

Consultor Tributário: Sociedades profissionais devem pagar ISS fixo

A discussão desse tema parece infundável: se a forma como se dá a incidência do ISS nos serviços prestados por sociedades profissionais deve ser fixa, como pretendem essas sociedades, ou proporcional ao seu movimento econômico, como pretendem os municípios.

Essa discussão tem por objeto vários limitadores criados de forma reiterada e sucessiva pelas autoridades fiscais municipais para impedir ou, pelo menos, restringir a aplicabilidade dessa tributação fixa.

Fundamentando-se nesse inconformismo, já se buscou, entre outras tentativas, desde a obtenção da declaração de inconstitucionalidade da norma que a prevê, porque não teria sido recepcionada pela CF/88, que expressamente veda as denominadas isenções heterônomas, ao reconhecimento de que essa norma teria sido revogada pela LC 116/03.

Nenhuma dessas tentativas prosperou.

De fato, a regra de tributação fixa foi declarada em absoluta conformidade com a CF/88 pelo STF, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 236.604-PR. Nessa decisão, reconheceu-se expressamente que o parágrafo 3º do artigo 9º do DL 406/68, que prevê a tributação fixa, não colidia com o artigo 151, III, da CF/88, que trata da proibição da referida isenção heterônoma.

Da mesma forma, reconheceu-se, agora no âmbito do STJ, que a referida norma não foi revogada pela LC 116/03 e que continua em pleno vigor. É o que se verifica nas ementas de julgados de ambas as Turmas daquele Tribunal:

“O art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, que dispõe acerca da incidência de ISS sobre as sociedades civis uniprofissionais, não foi revogado pelo art. 10 da Lei n. 116/2003.” (Recurso Especial – REsp nº 713.752/PB – Segunda Turma – 23.06.2006 – Diário da Justiça – DJ de 18.08.2006, p. 371)
“A LC 116, de 2003, não cuidou de regram a tributação do ISS para as sociedades uniprofissionais. Não revogou o art. 9º do DL 406/68.” (REsp 1.016.688/RS – Primeira Turma – 06.05.2008 – Diário de Justiça-DJe de 05.06.2008)

A questão que vem sendo discutida nos últimos anos (e que será tratada neste artigo) diz respeito à tentativa de restrição à aplicação da regra de tributação fixa às sociedades que tenham a denominada natureza empresarial ou mercantil.

Em relação a algumas espécies de sociedades profissionais cujas atividades são regidas por legislação que expressamente exclui a possibilidade de adoção da forma mercantil, a discussão ora examinada não encontra qualquer amparo. Isso porque a jurisprudência pacífica do STJ é no sentido de que, nessas hipóteses, não há que se falar em natureza empresarial:

“5. As sociedades de advogados, qualquer que seja o conteúdo de seus contratos sociais, gozam do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei n.º 406/68 e não recolhem o ISS sobre o faturamento, mas em função de valor anual fixo, calculado com base no número



de profissionais integrantes da sociedade.” (Recurso Especial nº 724.684/PB – Segunda Turma – 03.05.2005 – Diário da Justiça de 14.06.2005)

Citamos, ainda, o seguinte trecho do voto do ministro Castro Meira no precedente acima:

“As sociedades de advogados, qualquer que seja o conteúdo de seus contratos sociais, gozam do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei n.º 406/68. Como são necessariamente uniprofissionais, não possuem natureza mercantil, sendo pessoal a responsabilidade dos profissionais nela associados ou habilitados, não recolhem o ISS sobre o faturamento, mas em função de valor anual fixo, calculado com base no número de profissionais.”

Pela mesma razão, a legislação do município de São Paulo (Lei 15.406, de 08.07.2011, que alterou a Lei 13.478, de 30.12.2002) expressamente excluiu essas sociedades da tributação proporcional sobre o faturamento, conforme se verifica na redação do art. 15, § 9º, abaixo transcrito:

“art.15 (...), § 9º – Os incisos VI e VII do § 2º e os §§ 7º e 8º deste artigo [que tratam da exclusão do regime de tributação fixa por demonstração de ‘caráter empresarial’] não se aplicam às sociedades uniprofissionais em relação às quais seja vedado pela legislação específica a forma ou características mercantis e a realização de quaisquer atos de comércio.”

A discussão sob exame se põe para as demais sociedades prestadoras de serviços profissionais, que, por apresentarem determinadas características que, no entender do Fisco, atribuiriam a elas natureza empresarial, são autuadas por pagarem o ISS sob a modalidade fixa, e não proporcional ao seu faturamento.

Tais características variam desde a forma com que a sociedade é constituída (LTDA, por exemplo), a denominação que se atribui ao estabelecimento (clínica, para os casos dos médicos e odontólogos), até os parâmetros utilizados por seus sócios para distribuírem os lucros entre si (se proporcionalmente ao serviço prestado por cada um em nome da sociedade, ou se proporcionalmente à sua participação no capital social).

Nenhuma dessas características tem qualquer relevância para atribuir-se a essas sociedades natureza empresarial e, conseqüentemente, inseri-las nas regras de tributação proporcional.

