

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0002594-57.2009.404.7005/PR

D.E.

Publicado em 08/11/2010

RELATOR : Juiz Federal SEBASTIÃO OGÊ MUNIZ

APELANTE : MUNICÍPIO DE CASCAVEL/PR

ADVOGADO : Kennedy Machado e outros

**APELADO : ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL
- SECCAO DO PARANA**

ADVOGADO : Alfredo de Assis Goncalves Neto e outros

**REMETENTE : JUÍZO FEDERAL DA 02A VF DE
CASCAVEL**

EMENTA

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. OAB. SOCIEDADE DE ADVOGADOS. ISSQN. COMPETÊNCIA. JUSTIÇA FEDERAL. RECOLHIMENTO COM BASE EM VALOR FIXO ANUAL. SENTENÇA CONFIRMADA.

1. Não há *in casu* incompetência da Justiça Federal, tendo em vista que a Ordem dos Advogados do Brasil tem, sim, natureza jurídica de autarquia, revestida de caráter especial.

2. O e. STJ firmou orientação no sentido de 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 nº 406/68, não recolhendo o ISSQN com base no seu faturamento bruto, mas sim no valor fixo anual calculado de acordo com o número de profissionais que a integra (AgRg no Ag 1269954/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 11.5.2010).

3. No entanto, os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68, estão atualmente revogados. Mesmo assim, o próprio ordenamento municipal permite, *in casu*, a aplicação de um tratamento mais benéfico do que a incidência do ISSQN sobre o preço dos serviços, pelo que merece ser confirmada a sentença.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 26 de outubro de 2010.

Juiz Federal SEBASTIÃO OGÊ MUNIZ

Relator

Documento eletrônico assinado digitalmente por **Juiz Federal SEBASTIÃO OGÊ MUNIZ, Relator**, conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, e a Resolução nº 61/2007, publicada no Diário Eletrônico da 4a Região nº 295 de 24/12/2007. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no endereço eletrônico <https://www.trf4.gov.br/trf4/processos/verifica.php>, mediante o preenchimento do código verificador **3743769v8** e, se solicitado, do código CRC **E81CFEA7**.

Informações adicionais da assinatura:

Signatário (a): SEBASTIAO OGE MUNIZ:2120

Nº de Série do Certificado: 443662CB

Data e Hora: 26/10/2010 21:12:39

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0002594-57.2009.404.7005/PR

RELATOR : Juiz Federal SEBASTIÃO OGÊ MUNIZ

APELANTE : MUNICÍPIO DE CASCAVEL/PR

ADVOGADO : Kennedy Machado e outros

APELADO : ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL - SECCAO DO PARANA

ADVOGADO : Alfredo de Assis Goncalves Neto e outros

REMETENTE : JUÍZO FEDERAL DA 02A VF DE CASCAVEL

RELATÓRIO

Cuida-se de mandado de segurança impetrado pela ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL - SECCÃO DO PARANÁ contra ato do Secretário de Finanças do Município de Cascavel. A togada singular assim relatou o feito (fls. 120-120v.):

*Trata-se de mandado de segurança impetrado pela **ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL - SECCÃO DO PARANÁ** contra ato do **SECRETÁRIO DE FINANÇAS DO MUNICÍPIO DE CASCAVEL**, objetivando ordem, inclusive em sede liminar, para que o impetrado se abstenha de efetuar a cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS das sociedades de advogados estabelecidas no Município de Cascavel/PR de forma diversa do disposto nos §§1º e 3º, do art. 9º, do Decreto-Lei 406/68.*

Alega, em síntese, que a autoridade coatora "vem exigindo o recolhimento do ISS variável, ou seja, mediante incidência de alíquota sobre a receita de cada sociedade de advogados" (fl. 06), quando tal cobrança deveria ser efetivada com base em valor fixo, multiplicado pelo número de profissionais que integram cada sociedade, nos moldes do Decreto-Lei 406/68. Juntou documentos de fls. 13/23.

Inicialmente, este Juízo declinou da competência para apreciar a questão à Justiça Estadual, por entender que a OAB se trata de sociedade privada e que os efeitos patrimoniais decorrentes desta ação seriam suportados pelo município de Cascavel, não pela União (fl. 24). Inconformada, a impetrante formulou pedido de reconsideração, sob o argumento de que a

OAB tem natureza jurídica de autarquia federal especial - conforme entendimento do STF - (fls. 26/27), o qual foi acolhido pelo Juízo, que fixou sua competência para apreciar a matéria (fl. 40).

