

Requisitos para caracterização da sociedade profissional para fins da sistemática de incidência do ISS por alíquota fixa *per capita* prevista pelo art. 9º, §3º, do DL nº 406/68, à luz da jurisprudência dos Tribunais Superiores: a legislação do Município de Belo Horizonte como exemplo

André Mendes Moreia

Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela USP. Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Professor Adjunto da UFMG. Advogado. *E-mail:* <mendesmoreia@ufmg.br>.

Mariane Andreia Cardoso dos Santos

Mestranda em Direito pela UFMG. Advogada. *E-mail:* <marianeacsantos@gmail.com>.

Resumo: O ISS, de competência municipal, tem como regra geral a incidência por alíquota percentual sobre o valor do serviço prestado, contudo, o Decreto-Lei (DL) nº 406/68 em seu art. 9º, §3º, previu regime diferenciado de tributação dos serviços prestados por sociedades profissionais, respeitado rol taxativo de profissões previsto em lista anexa ao próprio decreto e os demais requisitos da legislação complementar. O Supremo Tribunal Federal (STF) entendeu ter ocorrido a recepção de tais disposições pelo ordenamento jurídico inaugurado pela Constituição da República de 1988, de modo que permanece vigente o regime de tributação por alíquota fixa incidente sobre o número de profissionais que atuam em nome das sociedades que se enquadram dentro dos requisitos legais. No entanto, a fim de afastar tal mecanismo de tributação os municípios brasileiros têm inovado e inserido em sua legislação requisitos que ultrapassam aqueles constantes da legislação complementar, seja no DL nº 406/68, seja na Lei Complementar nº 116/03. Por essa razão, é preciso analisar, à luz da jurisprudência dos Tribunais Superiores, quais são, de fato, os requisitos que devem nortear, limitando ou ampliando, a submissão de sociedades profissionais à incidência do ISS por alíquota fixa incidente sobre o número de prestadores de serviço.

Palavras-chave: ISS. Sociedades profissionais. Tributos municipais.

Sumário: **1** Introdução – **2** A sistemática de recolhimento do ISS sobre a prestação de serviços profissionais prevista no art. 9º, §3º, do DL nº 406/68 – **3** Conclusão – Referências

1 Introdução

O Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISSQN) é de competência municipal, de acordo com o art. 156, III,¹ da Constituição da República (CR). A lógica deontológica aplicada à exação faz concluir que, excluídos os de transporte interestadual e intermunicipal e do de comunicação,² todos os serviços deverão ser tributados pelo ISS.³ Contudo, o conceito de serviço tributável deve ser previsto por lei complementar (LC), a teor do que prevê o art. 146, III, “a”,⁴ da Carta Constitucional para todos os impostos.

As sociedades profissionais possuem tratamento tributário diferenciado previsto no Decreto-Lei (DL) nº 406 de dezembro de 1968, recepcionado pela Constituição da República⁵ e que, mesmo com o advento da LC nº 116/93,⁶ faz as vezes de lei complementar na regulamentação da matéria. Embora as previsões do diploma legal sejam claras, há, ainda, muita divergência⁷ no que se refere aos requisitos que devem ser observados pelas sociedades para que possam se

¹ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

² É o que prevê o art. 155, II, da Constituição da República: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]”

³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 524.

⁴ “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; [...]”

⁵ Esse é o entendimento firmado há muito no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Confira-se: “EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. ADVOCACIA. D.L. 406/68, art. 9º, §§1º e 3º. C.F., art. 151, III, art. 150, II, art. 145, §1º. I. - O art. 9º, §§1º e 3º, do DL. 406/68, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram recebidos pela CF/88: CF/88, art. 146, III, a. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, §1º, CF/88. II. – R.E. não conhecido. (STF, Tribunal Pleno, RE 236604, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, julgado em 26/05/1999, DJ 06.08.1999 PP-00052. EMENT VOL-01957-18. PP-03877).

⁶ Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

⁷ Não nos são estranhos os debates a respeito da própria constitucionalidade e adequação jurídica do disposto no art. 9º, §3º, do DL nº 406/68. Contudo, diante da consolidação da jurisprudência do STF sobre o tema, não aprofundaremos tal debate no presente trabalho. Portanto, apenas para que o assunto não deixe de ser pontuado, acreditamos ser adequado trazer à baila as considerações de Aires Barreto, que, ao abordar o tema em sua obra exclusiva sobre ISS, consignou que “Contrariando a estipulação do §3º, do art. 9º, do Decreto-Lei 406/68, estamos convencidos de que o princípio da isonomia não admite distinção entre trabalho pessoal do próprio contribuinte de natureza braçal, de natureza artesanal e de natureza intelectual. Como são meras espécies de trabalho pessoal, todas abrangidas pelo teor do §1º, desse mesmo preceptivo, autorizar tratamento diferenciado apenas para as sociedades de profissões regulamentadas (leia-se: apenas algumas sociedades formadas por profissionais liberais) implica ofensa central à diretriz da igualdade” (BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 370).

submeter ao recolhimento do imposto por alíquota fixa incidente sobre o número de profissionais.

Muitos municípios têm inserido em sua legislação requisitos que não estão previstos no Decreto-Lei ou até mesmo cobrado dos contribuintes imposto calculado com base na remuneração do próprio trabalho, e não de forma fixa por número de profissionais, com base em entendimentos firmados pelas próprias fazendas municipais, sem qualquer respaldo na jurisprudência. Assim, a fim de elucidar melhor a questão, apresentaremos os requisitos legais à luz do entendimento dos Tribunais Superiores e tomando como exemplo das disposições específicas da legislação do Município de Belo Horizonte, que se assemelham às previsões de outros tantos entes municipais.

2 A sistemática de recolhimento do ISS sobre a prestação de serviços profissionais prevista no art. 9º, §3º, do DL nº 406/68

A sistemática diferenciada que permite o recolhimento de ISS por alíquota fixa incidente sobre o número de profissionais habilitados, sócios ou empregados encontra-se prevista no art. 9º, §3º, do DL nº 406/68:

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

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

[...]

§3º Quando os serviços a que se referem os itens 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.