Para melhor compreensão do que realmente é essencial para esse fim, é mandatória a verificação de como se deu a evolução histórica das regras que regulam essa incidência, bem como o exame da forma como a lei civil define as chamadas sociedades empresárias.

Em sua redação original, o CTN estabeleceu uma ampla base de incidência para o ISS. O seu artigo 71, parágrafo 1º, inciso I, considerava sujeito à incidência do imposto o fornecimento de qualquer espécie de trabalho a usuários ou consumidores finais.

Regra geral, a base de cálculo do ISS era o preço do serviço. Todavia, para evitar a sobreposição de incidências, quando se tratasse de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto era calculado por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço e outros fatores pertinentes, não compreendida nestes a renda proveniente da remuneração do próprio trabalho (art. 72 do CTN).

Sobre esse objetivo, o de evitar a sobreposição de incidências tributárias, Rubens Gomes de Sousa, relator do anteprojeto que se transformou na Lei 5.172/66 (CTN), em parecer publicado na Revista de Direito Público 20, em 1972, intitulado "O Imposto sobre Serviços e as Sociedades Prestadoras de Serviços Técnicos Profissionais", assim se manifestou:

"5.1. O ISS foi instituído pela reforma tributária promulgada pela emenda n. 18, de 1º.12.1965, à Constituição de 1946 e complementada pelo Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25.10.1966. A comissão, de que fui relator, que projetou a reforma, consignou expressamente que o ISS destinava-se a substituir o antigo imposto de indústrias e profissões, que, pela imprecisão constitucional de sua incidência e conseqüente indefinição de sua base de cálculo, se havia convertido no exemplo mais flagrante da inadequação da discriminação das competências tributárias de governos diferentes. Com efeito, os dois aspectos referidos permitiam que o imposto de indústrias e profissões viesse sobrepor-se a tributos reservados a outros poderes que não o Município, notadamente, no campo das atividades comerciais, ao IVC; e, nesse campo e também no das atividades profissionais de prestação de serviços, calculado como era, via de regra, sobre o chamado movimento econômico – equivalente à receita bruta – confundir-se com o imposto federal sobre a renda e proventos de qualquer natureza."

.....

5.4. Guardando conformidade com a definição constitucional do ISS pela Emenda nº 18, de 1965, e visando a assegurar sua observância pelo legislador ordinário, o CTN, como lei complementar de normas gerais de direito tributário, elaborou para seu fato gerador um conceito integrado, embora subdividido em três itens, dos quais interessa ao presente parecer o que referia o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas ferramentas ou veículos (art. 71). (...) Paralelamente, o CTN fixou também, dentro da conceituação acima exposta do fato gerador, o seu elemento financeiro, ou seja, a base de cálculo do imposto, definindo-a como sendo o preço do serviço (art. 72). Mas, tendo em vista as premissas da própria instituição do ISS, estipulou que, tratando-se de prestação de serviço configurada pelo trabalho pessoal do contribuinte, o imposto seria calculado por alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço e de outros fatores pertinentes, ressalvado que entre esses últimos não se compreendia a renda proveniente da remuneração do próprio trabalho (art. 72, I). A finalidade da ressalva era, evidentemente, evitar que o ISS viesse a confundir-se com o imposto de renda sobre honorários ou salários, como acontecia com o antigo imposto de indústrias e profissões." (Grifamos)

Vê-se, pois, que a tributação fixa era inicialmente restrita à prestação de serviço por profissionais autônomos e tinha por objetivo evitar que esses prestadores de serviços sofressem dupla tributação indevida da sua renda: pelo ISS e pelo Imposto de Renda.

Posteriormente, ao cuidar da incidência do ISS sobre as sociedades profissionais, cujos sócios, por terem responsabilidade pessoal pelos serviços que prestam, atuam na prática como verdadeiros autônomos, o artigo 9º, parágrafo 3º, do DL 406/68, atribuiu a elas tratamento tributário idêntico ao que previa o artigo

72 do CTN. Preservou-se, assim, a isonomia.

Por essa razão é que esse dispositivo do DL 406/68 expressamente prevê a necessidade de que o profissional habilitado assuma responsabilidade pessoal pelo serviço que presta, para que a tributação fixa seja aplicável:

"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.." (Grifos do autor)

Eis aqui, portanto, a primeira circunstância essencial para que a tributação das sociedades em exame seja fixa: a de que os sócios sejam pessoalmente responsabilizados pelos serviços que prestam em nome da sociedade. Note-se que em nada interfere com essa responsabilidade pessoal profissional o fato de a sociedade ter sido constituída sob a forma LTDA. De fato, a limitação da responsabilidade em decorrência do tipo societário adotado não alcança as responsabilidades que, por definição legal, são pessoais.

Vejamos, agora, como o Novo Código Civil (NCC – Lei 10.406/2002) define as chamadas sociedades empresárias, conceito esse que é o único possível norteador do que deve ser considerado como natureza empresarial.