Notificada, a autoridade impetrada prestou informações às fls. 43/49, alegando, preliminarmente, que a OAB não tem mais status de autarquia federal em regime especial ou sui generes, ante a mudança de entendimento do STF quando do julgamento da ADIn 3.026-DF, na qual entendeu que a Ordem não necessita de concurso público para contratação de pessoal exatamente por não ostentar tal qualidade, entendimento acompanhado pelo STJ.

A preliminar levantada foi afastada pelo Juízo à fl. 52, item 1, oportunidade na qual foi indeferida a liminar pleiteada.

A impetrada prestou informações complementares às fls. 69/94, aduzindo, preliminarmente, a incompetência da Justiça Federal para apreciar a questão e, no mérito, que: a) "(...) tendo em vista o eminente caráter empresarial da atividade, o Município de Cascavel, atualmente, tributa de forma variável todas as sociedades de advogados, as quais podem requerer o enquadramento no regime fixo, desde que comprovem os requisitos contidos na legislação tributária"; b) "(...) o art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, apesar de diversas críticas sobre sua revogação. (...) Isso significa que, mesmo em sociedade, o profissional descrito nos itens citados, pagaria o imposto como se fosse autônomo. Para as demais sociedades, o imposto era calculado com base no preço do serviço (faturamento)"; c) "(...) para que se faça jus ao benefício em questão, o trabalho deve ser realizado de forma pessoal"; d) a legislação tributária municipal "(...) não inova, mas apenas regulamenta e esclarece os critérios objetivos da Lei, estabelecendo quais sociedades de profissionais teriam características empresariais, para fins de definição do regime de tributação do ISS (Fixo ou Variável)"; e e) "(...) a manutenção do benefício ofende o princípio constitucional da igualdade e do tratamento isonômico dos contribuintes do ISS", afrontando o art. 150, II, da CF. Juntou documentos de fls. 95/106.

Intimado, o Ministério Público Federal opinou, primeiramente, pelo declínio da competência à Justiça Estadual e, secundariamente, pela concessão da segurança (fls. 108/109).

O terceiro Vieira, Advogados e Consultores Associados, às fls. 111/119, peticionou pugnado pela concessão de medida liminar em benefício próprio que garanta o direito a obter certidão negativa de débitos ou de positiva com efeitos de negativa, sem a oitiva da parte contrária.

Sobreveio sentença que concedeu parcialmente a segurança para:

a) reconhecer a ilegalidade do art. 6º, §2º, do Decreto Municipal n. 6.028/03, que regulamenta a Lei Complementar Municipal n. 01/2001;

b) afastar a incidência do art. 159, I, da Lei Complementar Municipal n. 01/2001 - por afronta ao art. 22, I, da CF/88; e

c) garantir às sociedades de advogados estabelecidas no Município de Cascavel o recolhimento do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza de forma fixa, ou seja, calculado com base no número de profissionais vinculados à sociedade, até prova - de ônus do Município - de sua natureza empresarial de acordo com os ditames do Código Civil, em decorrência da presunção juris tantum estabelecida pelo art. 16 do Estatuto da OAB.

Opostos embargos de declaração pelo agente político (fls. 141-4), estes restaram desacolhidos (fl. 145).

Apelou o Município de Cascavel, sustentando, em preliminar, a incompetência da justiça federal para apreciar a demanda. No mérito, defendeu a legalidade do ato impetrado, nos termos das informações prestadas. Prequestionou os arts. 102, III, e 105, III, da CF.

Com contrarrazões, vieram os autos a este Tribunal, também por força de reexame necessário.

O Ministério Público Federal, nesta instância, opinou pelo desprovimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

Não há *in casu* incompetência da Justiça Federal, uma vez que a Ordem dos Advogados do Brasil tem, sim, natureza jurídica de autarquia, revestida de caráter especial (v.g. APELRE nº 2002.70.00.017179-6/PR, 1ª Turma, Rel. Juiz Federal Marcos Roberto Araújo dos Santos, DE 18.2.2009; AMS nº 2002.70.00.014508-6/PR, 1ª Turma, Rel. Des. Federal Maria Lúcia Luz Leiria, DJU 14.01.2004), pelo que, rejeito a preliminar arguida.

Não desconheço a existência de repercussão geral reconhecida no RE nº 595.332/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Dje 06.8.2010, em tema alusivo à competência para julgar ação em que envolvida a Ordem dos Advogados do Brasil. Todavia, em se tratando de ação mandamental impõe-se o julgamento do recurso.