A regra que permite o recolhimento do ISS fixo já foi bastante debatida no âmbito dos Tribunais Superiores, tendo sido declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE nº 236.604/PR,⁸ que reconheceu

⁸ Confira-se: “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. ADVOCACIA. D.L. 406/68, art. 9º, §§1º e 3º. C.F., art. 151, III, art. 150, II, art. 145, §1º. I. – O art. 9º, §§1º e 3º, do DL. 406/68, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram recebidos pela CF/88: CF/88, art. 146, III, a. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, §1º, CF/88.

expressamente que o parágrafo 3º do artigo 9º do DL 406/68 não colidia com o artigo 151, III, da CF/88, que trata da proibição da referida isenção heterônoma. Assim, foi editado o enunciado de Súmula nº 663/STF: “Os §§1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/1968 foram recebidos pela constituição”. Nesse mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), reconheceu que a referida norma não foi revogada pela LC nº 116/03 e que continua em pleno vigor (REsp nº 713.752/PB⁹ e REsp 1.016.688/RS¹⁰).

Como se nota, a letra da legislação de caráter complementar,¹¹ de caráter eminentemente genérico, não detalhou os requisitos de tal sistemática de incidência da exação municipal, de modo que, sob essa perspectiva, não poderiam ser impostas quaisquer outras restrições. No entanto, a fim de resguardar a segurança jurídica do contribuinte, é preciso atentar também para as exigências que têm sido consideradas válidas pela jurisprudência. O STJ, por exemplo, no intuito de uniformizar a jurisprudência dos Tribunais Estaduais, tem consolidado o seu entendimento no sentido de que a submissão das sociedades prestadoras de serviço ao regime tributário diferenciado de ISS, por meio do recolhimento de alíquota fixa *per capita* (incidente sobre o número de profissionais), fica condicionada ao cumprimento de uma série de requisitos. Analisaremos cada um deles em separado, mas, em primeiro lugar, traremos à baila a legislação específica do Município de Belo Horizonte, de modo a evidenciar os principais aspectos que se encontram em discussão entre contribuintes e as Fazendas Municipais.

2.1 Os requisitos para a tributação das sociedades profissionais previstos na legislação do Município de Belo Horizonte

Ao instituir e regulamentar a incidência do ISS, o Município de Belo Horizonte estabeleceu os critérios que, a princípio, serão considerados pelo Fisco para enquadramento das sociedades prestadoras de serviços profissionais no regime

II. – R.E. não conhecido” (STF, Tribunal Pleno, RE 236604, Relator: Min. CARLOS VELLOSO, julgado em 26.05.1999, DJ 06.08.1999, p. 052).

⁹ STJ, Segunda Turma, REsp 713.752/PB, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, julgado em 23.05.2006, DJ 18.08.2006, p. 371.

¹⁰ STJ, Primeira Turma, REsp 1016688/RS, Rel. Ministro José Delgado, julgado em 06.05.2008, DJe 05.06.2008.

¹¹ Nesse caso, o Decreto-Lei nº 406/68, assim como o Código Tributário Nacional, entre outros, ambos anteriores à Constituição da República de 1988, fazem as vezes de lei complementar (Ver: AI 235800 AgR).

diferenciado de incidência do imposto, por meio da Lei nº 8.725/03¹² (modificada pela Lei nº 9.799/09), quais sejam:

a) rol de profissões que podem ser consideradas para fins de reconhecimento da atividade profissional:

Art. 13. Quando os serviços de médico, enfermeiro, obstetra, ortóptico, fonoaudiólogo, protético, médico veterinário, contador, técnico em contabilidade, agente da propriedade industrial, advogado, engenheiro, arquiteto, urbanista, agrônomo, dentista, economista e psicólogo forem prestados por sociedades constituídas por profissionais de mesma habilitação, o ISSQN devido será exigido mensalmente em relação a cada sócio da sociedade, bem como em relação a cada profissional habilitado, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal nos termos da lei aplicável.

§1º – O disposto neste artigo não se aplica à sociedade que apresente qualquer uma das seguintes características: [...].

b) condições que, quando preenchidas, afastam a incidência do regime diferenciado:

I – natureza comercial;

II – sócio pessoa jurídica;

III – atividade diversa da habilitação profissional dos sócios;

IV – sócio não habilitado para o exercício de atividade correspondente ao serviço prestado pela sociedade;

V – sócio que não preste serviço em nome da sociedade, nela figurando apenas com aporte de capital;

VI – caráter empresarial;

VII – sociedade pluriprofissional, constituída por sócios com habilitações profissionais diferentes; [inserido pela Lei nº 9.799/09]

VIII – terceirização de serviços vinculados a sua atividade fim a outra pessoa jurídica.

c) previsão expressa de assunção de responsabilidade pessoal pelos sócios:

§2º O disposto neste artigo só se aplica às Sociedades Simples ou que, embora Simples tenham se constituído sob uma das formas previstas nos artigos 1.039 a 1.092 do Código Civil, desde que haja a previsão legal ou expressa em seus documentos constitutivos da assunção da responsabilidade pessoal dos sócios.

¹² De se notar que o art. nº 13, citado, que prevê o regime diferenciado de recolhimento do ISS não foi citado dentre os dispositivos que fundamentaram a lavratura do auto de infração que deu origem à CDA que instrui a execução fiscal ora embargada.

d) incidência progressiva¹³ do imposto conforme o número de profissionais que prestam serviços sem nome da sociedade profissional.¹⁴ Confira-se:

I – pelos primeiros 5 profissionais: R\$ 120,00 (cento e vinte reais) por profissional;

II – pelo 6º ao 10º profissional: R\$ 180,00 (cento e oitenta reais) por profissional;

III – pelo 11º ao 20º profissional: R\$ 240,00 (duzentos e quarenta reais) por profissional;

IV – a partir do 21º profissional: R\$ 300,00 (trezentos reais) por profissional.

Diante dessas previsões, utilizadas aqui apenas para fins exemplificativos, analisaremos os requisitos considerados válidos pela jurisprudência para submissão das sociedades profissionais à incidência do ISS sob alíquota fixa.

