo societário.”

Assim, em tese, caso determinada sociedade se constitua sob a forma de sociedade “limitada”, seus sócios irão responder pelas obrigações sociais de forma limitada, conforme sua participação no capital social, salvo no caso deste não estar totalmente integralizado, o que acarreta a responsabilidade solidária dos integrantes da sociedade.

Há, ainda, quem defenda que a “responsabilidade” exigida pelo § 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 não guarda nenhuma relação com a responsabilidade limitada ou ilimitada atinente à forma social adotada.

Segundo o professor Pablo Arruda,<sup>57</sup> não há que se confundir a limitação de responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais de que trata o artigo 1.052 do Código Civil com a responsabilidade pessoal dos prestadores, devidamente habilitados, sócios ou não (empregados ou não), ainda que prestem serviço em nome da sociedade.

No seu entender, a responsabilidade pessoal exigida pelo parágrafo terceiro do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 refere-se à responsabilidade profissional, que decorre de Lei Especial, como para os médicos e advogados, nos respectivos códigos de ética profissional.

Dessa forma, sustenta a possibilidade de os profissionais assumirem responsabilidade pessoal pelos atos praticados no exercício da profissão, sem assumir responsabilidade pessoal pelas obrigações societárias que não decorram dos serviços intelectuais prestados.

Para defender tal entendimento, o jurista Pablo Arruda<sup>58</sup> desenvolve o raciocínio no sentido de que, se o texto do § 3º do art. em análise, na sua parte final, ao tratar da responsabilidade pessoal, refere-se a sócios ou empregados, não há como relacionar tal responsabilidade à responsabilidade social decorrente da forma escolhida, pois esta última atinge somente os sócios, e aquela mencionada pelo dispositivo legal diz respeito, também, aos eventuais empregados da sociedade.

Na conclusão de seu estudo, entende ser equivocada a posição do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que não atendem aos requisitos do Decreto-Lei nº 406/68 as sociedades uniprofissionais constituídas sob a forma de responsabilidade limitada.

## 4 DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS ATINENTES AO TEMA

### 4.1 PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

A Constituição, a despeito de seu caráter compromissário, confere uma unidade de sentido, de valor e de concordância prática ao sistema de direitos fundamentais, que,

<sup>56</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. v. 2, p. 402.

<sup>57</sup> ARRUDA, c2010.

<sup>58</sup> ARRUDA, c2010.

por sua vez, repousa na dignidade da pessoa humana, isto é, na concepção que faz da pessoa fundamento e fim da sociedade e do Estado.<sup>59</sup>

Ao citar Jorge Miranda, o professor Ingo Wolfgang Sarlet expõe princípio que é o nascedouro de todos os demais princípios que compõem o sistema jurídico brasileiro. Deste modo, a análise do tema em questão não poderia deixar de passar pela óptica do princípio da dignidade da pessoa humana que serve de base para a construção do princípio da igualdade no qual o regime de tributação diferenciado conferido às sociedades de profissionais faz morada.

Decorrente do princípio da isonomia previsto no art. 5º da Constituição Federal de 1988, aqui se busca analisar, mais especificamente, o princípio da igualdade aplicado ao direito tributário que, o qual está previsto no art. 150, inciso II, da Carta Magna:

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; [...]

Nas palavras de Humberto Ávila:<sup>60</sup>

O princípio da igualdade abrange o dever de tratar os iguais da mesma forma e a proibição de desigualar arbitrariamente os contribuintes. Na concretização desta exigência, deve-se investigar se a distinção legal era permitida e se a lei tratou desigualmente em hipótese na qual isso era obrigatório. Desigualdade arbitrária, Isto é, sem justificação constitucional, é inconstitucional.

Como vimos ao longo do presente trabalho, há dois regimes de tributação do ISS: um aplicável aos profissionais autônomos e às sociedades de profissionais e outro às empresas. Veja-se que a legislação de regência do Imposto Sobre Serviços estabeleceu esta discriminação, o que é perfeitamente adequado, pois cabe a ela implantar diferenciações a fim atender à igualdade que se quer ver realizada.

Veja-se que não há como tratar de forma igual os serviços prestados pelas sociedades de profissionais, os quais são dotados de pessoalidade, e os serviços prestados por empresas, uma vez que em tais serviços há a absoluta preponderância do trabalho humano próprio como fator de produção, o que justifica um tratamento privilegiado.

Na sociedade de profissionais, a receita decorrente dos serviços prestados é basicamente a remuneração do trabalho destes profissionais, aplicada, também, para cobrir custo de sua simplificada estrutura de apoio. Tais características são similares àquelas que justificaram o tratamento tributário diferenciado dado aos profissionais autônomos.