Saliento que apreciando questão semelhante, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal assim decidiu:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO IMPETRADO PELA OAB EM DEFESA DE SEUS MEMBROS. COMPETÊNCIA: JUSTIÇA FEDERAL. ART. 109, I DA CONSTITUIÇÃO.

1. O apelo extremo está bem fundamentado na parte em que renova a preliminar de incompetência da justiça estadual, pois impugna todos os argumentos adotados pelo Tribunal a quo em sentido contrário. Não há falar, portanto, em aplicação da Súmula STF nº 283.

2. O art. 109, I da Constituição não faz distinção entre as várias espécies de ações e procedimentos, bastando, para a determinação da competência da Justiça Federal, a presença num dos pólos da relação processual de qualquer dos entes arrolados na citada norma. Precedente: RE 176.881.

3. Presente a Ordem dos Advogados do Brasil - autarquia federal de regime especial - no pólo ativo de mandado segurança coletivo impetrado em favor de seus membros, a competência para julgá-lo é da Justiça Federal, a despeito de a autora não postular direito próprio.

4. Agravo regimental parcialmente provido, tão-somente para esclarecer que o acolhimento da preliminar de incompetência acarretou o provimento do recurso extraordinário.

(RE nº 266689, Re. Min. Ellen Gracie, DJ 03.9.2004, p. 32)

Anoto, ainda, em âmbito prefacial, que a legitimidade ativa da impetrante decorre do disposto nos arts. 5º, incs. LXIX e LXX, alínea *b*, da CF, 54, II e XIV, da Lei nº 8.906/99 (Estatuto da Advocacia e da OAB) e 105, V, *c*, do Regulamento Geral do Estatuto da Advocacia e da OAB. Esta ação coletiva contempla exigências tributárias ligadas diretamente ao exercício da advocacia e visa assegurar às sociedades de advogados estabelecidas em Cascavel/PR o recolhimento de ISS em valor fixo. Assim, resta configurada a legitimidade para tanto.

No mérito, a magistrada *a quo* bem solucionou a questão, cujos fundamentos, acolho como razões de decidir, *in verbis* (fls. 122-6v.):

A impetrante deseja ver reconhecido o direito de seus associados a recolherem o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, de competência dos municípios (art. 156, III, da CF), calculado de forma fixa, de acordo com o Decreto-Lei n. 406/68.

Primeiramente, cabe salientar que no tocante a leis federais, estaduais/distritais e municipais não existe hierarquia, mas sim competências diferentes, todas fixadas pela Constituição Federal de 1988. Dessa forma, o embate ora travado deve ser - primeiramente - analisado sob a ótica da legitimidade dos órgãos legislativos para editarem os referidos diplomas, sob pena de - na violação - serem inconstitucionais ou não recepcionados, a depender da data de sua edição.

O art. 156 da CF, ao tratar do ISS, determina:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

Assim, extrai-se deste artigo que a União editará lei complementar com regras gerais acerca do tema, seguindo as diretrizes impostas pelo §3º, e aos Municípios incumbirá a edição de leis específicas. Portanto, o ente que invadir a esfera de competência do outro estará - inexoravelmente - cometendo uma inconstitucionalidade.

A União - no exercício de sua competência - editou a Lei Complementar n. 116, de 31/07/2003, regulamentando o ISS e dando outras providências. A referida lei dispõe:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

(...)

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

(...)

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I - (VETADO)

II - demais serviços, 5% (cinco por cento).

(...)

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.

Por seu turno, quando da edição da Lei Complementar n. 116/03, encontrava-se em vigor o Decreto-Lei n. 406/68, recepcionado pela CF/88 como se lei complementar o fosse. Consolidando o entendimento acerca da recepção deste diploma legal pela CF/88 é a Súmula 663 do STF:

Os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 foram recebidos pela Constituição.

Os dispositivos citados na súmula assim dispõem:

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. (Redação dada pela Lei complementar nº 56, de 15.12.1987)

Nesse momento, de extrema relevância é esclarecer um ponto: o §3º, do art. 9º, do Decreto-Lei n. 406/68 não foi revogado expressamente pela Lei Complementar n. 116/03, todavia, teve sua redação atual dada pela Lei Complementar n. 56/87 e, esta sim, foi expressamente revogada pela Lei Complementar n. 116/03, conforme se infere do art. 10 desta lei:

LC 116/03. 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. - Grifei.