2.2 Requisitos gerais à luz do entendimento dos Tribunais Superiores para submissão das sociedades à sistemática diferenciada de incidência do ISS

Apontados alguns dos parâmetros que podem se encontrar previstos na legislação municipal para restringir a incidência do ISS por alíquota fixa, é preciso analisar quais são os requisitos que, de fato, são considerados válidos pelos Tribunais Superiores para a caracterização das sociedades profissionais cuja prestação de serviços deve ser submetida a essa forma de tributação.

2.2.1 Natureza dos serviços prestados e números de profissionais

É pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que a atuação das sociedades profissionais deve se limitar à prestação de serviço especializado e com responsabilidade pessoal dos sócios.¹⁵ Outrossim, deve, por

¹³ Limitada a 5% do faturamento, conforme parágrafo quinto do mesmo artigo: “§5º O valor do imposto devido, calculado nos termos do §3º deste artigo, limitar-se-á ao percentual de 5% (cinco por cento) da receita mensal bruta de serviços da sociedade” (Redação dada pela Lei nº 10.692/2013).

¹⁴ Não debateremos com grande vigor tal previsão uma vez que a esse respeito já se manifestou o TJMG quando do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 1.0024.10.039224-0/002, em que o egrégio tribunal, declarou a constitucionalidade de tal regime tributário, entendendo que “na medida em que a sociedade uniprofissional aumenta seu quadro societário, é perfeitamente aceitável que se aumente a tributação, considerando-se a vantagem de sua capacidade de atuação, o que não caracteriza efeito confiscatório”.

¹⁵ “A sociedade civil somente faz jus ao benefício previsto no artigo 9º, §3º, do Decreto-Lei 406/68 desde que preste serviço especializado, com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial (AG 458.005-PR, DJ de 04.08.2003, Rel. Min. Teori Zavascki; RESP 456.658-ES, DJ de 19.12.2003, Rel. Min. Franciulli

óbvio, ser respeitado o rol taxativo de profissões previsto no DL nº 406/68, conforme itens de sua lista anexa elencados no §3º de seu art. 9º (já mencionado acima):

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; [...].

Portanto, no que se refere à natureza dos serviços prestados, a sociedade profissional deve prestar exclusivamente serviços ligados à habilitação de seus sócios, que devem pertencer exclusivamente às categorias profissionais previstas na lista anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, cujos itens foram mencionados em seu art. 9º, §3º. Além disso, os sócios devem contribuir com trabalho efetivo realizando o objeto social por meio da prestação dos serviços para os quais se encontram habilitados em conjunto com os demais profissionais que integrarem a sociedade.

A princípio, a existência de profissionais de outras áreas, que não a da habilitação dos sócios,¹⁶ ainda que não previstas nos itens listados acima, não impede a caracterização da sociedade como profissional para fins de recolhimento do ISS. Contudo, para que a sociedade possa ser considerada uniprofissional pelas municipalidades, a atuação desses profissionais deve se limitar ao auxílio interno, ficando vedada a prestação direta de serviços a terceiros.¹⁷

Netto; RESP 334.554-ES, DJ de 11.03.2002, Rel. Min. Garcia Vieira” (STJ, Primeira Turma, REsp 855.483/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05.08.2008, DJe 11.09.2008).

¹⁶ Veremos a seguir a possibilidade da submissão de sociedades pluriprofissionais ao regime ora analisado. Aqui, contudo, não se está tratando dessa hipótese, mas da existência de profissionais cuja área de atuação não se reflita na formação de quaisquer dos sócios.

¹⁷ Esse seria o caso, por exemplo, de uma sociedade médica que contrata um advogado para prestar consultoria interna e lidar diretamente com as demandas judiciais das quais ela eventualmente seja parte. Nessa hipótese, a atuação desse advogado deve se limitar à condução das questões de interesse direto da sociedade profissional, ficando vedada a prestação de serviços advocatícios ao público externo em nome da sociedade médica (o que também seria vedado pela legislação que regulamenta tanto o exercício da medicina, quanto a advocacia).

Essas são as únicas condições a serem observadas no que se refere à natureza dos serviços prestados. No entanto, conforme noticia Ives Gandra em parecer sobre o tema, muitos municípios (no caso tratado em seu estudo, o de São Paulo/SP), sedentos pelo aumento de sua arrecadação, tem tentado apontar o número de profissionais como fator capaz de afastar a sistemática diferenciada de tributação pelo ISS. Além da limitação a um número máximo de membros e/ou funcionários, há, ainda, o debate a respeito da tributação de pessoas jurídicas unipessoais.¹⁸ Contudo, também a esse respeito, acreditamos que deva prevalecer o entendimento de que, uma vez que a legislação de caráter complementar não previu qualquer possibilidade de limitação dessa natureza, não é possível que a legislação municipal – ou mesmo a jurisprudência – o faça.¹⁹ Portanto, nos alinhamos à posição do professor no sentido de que “nada no D.L. 406/68 ou na L.C. 116/03 impõe um número limite de funcionários para que uma sociedade de profissionais seja transformada em sociedade empresarial”.²⁰

2.2.2 Responsabilidade pessoal dos sócios e ausência de caráter empresarial

Conforme determinação do DL nº 406/68, ficará sujeita ao recolhimento do ISS por alíquota fixa sociedade integrada por profissional que, embora prestando serviços em nome da sociedade, assuma responsabilidade pessoal. Em que pese a ausência de qualquer previsão no aludido diploma legal a respeito da constituição societária das prestadoras de serviços, tem sido cada vez mais recorrente a tentativa, pelos Fiscos Municipais, de afastamento da sistemática diferenciada sob a alegação de que determinadas sociedades não preencheriam o requisito da responsabilização pessoal dos sócios por estarem constituídas sob a forma limitada, em que há quotas de participação, o que impediria a necessária caracterização da responsabilidade pessoal pelos serviços prestados. *Data maxima venia*, nada mais equivocado.

¹⁸ Dentre as hipóteses legais, tem destaque a EIRELI, fruto da Lei nº 12.441, que inseriu no Código Civil o seguinte dispositivo: “Art. 980-A. A empresa individual de responsabilidade limitada será constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, devidamente integralizado, que não será inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País”.

¹⁹ Há, contudo, precedente do STJ no sentido de manter (por força da Súmula 7) decisão que acolheu as alegações da Municipalidade para afastar a incidência de tal sistemática à prestação de serviços por sociedade uniprofissional (REsp 1661650/SP).

²⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Parecer: Sociedades prestadoras de serviços de contabilidade e consultoria econômica*. Não é a dimensão da sociedade e o número de profissionais que definem o regime de tributação do ISS, mas o tipo de serviço prestado. Incidência por alíquota proporcional em função do número de profissionais e não pelo movimento econômico, p. 13. Disponível em: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:eb12GMEBDjc:www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2014/07/17/b321472079314_publicar.doc+&cd=8&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 28 out. 2015.

Os municípios, na verdade, confundem a limitação da responsabilidade perante as obrigações societárias, limitada às quotas de capital social de cada um dos sócios, com a responsabilidade pessoal pela prestação do serviço, que decorre das normas que regulamentam a profissão dos sócios. Esse é, precisamente, o caso das profissões, cujo exercício atrai responsabilização pessoal por força de disposição legal e, portanto, irrevogável por qualquer ato particular, que se encontram previstas no supramencionado rol taxativo do DL nº 406/68.

Vejamos alguns exemplos de dispositivos legais que tratam da responsabilidade pessoal dos profissionais liberais no exercício de suas funções:

Lei nº 8.904/94 – Estatuto da Advocacia

Art. 17. Além da sociedade, o sócio responde subsidiária e ilimitadamente pelos danos causados aos clientes por ação ou omissão no exercício da advocacia, sem prejuízo da responsabilidade disciplinar em que possa incorrer.

Resolução CFC (Conselho Federal de Contabilidade) nº 803/96 – Código de Ética Profissional do Contador²¹

Art. 4º. O Profissional da Contabilidade poderá publicar relatório, parecer ou trabalho técnico-profissional, assinado e sob sua responsabilidade.

Art. 7º. O Profissional da Contabilidade poderá transferir o contrato de serviços a seu cargo a outro profissional, com a anuência do cliente, sempre por escrito, de acordo com as normas expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Parágrafo Único – O Profissional da Contabilidade poderá transferir parcialmente a execução dos serviços a seu cargo a outro Profissional da Contabilidade, mantendo sempre como sua a responsabilidade técnica.

Lei nº 5.194/66 – Regulamenta a profissão de Engenheiro

Art. 20. Os profissionais ou organizações de técnicos especializados que colaborarem numa parte do projeto, deverão ser mencionados

²¹ Na mesma esteira, o Código Civil prevê a responsabilidade pessoal do Contador:

“Seção III – Do Contabilista e outros Auxiliares

Art. 1.177. Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.

Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

Art. 1.178. Os preponentes são responsáveis pelos atos de quaisquer prepostos, praticados nos seus estabelecimentos e relativos à atividade da empresa, ainda que não autorizados por escrito. Parágrafo único. Quando tais atos forem praticados fora do estabelecimento, somente obrigarão o preponente nos limites dos poderes conferidos por escrito, cujo instrumento pode ser suprido pela certidão ou cópia autêntica do seu teor”.

explicitamente como autores da parte que lhes tiver sido confiada, tornando-se mister que todos os documentos, como plantas, desenhos, cálculos, pareceres, relatórios, análises, normas, especificações e outros documentos relativos ao projeto, sejam por eles assinados.

Parágrafo Único. A responsabilidade técnica pela ampliação, prosseguimento ou conclusão de qualquer empreendimento de engenharia, arquitetura ou agronomia caberá ao profissional ou entidade registrada que aceitar esse encargo, sendo-lhe, também, atribuída a responsabilidade das obras, devendo o Conselho Federal dotar resolução quanto às responsabilidades das partes já executadas ou concluídas por outros profissionais.

Código de Ética Médica – Cap. III – RESPONSABILIDADE PROFISSIONAL

É vedado ao médico:

Art. 1º Causar dano ao paciente, por ação ou omissão, caracterizável como imperícia, imprudência ou negligência.

Parágrafo único. A responsabilidade médica é sempre pessoal e não pode ser presumida.

Art. 2º Delegar a outros profissionais atos ou atribuições exclusivos da profissão médica.

Art. 3º Deixar de assumir responsabilidade sobre procedimento médico que indicou ou do qual participou, mesmo quando vários médicos tenham assistido o paciente.

Art. 4º Deixar de assumir a responsabilidade de qualquer ato profissional que tenha praticado ou indicado, ainda que solicitado ou consentido pelo paciente ou por seu representante legal.

Nessa esteira, o professor Euler da Cunha, embora tratando especificamente das sociedades de advogados, sintetiza o entendimento da melhor doutrina que se aplica, com sobras de razão, a todas as demais atividades em que há imposição normativa da responsabilidade aos profissionais que as exercem:

Nessas condições, embora a sociedade se encarregue do contato com o cliente e da contratação dos serviços, o exercício da atividade deve ser exercida pelo profissional, pessoa física, pessoalmente, sócio, empregado ou associado, de tal forma que qualquer problema na sua execução, só pode decorrer de falha do mesmo, resultante de sua culpa ou dolo. E, segundo o art. 186 do Cód. Civil, quem ‘por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito’.

Como o ato seria sempre cometido pelo profissional inscrito na OAB, ele próprio estaria praticando o ato ilícito, sendo, por conseguinte, pessoalmente obrigado a indenizar o prejudicado.

[...]

Como insinuado acima há de se distinguir: a) a responsabilidade dos sócios pelos atos sociais que, pode ser subsidiária à sociedade ou

não, dependendo da forma como regulado no contrato social, b) a responsabilidade da sociedade pelos atos ilícitos praticados por seus sócios, prepostos e ou associados, no exercício da profissão, que é ilimitada, respondendo todo o patrimônio social e, o do sócio, somente se prevista no contrato a responsabilidade subsidiária dos cotistas; c) e, finalmente, a responsabilidade pessoal do advogado que, no exercício da atividade profissional, age com culpa ou dolo.

[...]