A causa dos rendimentos das empresas é o capital, enquanto nas sociedades de profissionais, essa é encontrada na sua capacidade de trabalho profissional. Essas sociedades existem para dar suporte ao trabalho do profissional, enquanto nas empresas esse trabalho, quando presente, é simples meio de auferir receita.

<sup>59</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição de 1988**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 81.

<sup>60</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 369.

Assim, não poderia ter sido outra a postura adotada pelos legisladores, ao tributar de forma diferente os serviços prestados por meio de sociedades de profissionais e os serviços que prestam as empresas, uma vez que tais sociedades se desigualam, e muito. Desiguais, merecem tratamento desigual, a fim de se atender ao princípio da igualdade.

## 4.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Dispõe o art. 5º da Carta Magna: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.”

Decorrente do princípio da igualdade, o princípio constitucional da capacidade contributiva encontra-se expressamente previsto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º - **Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Segundo leciona Aires F. Barreto, o regime de tributação diferenciada conferida às sociedades de profissionais reflete a aplicabilidade prática do princípio da capacidade contributiva:

Daí porque a legislação complementar, decompondo as diretrizes constitucionais, previu tratamento diferenciado, única forma de realizar a isonomia e privilegiar o princípio da capacidade contributiva. Com efeito a Constituição não autoriza, ao contrário, impede, que o trabalho pessoal, em caráter associativo, marcado pela pujança de esforços pessoais e pela lucidez intelectual, possa ter tratamento idêntico aos conferidos àquelas em que o móvel relevante é o capital.<sup>61</sup>

De se ver que o regime de tributação diferenciado aplicável á determinadas sociedades de profissionais atende aos princípios que estão entre as normas mais importantes do sistema jurídico brasileiro.

## 5 DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL ACERCA DA QUESTÃO

### 5.1 DO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

---

<sup>61</sup> BARRETO, 2009, p. 409.

A Suprema Corte assegura a validade da norma que confere tributação diferenciada (menos onerosa) às sociedades de profissionais, prevista no §3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68.<sup>62</sup>

Ao julgar o Recurso Extraordinário nº 244.149-0/RJ, o STF fixou entendimento segundo o qual o benefício fiscal não se aplica à sociedade tida como empresarial.<sup>63</sup>

Logo, fazer jus ao benefício, é necessário que a prestação de serviço seja feita pessoalmente pelo profissional, não se aplicando quando os trabalhos resultantes não conservam a marca individual de seus autores, mas, ao contrário, são frutos de uma produção indistinta (empresarial).

## 5.2 DO ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

É uníssona a jurisprudência do STJ no sentido de que a forma de tributação aqui analisada (menos onerosa) só é aplicável às sociedades de profissionais que não têm caráter empresarial.<sup>64</sup>

O STJ entende que a forma de constituição da sociedade traduz o caráter (empresarial ou não) que ela possui. A jurisprudência tem igualado às sociedades empresariais aquelas simples (sociedades de profissionais) que estejam constituídas sob a forma de responsabilidade limitada.<sup>65</sup>

De qualquer sorte, como mencionado em item anterior, não inédita, no âmbito do egrégio STJ, decisão em sentido diverso, considerando o julgamento do à época Ministro Luiz Fux, que atualmente ocupa uma cadeira no Supremo Tribunal Federal, no qual concluiu que, ainda que constituídas sob a forma de responsabilidade limitada, a sociedade de profissionais não perde sua condição, considerando a forma pessoal da prestação dos serviços.<sup>66</sup>

## 5.3 DO ENTENDIMENTO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

Na linha do entendimento adotado pelo STJ, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul tem entendimento pacífico no sentido da aplicabilidade do regime de tributação diferenciado às sociedades de profissionais é inaplicável quanto tais sociedades se

<sup>62</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento n. 391092**. Agravantes: Município de Belo Horizonte. Agravado: Gilberto José Vaz Engenheiros e Advogados Associados Ltda. Relator: Min. Cezar Peluso. Brasília, 14 de fev. de 2006. p. 80-82. Grifo nosso.

<sup>63</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial n. 244149**. Recorrentes: Clínica Radiológica Luiz Felipe Mattoso Ltda e Outros. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 06 de mar. de 2001. Grifo nosso.

<sup>64</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1028086/RO (2007/0185621-3)**. Recorrente: Adriano Miranda de Sousa - Microempresa. Recorrido: Município de Porto Velho. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, 17 de nov. de 2011. Grifo nosso.

<sup>65</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Declaração no Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial n. 33.365/PR (2011/0101391-6)**. Embargante: DS Consulting S/C Ltda. Embargado: Município de Curitiba. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, 16 de fev. de 2012. Grifo nosso.