Assim, surgem as seguintes dúvidas:

1º - O §3º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406/68, com a revogação expressa da LC n. 56/87, continua em vigor?

2º - Se ainda vigorar, o será com a atual redação dada pela revogada LC n. 56/87 ou pela primitiva?

3º - Por fim, com a redação atual, a lista de profissões estabelecida pela LC n. 56/87 também continuaria em vigor?

Pois bem, entendo que a resposta do primeiro questionamento deve ser negativa. Se o citado §3º teve a redação dada pela LC n. 56/87 e esta foi expressamente revogada pela LC n. 116/03, conseqüentemente o §3º sob análise também o foi, pois parte integrante da lei que lhe deu redação.

Corrobora esse entendimento o tratamento uniforme dado pela doutrina e pelo próprio Poder Executivo aos §§ 4º a 6º do mesmo art. 9º do Decreto-Lei n. 406/68, todos inclusos pela LC n. 100/99, a qual foi igualmente revogada pela LC n. 116/03. A revogação da LC n. 100/99 pela LC n. 116/03 ocasionou a conseqüente revogação dos §§ 4º a 6º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406/68, assim, a mesma sorte deve ter o §3º do citado artigo, sendo incoerente entender-se dessa forma relativamente aos §§ 4º a 6º e de forma diferente para o § 3º, uma vez que todos se encontram em situação equivalente, devendo ter tratamento similar (§§ 4º a 6º constam como revogados na página do Planalto na internet < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>, cuja cópia segue anexa).

Neste caso, poder-se-ia cogitar de eventual reprecinação da redação anteriormente adotada pelo dispositivo para sua manutenção em vigor, pois a norma que o modificou foi revogada, todavia, tal hipótese encontra - a princípio - dois óbices:

a) a antiga redação fazia referência à lista de profissões antiga, também revogada. A nova lista - respondendo já ao 3º questionamento - também não se encontra em vigor, pois instituída pela LC n. 56/87, revogada pela LC n. 116/03. Assim, fazendo uma analogia com o Direito Penal, tratar-se-ia de norma em branco, a qual - para sua aplicação - requer um complemento que,

caso inexistente, implicaria sua ineficácia, pois incompleta e não-hábil a subsumir-se ao fato concreto por si só, logo, não gerando efeito algum; e
b) expressa vedação legal, consubstanciada no art. 2º, §3º, da Lei de Introdução ao Código Civil, que assim dispõe:

Art. 2º § 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.

Dessa forma, tenho o §3º, do art. 9º, do Decreto-Lei n. 406/68 por revogado - ou pelo menos sem eficácia -, dando a ele o mesmo destino dos seus parágrafos subsequentes.

Por derradeiro, apesar de expurgada do ordenamento jurídico a norma geral da União que dava sustentáculo à cobrança do ISS com alíquota fixa de certas sociedades profissionais, tal possibilidade não restou por completo afastada, pois ficou ao talante de cada município - quando da edição de lei de sua competência e que vise regulamentar imposto sobre serviços de qualquer natureza - determinar a forma de cobrança do imposto e a alíquota aplicável, respeitado o patamar máximo de 5% (art. 8º, II, da LC n. 116/03).

Consequentemente, necessário se faz uma análise da lei do Município de Cascavel/PR, a fim de se verificar a forma adotada na cobrança do imposto de sua competência.

O Código Tributário Municipal (Lei Complementar Municipal n. 01/2001) dispõe, em seu Título III, Capítulo I, sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (arts. 158 a 213). Por ora, colaciono abaixo somente os artigos que têm relevância para a solução da controvérsia apresentada:

Art. 158. O imposto sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação de serviço por empresa ou profissional autônomo de qualquer categoria, em caráter habitual, eventual ou periódico, com ou sem estabelecimento fixo, das atividades descritas na lista abaixo.

LISTA DE SERVIÇOS

(...)87 - Advogados;

(...)

Art. 159. Para efeito de incidência deste imposto considera-se:

I - EMPRESA, toda e qualquer pessoa jurídica, inclusive sociedade civil ou de fato que exercer atividade econômica de prestação de serviço, firma individual e cooperativa;

II - PROFISSIONAL AUTÔNOMO, todo aquele que fornecer o próprio trabalho, habitualmente, sem subordinação hierárquica, dependência econômica ou jurídica e o profissional habilitado que, mesmo sendo sócio, empregado ou não, de sociedade de uniprofissionais, preste serviço em nome da sociedade assumindo responsabilidade pessoal;

(...)