Já na terceira hipótese, a responsabilidade é pessoal de quem pratica o ato ilícito, ou seja, causa prejuízo a outrem em decorrência de culpa ou dolo. Por conseguinte, além da sociedade que sempre responderá pelos atos dos advogados que prestam serviços a seus clientes, apenas aqueles – sócios, empregados ou associados – que estiverem envolvidos e contribuíram para o ato ou atos dos quais redundou o prejuízo ao cliente, serão responsabilizados.²²

O STJ firmou entendimento no mesmo sentido, concluindo que, mesmo constituída sob a forma limitada, a sociedade de advogados deve, em virtude da natureza dos serviços prestados, ser considerada profissional, podendo, portanto, submeter-se ao regime diferenciado de recolhimento de ISS. Na oportunidade, decidiu que “a sociedade uniprofissional de advogados de natureza civil, qualquer que seja o conteúdo de seu contrato social, goza do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, não recolhendo o ISS com base no seu faturamento bruto, mas sim no valor fixo anual calculado de acordo com o número de profissionais que a integra. Precedentes”.²³

Dessa forma, se nas sociedades de advogados a constituição societária sob a forma limitada não é capaz de afastar a incidência do ISS para recolhimento sob alíquota fixa, tampouco poderá fazê-lo nos demais casos de sociedades compostas por profissionais que necessariamente se responsabilizem pessoalmente pelos serviços por eles prestados.²⁴

Frise-se que o DL nº 406/68 (art. 9º, §3º), determina justamente que o ISS será calculado com base em “cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal”. Ora, se mesmo os prestadores de serviço empregados (leia-se: não sócios) habilitados devem assumir responsabilidade pessoal pela prestação

²² PEIXOTO, Euler da Cunha. A responsabilidade dos sócios nas sociedades de advogados. *Revista da Faculdade de Direito Universidade Federal de Minas Gerais*, Belo Horizonte, n. 52, p. 79-96, jan./jun., 2008.

²³ STJ, Segunda Turma, AgRg no Ag 1361783/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, julgado em 05.04.2011, DJe 14.04.2011.

²⁴ No que se refere especificamente à tributação das sociedades de advogados, encontra-se pendente de julgamento, no âmbito do STF, o RE nº 940769/RS, sob a relatoria do Min. Edson Fachin, cuja repercussão geral já foi reconhecida.

dos serviços não se trata, em qualquer hipótese, de responsabilidade societária, mas sim daquela decorrente da natureza do serviço prestado.

Por essa razão, o STJ, em voto relatado pelo Ministro Luiz Fux, atual membro do STF, entendeu aplicável o regime tributário diferenciado de ISS a sociedade profissional constituída sob a forma limitada e registrada. De se ressaltar que não foi considerado como óbice para a submissão à sistemática diferenciada de tributação o fato de a sociedade em questão estar, inclusive, registrada perante a Junta Comercial. Confira-se:

Extrai-se do contrato social que a sociedade é composta por dois médicos e seu objeto é a exploração, por conta própria, do ramo de clínica médica e cirurgia de oftalmologia e anestesia. Como frisado na sentença, apesar de registrada na Junta Comercial, a apelada tem características de uma sociedade simples, porquanto formada por apenas dois sócios, ambos desempenhando a mesma atividade intelectual de forma pessoal e respondendo por seus atos. Diante desses elementos, entendo que a sociedade simples limitada, desprovida de elemento de empresa, atende plenamente às disposições do Decreto-lei n. 406/68, e, em relação ao ISS, devem ser tributadas em valor fixo, segundo a quantidade de profissionais que nela atuam. [...] 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.²⁵

Nessa linha também tem se firmado a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) que, rechaçando o desenquadramento promovido arbitrariamente pelos Municípios, garante a todas as sociedades profissionais, ainda que constituídas sob a forma “limitada”, a aplicação do regime de recolhimento do ISS previsto no art. 9º, §3º do Decreto-lei nº 406/68. A esse respeito, confira-se a seguinte ementa:

EMENTA: AÇÃO ORDINÁRIA TRIBUTÁRIA – COBRANÇA DE ISS – SOCIEDADE DE RESPONSABILIDADE PESSOAL – CONTABILIDADE. Os parágrafos 1º e 3º, do art. 9º do Decreto-Lei 406/68 não foram revogados pela LC 116/03, que deu nova disciplina ao ISS, uma vez que, além

²⁵ STJ, Primeira Turma, AgRg no REsp 1205175/RO, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 26.10.2010, DJe 16.11.2010.

de não ter havido a revogação expressa como o fez com outros dispositivos, a nova legislação não disciplinou inteiramente a matéria, ao que se acresce a ausência de incompatibilidade entre as referidas normas. Quando os sócios da SOCIEDADE de responsabilidade LIMITADA forem profissionais habilitados e prestarem os serviços pessoalmente e com responsabilidade própria, o ISSQN deverá ser calculado em relação a cada profissional.²⁶

E, ainda, trecho um tanto elucidativo do voto da Relatora:²⁷

[...] Assim, quando, como no caso dos autos, os sócios da SOCIEDADE composta por contadores, profissionais constantes. O número 25 da lista anexa ao Decreto-Lei n.º 406/68, prestarem os serviços pessoalmente e com responsabilidade própria, o ISSQN deverá ser calculado em relação a cada profissional habilitado, salvo se demonstrado o caráter empresarial da SOCIEDADE.

Nesse aspecto, é certo que a natureza da SOCIEDADE se civil ou empresarial, decorre do seu objeto e não da declaração no registro do comércio, segundo as palavras do doutrinador José Eunápio Borges 'é somente mercantil a SOCIEDADE cujo objeto consiste em operações cuja prática profissional daria a um indivíduo a qualidade de comerciante' (Curso de Direito Comercial Terrestre, 5ª edição, Forense, 1971, p. 258).²⁸

Desse modo, quanto ao “caráter empresarial” (do art. 13, VI, da Lei nº 8.725/03 do Município de Belo Horizonte/MG), quando os serviços prestados foram de caráter exclusivamente intelectual, não se pode considerar a forma de constituição societária como elemento de empresa capaz de afastar a possibilidade de recolhimento do ISS *per capita*. Afinal, o que se exige para submissão ao regime diferenciado de recolhimento de ISS é que a sociedade não seja empresária, e o conceito de sociedade empresária não se dá meramente por meio do tipo societário adotado (limitada, simples, comandita por ações, etc.), mas sim a partir da análise da natureza de suas atividades. Essa é a dicção do parágrafo único do art. 966 do Código Civil (CC) que caracteriza a situação dos sócios da Embargante, *verbis*:

²⁶ TJMG, processo nº 1.0702.05.262451-8/002, Rel. Teresa Cristina da Cunha Peixoto, DJ 17.04.2009.