<sup>66</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental em Recurso Especial nº 1.205.175 – RO (2010/0145557-0)**. Agravante : Município de Porto Velho. Agravado: Hospital de Olhos De Rondônia Ltda. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 26 de out. 2010. Grifo nosso.

constituírem sob a forma “limitada”, considerando, segundo os julgados, o caráter “empresarial” das sociedades assim constituídas.<sup>67</sup>

No âmbito do Tribunal gaúcho, são vencedores os votos que coadunam com a jurisprudência do STJ, a qual tende a mitigar a aplicabilidade do benefício fiscal a que tem direito determinadas sociedades de profissionais.

## 6 CONCLUSÃO

O Imposto Sobre Serviços é tributo de competência dos Municípios e do Distrito Federal, o qual incide sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, estabelecidos em lei complementar, excluindo-se aqueles previstos no art. 155, inciso II, da Constituição Federal.

Via de regra, a base de cálculo do imposto é o preço do serviço. Aplica-se uma alíquota (percentual) sobre o montante percebido nas prestações de serviço e apura-se o valor devido a título de ISS. Todavia, a regra geral comporta exceção prevista nos parágrafos 1º e 3º do artigo 9º, do Decreto-Lei nº 406/1968, os quais prescrevem que, quando os serviços forem prestados por profissionais autônomos e por determinadas sociedades de profissionais, a exação será devida com base em um valor fixo, independentemente dos valores pagos a título de remuneração do próprio trabalho.

A validade da norma contida no § 3º do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/1968 foi questionada pelos procuradores dos Municípios, sob os mais diversos argumentos, após a edição da Lei Complementar nº 106/2003. Atualmente, a validade do benefício fiscal concedido às sociedades de profissionais é matéria pacificada no âmbito dos tribunais.

A controvérsia ainda debatida pelos julgadores, doutrinadores, municípios e contribuintes do imposto diz respeito aos requisitos necessários à aplicação do regime diferenciado de tributação às sociedades de profissionais arroladas no § 3º do artigo 9º do referido Decreto. Da análise do texto legal, conclui-se que, para que as sociedades de profissionais possam apurar o ISS na forma fixa, as mesmas devem atender apenas dois requisitos, quais sejam: 1º) prestação de alguns dos serviços nele mencionados e 2º) necessidade de um profissional habilitado à prestação dos serviços que assumam a responsabilidade pessoal pelos serviços prestados.

Todavia, a Municipalidade produz constante esforço para desenquadrar as sociedades uniprofissionais da tributação fixa do ISS, com vista na maior arrecadação, hoje amparada no Superior Tribunal de Justiça.

Como visto, o Superior Tribunal de Justiça tem entendimento praticamente uníssono no sentido de que as sociedades de profissionais (aquelas constituídas por profissionais intelectuais no exercício da profissão) ficam excluídas do recolhimento do ISS fixo, sujeitando-se ao recolhimento variável quando adotarem o tipo societário Limitada, mesmo que mantida a natureza simples, considerando o viés empresarial desta forma de constituição. Ademais, aspectos não previstos no texto da regra que dispõe acerca do benefício, têm sido ponderados nas decisões que acabam por afastar a aplicabilidade da forma de cálculo menos onerosa, tais como: o número de profissionais habilitados e o número de empregados, entre outros.

---

<sup>67</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 70029404597**. Apelante: Scheffer Assessoria e Contabilidade Ltda. Apelado: Município de Santa Cruz do Sul. Relator: Niwton Carpes da Silva. Porto Alegre, 15 de dez. de 2011. Grifo nosso.

Entende-se que, para que a sociedade de profissionais, assim entendida aquela composta por pessoas que exercem profissões intelectuais, de natureza científica, literária e artística, com o propósito de prestar serviços sob a forma personalíssima, ainda que com a cooperação de auxiliares ou colaboradores, faça *jus* ao tratamento tributário em tela, é irrelevante a forma societária sob a qual está constituída. O benefício fiscal tem por fundamento o princípio da igualdade e da capacidade contributiva e se aplica às sociedades de profissionais de natureza simples, independentemente da forma de constituição, uma vez que o caráter empresarial, ou não, das sociedades verifica-se através do seu objeto.

Conforme analisando ao longo do presente trabalho, o que define o caráter, empresarial, ou não, das sociedades é a natureza e a forma como os serviços são prestados. Tanto é assim que o próprio código civil autoriza a constituição de uma sociedade simples sob a forma de responsabilidade limitada.

Ademais, percebe-se que a responsabilidade limitada de acordo com a forma de constituição das sociedades refere-se às dívidas da sociedade e não à responsabilidade pessoal e técnica pelos atos praticados quando da prestação do serviço, sendo, esta última, requisito necessário à concessão do benefício, a qual não se altera pela simples adoção do tipo limitada.