Art. 163. Os contribuintes do imposto sobre serviços são enquadrados no regime de tributação fixa ou variável.

Art. 164. As empresas referidas no artigo 159, I, desta Lei, são enquadradas no regime de tributação variável sobre o valor da receita bruta mensal.

(...)

Art. 167. Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, por profissionais definidos no inciso II do art. 159 desta lei, 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.

Parágrafo único. Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 7, 24, 51, 87, 88, 89, 90 e 91 da Lista de Serviços forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma deste artigo, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal.

(...)

O Decreto Municipal nº 6.028/03 é que regulamenta a Lei Complementar Municipal 01/2001, no tocante ao ISS, em seu Título II, Capítulo I, Seção I (arts. 6º a 10). Esclarece, em seu art. 6º, III, que sociedades de cunho empresarial não se enquadram no regime de tributação fixa:

Art. 6º Para fins de enquadramento das sociedades de profissionais no regime de tributação fixa anual será levado em consideração: III - que a sociedade não tenha cunho empresarial.

Essa restrição - conforme acórdão abaixo colacionado - tem respaldo inclusive na jurisprudência pátria:

TRIBUTÁRIO. ISS. ALÍQUOTA FIXA. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS PARA CONCESSÃO DO BENEFÍCIO. SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA.

1. A tributação fixa do ISS (art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei 406/1968) aplica-se apenas às sociedades uniprofissionais integradas por profissionais que atuam com responsabilidade pessoal. As entidades empresariais sem responsabilidade pessoal, como é a hipótese presente, submetem-se à tributação normal (ISS sobre o preço dos serviços).

2. Agravo Regimental não provido.

(STJ. Processo AgRg no REsp 807205 / RS AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2006/0004035-5 Relator(a) Ministro HERMAN BENJAMIN (1132) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 16/09/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 11/03/2009)

Todavia, as disposições do Decreto Municipal citado, art. 6º, §2º - com bem levantado pela impetrante - "(...) carecem de qualquer sentido e, além disso, estão desprovidas de base legal (...)". O citado parágrafo determina:

Art. 6º § 2º Caracteriza-se cunho empresarial:

I - quando os serviços forem prestados exclusivamente para clientes de outros profissionais ou empresas, sob recomendação ou indicação do procedimento;

II - quando os serviços forem prestados por uma sociedade à outra sociedade mediante contrato de prestação de serviços, com ou sem preço pré-fixado;

III - quando a sociedade constituir filiais ou que apenas conste no seu contrato social a possibilidade de constituir filiais para o desenvolvimento de suas atividades ou atividades inerentes ao objeto social, independente da localização dos estabelecimentos;

IV - quando para o desenvolvimento de suas atividades a sociedade utiliza-se de outros profissionais ou empregados que não fazem parte do quadro societário;

V - quando a sociedade contrata serviços de pessoa jurídica para o desempenho dos serviços por ela prestados;

VI - quando a sociedade loca dependência de seu estabelecimento para outros médicos que não compõem o quadro societário, ou para outras sociedades, para o exercício de suas atividades mediante contraprestação pecuniária;

VII - quando a empresa for constituída na forma de "firma individual".

A função primordial do decreto é regulamentar como será efetivado o direito garantido pela lei, não podendo - por ordem lógica - restringir nem ampliar o conteúdo legal. Nesse sentido é a jurisprudência pátria:

ADMINISTRATIVO. PROCESSO CIVIL. NORMA DE EXECUÇÃO Nº 45/2005 DO INCRA. CRITÉRIOS PARA SELEÇÃO DE ASSENTAMENTO NÃO PREVISTOS EM LEI. INFRINGÊNCIA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, ISONOMIA E IMPESSOALIDADE. EFEITOS ERGA OMNES DA COISA JULGADA EM AÇÃO CIVIL PÚBLICA.

1. Realmente, padece de vício de ilegalidade o disposto no § 2º do art. 8º e o art. 13 da Norma de Execução nº 45/05 do INCRA, eis que tais dispositivos exorbitaram do disposto nas Leis nºs

4.504/64 e 8.629/93, bem como do Decreto nº 59.428/66. O ordenamento jurídico brasileiro atribui ao regulamento, revestido na forma de decreto, unicamente o papel de regulamentar a lei, esclarecendo o seu comando normativo, porém, sempre, observando-a, estritamente, não podendo inovar, ampliar ou restringir direitos, sob pena de ilegalidade.