²⁷ No mesmo sentido: “Quando os sócios da sociedade de responsabilidade limitada ao capital social forem profissionais habilitados e prestarem os serviços pessoalmente e com responsabilidade própria, o ISS deverá ser calculado em relação a cada profissional, e não com base no valor dos serviços prestados pela empresa (R.V.)” (TJMG, Apelação Cível 1.0461.10.001758-5/001, Relator(a): Des.(a) Teresa Cristina da Cunha Peixoto, 8ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 25.04.2013, publicação da súmula em 06.05.2013).

²⁸ TJMG, processo nº 1.0702.05.262451-8/002, Rel. Teresa Cristina da Cunha Peixoto, DJ 17.04.2009.

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.

A sociedade ser ou não constituída sob a forma de sociedade limitada em nada deve influenciar na forma de cálculo do ISS devido, afinal há sociedades limitadas que não são empresárias, conforme preveem expressamente os artigos 982²⁹ e 983³⁰ do CC. Especialmente no que tange à sociedade simples (que pode ser limitada ou não) – principal forma societária adotada pelas sociedades profissionais, não há qualquer dúvida, já que ela se opõe conceitualmente à sociedade empresária, conforme ensina Fábio Ulhoa Coêlho:

Duas são as espécies de sociedade no direito brasileiro, a simples e a empresária. A sociedade simples explora atividades econômicas sem empresarialidade (um escritório dedicado à prestação de serviços de arquitetura, por exemplo) e a sua disciplina jurídica se aplica subsidiariamente à das sociedades empresárias contratuais e às cooperativas. A sociedade empresária, por sua vez, é a que explora empresa, ou seja, desenvolve atividade econômica de produção ou circulação de bens ou serviços, normalmente sob a forma de sociedade limitada ou anônima. A mesma atividade econômica pode ser desenvolvida de modo empresarial (isto é, com uso maciço de mão de obra, investimento de vultosos capitais, aquisição ou desenvolvimento de tecnologias especiais, emprego de quantidade considerável de insumos) ou sem empresarialidade. O comércio de pescados, por exemplo, é explorado por grandes redes nacionais de supermercados e por pequenos comerciantes nos mercados municipais de cidades praianas. Os primeiros são sociedades empresárias; estes últimos (a menos que sejam empresários individuais), sociedades simples.³¹

Nessa esteira também tem se firmado a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

²⁹ “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.”

³⁰ “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.”

³¹ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial: direito de empresa*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 2.

O que define uma sociedade como empresária ou simples é o seu objeto social. No caso de sociedades formadas por profissionais intelectuais cujo objeto social é a exploração da respectiva profissão intelectual dos seus sócios, são, em regra, sociedade simples, uma vez que nelas faltará o requisito da organização dos fatores de produção, elemento próprio da sociedade empresária: doutrina do Professor ANDRÉ LUIZ SANTA CRUZ RAMOS (Direito Empresarial Esquematizado, São Paulo, Método, 2014).

Ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção entendem que o benefício da alíquota fixa do ISS somente é devido às sociedades uni ou pluriprofissionais que prestam serviço em caráter personalíssimo sem intuito empresarial. Precedentes.

No caso, tratando-se de sociedade em que o objeto social é a prestação de serviços técnicos de consultoria e de assessoria, prestados diretamente pelos sócios, em que o profissional responde pessoalmente pelos serviços prestados, faz jus ao recolhimento do ISS na forma do art. 9º., parágs. 1º e 3º do DL 406/1968.³²

Assim, substancialmente, a sociedade que tem por objeto atividade intelectual não será empresária se essa atividade for desenvolvida pessoalmente pelos sócios (revelando-se essencialmente uma sociedade de pessoas), ainda que estes possuam participação societária diferente³³, sem que sejam eles apenas os organizadores dos fatores econômicos (capital e trabalho) distantes do serviço prestado (sociedade de capital). É o que preceitua o art. 982 do CC.

2.2.3 A composição da sociedade: sociedade uni ou pluriprofissional

Muitos municípios têm inserido em sua legislação dispositivos que limitam a incidência do ISS por alíquota fixa às sociedades uniprofissionais isto é, integrada por sócios de mesma formação e habilitação profissional (é o caso do mencionado

³² STJ, Primeira Turma, REsp 1512652/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 17.03.2015, DJe 30.03.2015.

³³ “Nada na lei impede que, numa sociedade de profissionais, haja profissionais com participação distinta na formação do capital, quase sempre decorrente do próprio prestígio do profissional. Numa sociedade de advogados, o advogado professor titular da Universidade terá, necessariamente, maior relevância que o recém-admitido na OAB, com participação diferenciada. Se a lei pretendesse eleger o critério de participações desiguais como causa de desenquadramento de profissionais liberais, assim teria disposto expressamente” (MARTINS, Ives Grandra da Silva. *Parecer: Sociedades prestadoras de serviços de contabilidade e consultoria econômica*. Não é a dimensão da sociedade e o número de profissionais que definem o regime de tributação do ISS, mas o tipo de serviço prestado. Incidência por alíquota proporcional em função do número de profissionais e não pelo movimento econômico, p. 16. Disponível em: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:ebl2GMEBDjcJ:www.gandramartins.adv.br/project/ivesgandra/public/uploads/2014/07/17/b321472079314_publicar.doc+&cd=8&hl=ptBR&ct=cln&gl=br>. Acesso em: 28 out. 2015).

art. 13, VII, da Lei nº 8.725/03 do Município de Belo Horizonte).³⁴ Tal limitação não pode ser considerada válida uma vez que extrapola os requisitos previstos no art. 9º, §3º, do DL nº 406/68. O TJMG tem firmado entendimento pela inconstitucionalidade dos dispositivos de leis de municípios mineiros que restringem o tratamento tributário diferenciado de incidência do ISS às sociedades constituídas apenas por profissionais da mesma área de atuação:

TRIBUTÁRIO. ISSQN. SOCIEDADE PROFISSIONAL. APLICABILIDADE DAS NORMAS INSERTAS NOS §§1º E 3º DO ART. 9º, DO DECRETO-LEI Nº 406/68. BASE DE CÁLCULO. ALÍQUOTA FIXA PARA CADA PROFISSIONAL HABILITADO. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. JUROS MORATÓRIOS.