Até o advento do NCC, vigorava no Direito Comercial Brasileiro a Teoria dos Atos de Comércio, que classificava as sociedades em civis e comerciais, dependendo do seu objeto social:

- (i) comerciais seriam as sociedades que praticavam habitualmente atos do comércio, que, via de regra, traduziam-se nas atividades comerciais, industriais, bancárias e de seguros; e
- (ii) civis seriam as sociedades que, por exclusão, não pudessem ser consideradas comerciais, entre elas aquelas que praticavam atividades rurais, relativas a imóveis e de prestação de serviços.

Com o NCCB, adotou-se a denominada Teoria da Empresa, segundo a qual as atividades econômicas se classificariam como empresárias ou não-empresárias.

Ou seja, a partir do NCCB, não mais vige o critério objetivo dos atos de comércio, mas um outro, de natureza subjetiva, que leva em conta o modo pelo qual são estruturadas as referidas atividades.

O NCCB não conceitua empresa, mas define empresário como aquele que "exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços" (art. 966).

E expressamente exclui dessa definição aquele que "exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da

profissão constituir elemento de empresa.” (parágrafo único do art. 966).

O cerne da questão consiste, portanto, na identificação do que leva o exercício da profissão a constituir “elemento de empresa”, já que, nessa hipótese, não se dá a exclusão do conceito de empresário a que se refere o parágrafo único do artigo 966.

As sociedades simples e empresárias não se distinguem pela finalidade lucrativa (já que ambas visam ao lucro), nem pelo seu objeto, pois ambas podem se dedicar ao exercício de atividade econômica.

O traço distintivo das sociedades simples e empresárias está no modo pelo qual elas exercem a sua atividade.

Assim, a sociedade será empresária quando se verificar, na exploração da atividade econômica, a combinação dos fatores (capital, mão-de-obra, insumos e tecnologia) para a produção ou circulação de bens ou serviços, não sendo o trabalho direto dos sócios necessário para a organização da atividade econômica.

Ou seja, na sociedade empresária (em que pese o caráter empreendedor do sócio empresário), a produção ou circulação dos bens ou serviços ocorre sem que necessariamente o sócio esteja participando diretamente desta produção ou circulação.

Já nas sociedades simples, o caráter intelectual, científico, literário ou artístico da atividade econômica impõe a sua exploração de forma pessoal, sendo imprescindível para a sua realização o labor direto dos sócios.

Nos termos do parágrafo único do artigo 966 do NCCB, o sócio poderá até mesmo contar com colaboradores, porém, enquanto o exercício do objeto social depender da sua mão-de-obra, a sociedade será simples.

Somente na hipótese de a atividade intelectual, científica, literária ou artística passar a ser exercida exclusivamente através de terceiros, insumos e/ou tecnologia, sem depender da pessoa do sócio, a sociedade pode passar a ser caracterizada como empresária, pois, nessas circunstâncias, estará caracterizada a presença do “elemento de empresa” a que se refere o parágrafo único do artigo 966 do NCC.

Há quem sustente que as sociedades profissionais, por congregarem pessoas que se juntam para a prestação de um serviço comum, têm mais capacidade de produzir e, portanto, maior capacidade econômica ou contributiva do que os profissionais liberais isoladamente considerados.

Ora, da associação de profissionais liberais não resulta maior capacidade econômica ou contributiva, já que a produção total nada mais é do que o somatório das produções individuais, não decorrendo dessa associação efeito multiplicador.

O fato de profissionais liberais se associarem não lhes aumenta a capacidade contributiva, nem retira a natureza pessoal dos serviços por eles prestados.

Dessa associação não decorre capacidade contributiva necessariamente diversa da decorrente da soma das capacidades contributivas dos seus partícipes.

Por mais refinadas ou amplas que sejam as instalações de uma sociedade profissional, em nada contribuirão para a receita total, que decorre, inteiramente, da produção de cada profissional.

A reunião dos resultados dos trabalhos individuais não multiplica os rendimentos totais; enseja apenas a vantagem de racionalizar esforços, poupar custos, e proporcionar maior disponibilidade de tempo para o trabalho e o descanso.

O tratamento tributário dado pelo artigo 9º, parágrafo 3º, do Decreto-Lei 406/1968, às sociedades profissionais, relativamente ao ISS, é plenamente justificável, não constituindo privilégio para essas sociedades, mas simples tratamento isonômico com os profissionais que trabalham individualmente, já que não há qualquer diferença entre a atuação destes e a dos profissionais associados.

Em conclusão, a tributação fixa das sociedades profissionais encontra amparo nas seguintes premissas:

(a) que os sócios sejam pessoalmente responsáveis pelos serviços que prestam em nome da sociedade (o que justifica o tratamento isonômico com os autônomos); e

(b) que a atividade intelectual, científica, literária ou artística não seja exercida exclusivamente por meio de terceiros, ou do uso de tecnologia, sem depender ou contar com a pessoa do sócio.

Essas são, a meu ver, as premissas essenciais para a validação da tributação fixa das sociedades em exame.

Date Created

27/06/2012