Por todas estas razões ora expostas, enfatiza-se que o direito ao benefício fiscal aqui aludido deve ser analisado de acordo com os requisitos legalmente exigidos, sem presunções acerca do caráter empresarial, ou não, das sociedades de profissionais, com base em parâmetros inadequados.



## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.

ARRUDA, Pablo. **Sociedade uniprofissional e o (des)enquadramento do ISS Fixo**. Rio de Janeiro: O Autor: c2010. Disponível em: <[http://www.smg.com.br/downloads\\_arquivos/iss\\_fixo.pdf](http://www.smg.com.br/downloads_arquivos/iss_fixo.pdf)>. Acesso em: 10 mar. 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

ATALIBA, Geraldo. **Lei complementar na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

ÁVILA, Humberto, **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 9. ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS, do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires F. **ISS na constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres, **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1997.

BOBBIO, Norberto. **Teoria della scienza giuridica**. Torino: G. Giappichelli, 1950.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental em Recurso Especial nº 1.205.175 – RO (2010/0145557-0)**. Agravante : Município de Porto Velho. Agravado: Hospital de Olhos De Rondônia Ltda. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 26 de out. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 458005/ PR (2002/0072237-0)**. Agravante: Município de Curitiba. Agravado: ZHC Contabilidade e Consultoria S/C Ltda. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, 24 de junho de 2003.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Declaração no Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial n. 33.365/PR (2011/0101391-6)**. Embargante: DS Consulting S/C Ltda. Embargado: Município de Curitiba. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, 22 de nov. de 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 482.059 - PR (2002/0149700-3)**. Recorrente: Município de Curitiba. Recorrido: Assessoria Contábil Ferraz S/C Ltda. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 6 de fevereiro de 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento n. 391092**. Agravantes: Município de Belo Horizonte. Agravado: Gilberto José Vaz Engenheiros e Advogados Associados Ltda. Relator: Min. Cezar Peluso. Brasília, 14 de fev. de 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial n. 244149**. Recorrentes: Clínica Radiológica Luiz Felipe Mattoso Ltda e Outros. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 06 de mar. de 2001. Adriano Miranda de Sousa - Microempresa. Recorrido: Município de Porto Velho. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, 20 de out. de 2011.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível n° 70029404597**. Apelante: Scheffer Assessoria e Contabilidade Ltda. Apelado: Município de Santa Cruz do Sul. Relator: Niwton Carpes da Silva. Porto Alegre, 15 de dez. de 2011.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Recurso de Embargos Infringentes n° 70040366254**, julgado pelo Décimo Primeiro Grupo Cível do Tribunal de Justiça do RS, Relator: Desembargador Arminio José Abreu Lima da Rosa, julgado em 18 de março de 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. v. 2.

EICHENBERG, Edmundo Cavalcanti. O ISS, as sociedades profissionais e a forma societária. In: **QUESTÕES práticas do ISS**. 1. ed. São Paulo: Ônixjur, 2011.

FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. Parecer: Sociedade que tem por Objeto a Prestação de Serviços de Natureza Intelectual é de Natureza Simples, Qualquer que seja a Forma de sua Organização. **Revista de Direito Empresarial**, Curitiba, n. 15, 2011.

FREITAS, André Luiz; BOTELHO, Thiago da Paixão Ramos. O ISS das sociedades de profissionais liberais: aplicação do art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei nº 406/68, independentemente do caráter empresarial da sociedade: equívoco cometido pela jurisprudência. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 12, n. 1415, 2007. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/9896/o-iss-das-sociedades-de-profissionais-liberais#ixzz1tZsOtAQY>> Acesso em: 20 mar. 2012.

GASPAR, Walter. **ISS: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 1994.

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa**: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Sociedades de profissionais e tributação fixa frente à Lei Complementar nº 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: regime tributário da sociedade uniprofissional sob modalidade jurídica de sociedade limitada**. São Paulo: O Autor, 2011. Disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/806.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2012.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto sobre serviços na constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

MACHADO, Hugo de Brito. **O ISS das sociedades de profissionais e a LC 116/2003**. Fortaleza: O Autor, 2003. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: 10 abr. 2012.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MASINA, Gustavo. **ISSQN: regras de competência de conflitos tributários**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A prestação de serviços no sistema tributário nacional**. 1972. p. 71. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 1972.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

PAULSEN, Leandro; DE MELO, José Eduardo Soares. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

QUINTANS, Luiz Cezar P. **Sociedades empresárias e sociedades simples**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2006.

REALE, Miguel. **História do novo código civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição de 1988**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Malheiros, 2006.