I – Sociedade constituída exclusivamente por profissionais habilitados que prestam serviços especializados com caráter personalíssimo e não empresarial tem direito ao benefício fiscal previsto nos §§1º e 3º do art. 9º, do Decreto-Lei nº 406/68, apresentando-se ilegal a cobrança do ISSQN com base em sua receita bruta mensal.

II – Padecem de inconstitucionalidade normas municipais que restringem a concessão do tratamento diferenciado previsto no §3º, do art. 9º, do Decreto-Lei nº 406/68 às sociedades uniprofissionais. [...].³⁵

Na mesma esteira, o STJ, superando entendimento anteriormente firmado,³⁶ passou a entender pela submissão de sociedades pluriprofissionais ao regime diferenciado de incidência do ISS. Confira-se trecho de voto da Ministra Eliana Calmon proferido no julgamento do REsp 866.286/ES:

Para fazer jus ao benefício fiscal – que por estar incluído na competência tributária concorrente do Município pode ser restringido ainda mais em face das peculiaridades locais (cf. art. 30 da Constituição Federal de 1988) – a pessoa jurídica deve ser uniprofissional ou pluriprofissional, mas os profissionais prestadores de serviço devem se vincular ao serviço prestado – na linguagem da norma responderem pessoalmente.

Procura-se o serviço pelo profissional e não em razão da pessoa jurídica. Pessoas jurídicas com conotação empresarial são objetivas e massificam o produto de sua atividade, aproximando-se mais das sociedades de capital que das sociedades de pessoas, nas quais o valor

³⁴ Kiyoshi Harada dá notícia do que vem ocorrendo mesmo com as sociedades que, embora uniprofissionais, sejam compostas por engenheiros de especialidades diversas (HARADA, Kiyoshi. ISS. Sociedade uniprofissional composta por engenheiros de diversas especialidades. *Âmbito Jurídico*. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7709>. Acesso em: 28 out. 2015).

³⁵ TJMG, Apelação nº 1799545-34.2009.8.13.0518, Rel. Des. Vieira de Brito, publicado em 18.08.11.

³⁶ Confira-se: AgRg no Ag 772098/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 05.12.2006, DJ 18.12.2006, p. 324; REsp 758916/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 20.10.2009, DJe 26.10.2009.

dos sócios, empregados ou da mão-de-obra é considerado na escolha pelo tomador de serviço.³⁷

Esse é o entendimento que se mantém e atualmente norteia os julgamentos realizados no âmbito da Corte Superior.³⁸ A título exemplificativo, vale conferir decisão proferida no sentido de manter acórdão proferido em segunda instância no sentido de reconhecer a possibilidade da submissão de sociedade formada por arquitetos e engenheiros à sistemática de incidência do ISS prevista no art. 9º, §3º, do DL nº 406/68:

TRIBUTÁRIO. ISS. ART. 9º, §§1º e 3º, DO DECRETO LEI Nº 406/68. SOCIEDADE PLURIPROFISSIONAL DE ARQUITETOS E ENGENHEIROS. INEXISTÊNCIA DE CARÁTER EMPRESARIAL. RECOLHIMENTO DO ISS SOBRE ALÍQUOTA FIXA. POSSIBILIDADE. CONCLUSÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM COM BASE EM FATOS E PROVAS DOS AUTOS. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

1. O Tribunal a quo ao analisar os fatos e as provas dos autos, concluiu que a parte agravada não apresenta natureza de organização empresarial, permitindo o recolhimento do ISS sobre alíquota fixa.

A alteração destas conclusões demandaria, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em recurso especial, conforme o óbice previsto na Súmula 7/STJ. Precedente.³⁹

Assim, não se deve fazer distinções entre as sociedades uni ou pluriprofissionais para fins de incidência do ISS quando se tratar da prestação de quaisquer dos serviços previstos no DL nº 406/68. É preciso, contudo, ressaltar, que os serviços prestados devem necessariamente corresponder à formação dos sócios e que tais serviços devem sempre ser prestados por profissionais devidamente habilitados – sócios ou contratados – que assumam responsabilidade pessoal em razão da natureza da atividade. Portanto, uma sociedade profissional, ainda que prestadora de atividades essencialmente distintas, pode recolher o ISS sob alíquota fixa *per capita*, desde que haja ao menos um sócio⁴⁰ devidamente habilitado para realização de cada uma delas.

³⁷ STJ, Segunda Turma, REsp 866.286/ES, Rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 02.04.2009, *DJe* 29.04.2009.

³⁸ AgInt no AgInt no AREsp 923685 / SP, Rel. Napoleão Nunes Maia Filho, *DJe* 31.03.2017; REsp. 1.512.652/RS, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, *DJe* 30.3.2015; AgRg no REsp. 1.486.568/RS, Rel. Min. SÉRGIO KUKINA, *DJe* 13.11.2014; EDcl no AREsp. 425.635/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, *DJe* 16.12.2013.

³⁹ STJ, Primeira Turma, AgRg no REsp 1486568/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, julgado em 06.11.2014, *DJe* 13.11.2014.

⁴⁰ Isso significa dizer que uma sociedade poderá ser desenquadrada do referido regime caso tenha em seu corpo de prestação externa de serviços apenas profissionais contratados, ou seja, nenhum sócio habilitado para desempenho de determinada atividade.

3 Conclusão

As reiteradas tentativas perpetradas pelas Fazendas Públicas (seja municipal, estadual ou nacional) no sentido de ampliar a arrecadação por meio da deturpação das normas tributárias e das garantias constitucionais dos contribuintes não são novidade. Esse é precisamente o caso da estipulação de requisitos estranhos às previsões do DL nº 406/68 e da LC nº 116/03 para a submissão de sociedades profissionais à sistemática de recolhimento do ISS por alíquota fixa. Tal sistemática tributária se apresenta como benefício concedido pela legislação com o objetivo de promoção da justiça tributária, uma vez que a tributação por alíquotas percentuais, na sistemática convencional, muitas vezes seria, na verdade, um acréscimo ao imposto de renda suportado pela pessoa física, conforme leciona Sacha Calmon.⁴¹ Ademais, tendo em vista que os serviços são prestados em caráter pessoal por profissionais que assumem responsabilidade direta e ilimitada em virtude da natureza de sua atividade, a formação de pessoa jurídica nem sempre resguarda as pessoas físicas dos sócios do risco da atividade, tal como ocorre em outros setores econômicos.

Não se pode permitir que garantias e benefícios dos contribuintes sejam interpretados restritivamente, ainda mais se, como é o caso, não há qualquer fundamento legal ou constitucional. Por isso, conforme vimos à sociedade, os Tribunais Superiores têm rechaçado a intentada ampliação, pelos Fiscos Municipais, dos requisitos legais capazes de afastar a sistemática de recolhimento do ISS prevista no art. 9º, §3º do DL nº 406/68.

Assim, apenas os requisitos previstos na legislação complementar, ou que dela decorreram, podem ser utilizados pelas municipalidades, sob pena de grave violação à legalidade tributária. Fazem jus, portanto, ao recolhimento de ISS por alíquota fixa incidente sobre o número de profissionais todas as sociedades compostas por sócios habilitados para o exercício de alguma das funções previstas no §3º do art. 9º do DL nº 406/68, independentemente da composição societária e do número de profissionais,⁴² prestadores de serviços profissionais, mediante a

⁴¹ Nessa esteira: “As sociedades profissionais possuem tratamento apartado, devendo cada profissional pagar o ISS em nome próprio, não se levando em conta a remuneração do próprio trabalho [...]. A regra é justa, pois também o ISS é um duplo imposto de renda da pessoa física, só que não haveria nenhuma dedução se ele fosse tributado pura e simplesmente pela receita bruta auferida” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 529).

⁴² Quanto ao número de profissionais ou “tamanho” da sociedade é preciso, diante do atual panorama jurisprudencial, ainda manter cautela, uma vez que o posicionamento pelos Tribunais Superiores acerca desse tópico permanece nebuloso. Há, inclusive, precedente em que o STJ manteve decisão que afastou a sistemática de incidência do ISS, objeto do presente estudo, de forma subjetiva por entender que se tratava de grande empresa, no caso, especializada em serviços de consultoria e auditoria. Confira-se: “No caso dos autos, muito embora se trate de uma sociedade simples que tem por objeto social a prestação de serviços de auditoria contábil e demais serviços inerentes à profissão de contador, não se pode deixar de observar os documentos trazidos pelo agravante, colacionados do sítio eletrônico da empresa (fls. 571),

atuação de sócios ou empregados, desde que se limitem a prestar aos tomadores apenas serviços para os quais os integrantes do quadro societário se encontrarem habilitados. Adimplidos tais requisitos, a sociedade tem o direito de recolher o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza conforme a quantidade de profissionais, e não sobre o rendimento do trabalho, qualquer afirmação em contrário viola as leis, a jurisprudência e as garantias constitucionais, sobretudo a legalidade e a segurança jurídica.

Requirements for characterization of the professional society for the purpose of differentiated collection of the ISS provided by art. 9, paragraph 3, DL No. 406/68 and in the understanding of the Superior Courts: the legislation of the Municipality of Belo Horizonte as an example

Abstract: The municipal service tax (same as ISS) is usually the incidence rate by percentage on the value of service, however, the Decree-Law n^o 406/68 in its art. 9, §3^o, predicted differentiated regime for the taxation of professional services companies, respected exhaustive list of professions set out in the list annexed to own decree and other complementary legislation requirements. The Federal Court of Justice understood the receipt of such provisions by the legal system inaugurated by the Constitution of 1988 so that it remains current taxation regime for fixed rate levied on the number of professionals working on behalf of companies that fit within the requirements cool. However, in order to avoid such taxation mechanism Brazilian municipalities has innovated and inserted into their legislation requirements that go beyond those set out in secondary legislation, is on the DL 406/68, either in the LC 116/03. For this reason, we need to examine, according to the jurisprudence of the Higher Courts, which are the requirements that should guide the submission of professional societies to the levy of ISS by fixed rate levied on the number of suppliers of service.

Keywords: ISS. Municipal service tax. Professional societies – local taxes.

Referências

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial: direito de empresa*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 2.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

HARADA, Kiyoshi. *ISS. Sociedade uniprofissional composta por engenheiros de diversas especialidades. Âmbito Jurídico*. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7709>. Acesso em: 28 out. 2015.

em que a KPMG afirma ser uma rede global de firmas-membro que empregam 174.000 profissionais por todo o mundo. Dessa forma, não há como afastar a existência do requisito da organização dos fatores de produção, com intuito empresarial” (STJ, Primeira Turma, AgInt no AgInt no AREsp 923.685/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 21.03.2017, DJe 31.03.2017).

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Parecer: Sociedades prestadoras de serviços de contabilidade e consultoria econômica*. Não é a dimensão da sociedade e o número de profissionais que definem o regime de tributação do ISS, mas o tipo de serviço prestado. Incidência por alíquota proporcional em função do número de profissionais e não pelo movimento econômico. Disponível em: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:ebI2GMEDJcJ:www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2014/07/17/b321472079314_publicar.doc+&cd=8&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 28 out. 2015.

PEIXOTO, Euler da Cunha. A responsabilidade dos sócios nas sociedades de advogados. *Revista da Faculdade de Direito Universidade Federal de Minas Gerais*, Belo Horizonte, n. 52, p. 79-96, jan./jun., 2008.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

MOREIA, André Mendes; SANTOS, Mariane Andreia Cardoso dos. Requisitos para caracterização da sociedade profissional para fins da sistemática de incidência do ISS por alíquota fixa *per capita* prevista pelo art. 9º, §3º, do DL nº 406/68, à luz da jurisprudência dos Tribunais Superiores: a legislação do Município de Belo Horizonte como exemplo. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 15, n. 88, p. 65-84, jul./ago. 2017.