(...)

(TRF 4. Acórdão Classe: AC - APELAÇÃO CIVEL. Processo: 2007.70.00.004777-3. UF: PR. Data da Decisão: 26/02/2008. Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA. Fonte D.E. 12/03/2008. Relator CARLOS EDUARDO THOMPSON FLORES LENZ) - Grifei.

O conceito de sociedade empresária - assim como o de empresa - é extraído do Código Civil - mais precisamente pelo ramo do Direito Empresarial/Comercial - que, em seu art. 966, esclarece o que seria a figura do empresário:

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 professora Maria Helena Diniz (in Código Civil Anotado, Ed. Saraiva, 2003) esclarece que:

"(...) em regra, quem exercer profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, mesmo com o concurso de auxiliares ou colaboradores, não é considerado empresário, apesar de produzir bens, como os artistas, ou prestar serviços, como os profissionais liberais, visto que lhe falta a organização empresarial para a obtenção de lucro, e, além disso, o esforço se implanta na própria mente do autor, de onde advém aquele bem ou serviço, sem interferência exterior de fatores de produção (...). Se o profissional intelectual, para o exercício de sua profissão, investir capital, formando uma empresa, ofertando serviços mediante atividade econômica, organizada, técnica e estável, deverá ser, então, considerado com empresário."

Nesse ponto, oportuno citar o voto do Ministro João Otávio de Noronha, do STJ, proferido quando do julgamento do Recurso Especial nº 623.367 - RJ (2004/0006400-3):

(...) Infere-se naturalmente que contribuinte do ISS é a empresa ou o trabalhador autônomo que presta o serviço tributável.

Observa Hugo de Brito Machado (in Curso de Direito Tributário, Malheiros Editores, 16ª edição, pág. 326/327) que "a indicação, por lei, do contribuinte de um tributo é parte da descrição da hipótese de incidência deste. E, em relação ao ISS, a indicação do contribuinte está feita de forma intimamente ligada ao próprio núcleo da hipótese de incidência, vale dizer, a prestação do serviço. Na própria descrição do núcleo da hipótese de incidência do ISS se encontra indicado o contribuinte desse imposto", repiso, a empresa ou o trabalhador autônomo.

O conceito de empresa a ciência jurídica, com alguma recalcitrância, importou-o da ciência econômica. A propósito, RUBENS REQUIÃO (in Curso de Direito Comercial, 18ª edição, pág. 48, Editora Saraiva) registra que "o conceito jurídico de empresa assenta-se nesse conceito econômico. Em vão, os juristas têm procurado construir um conceito jurídico próprio para tal organização. Sente-se em suas lições certo constrangimento, uma verdadeira frustração por não lhes haver sido possível compor um conceito jurídico próprio para empresa, tendo o comercialista que se valer do conceito formulado pelos economistas. Por isso, persistem os juristas no afã de edificar em vão um original conceito jurídico de empresa, como se fosse desdouro para a ciência jurídica transpor para o campo jurídico um bem elaborado conceito econômico".

A doutrina italiana, prestigiada pelos mais destacados comercialistas brasileiros, conceitua a empresa como o exercício organizado da atividade econômica para a produção ou a circulação de bens ou de serviços com o propósito de lucro.

GIUSEPPE FERRI, referido pelo mestre Requião na pág. 52 da obra retro citada, ensina que "devemos considerar na empresa quatro elementos, uns em relação aos outros: a) a organização; b) a atividade econômica; c) o fim lucrativo ; d) a profissionalidade. Propõe o conceito de que empresa é a organização da atividade econômica destinada à produção de bens ou serviços, realizada profissionalmente".

Nessa esteira, o novel Código Civil Brasileiro, em que pese não ter definido expressamente a figura da empresa, conceituou no art. 966 o empresário como "quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços" e, ao assim proceder, propiciou ao intérprete inferir o conceito jurídico de empresa como sendo o exercício organizado ou profissional de atividade econômica para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Por exercício profissional da atividade econômica, elemento que integra o núcleo do conceito de empresa, há que se entender a exploração de atividade com finalidade lucrativa. (...)

No mesmo sentido tem sido o entendimento consagrado pelo STF:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. (...)

(RE 390840, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214-215) - Grifei.

Por fim, a Suprema Corte Federal esclareceu, ao abordar o conceito de "contrato de locação", que "(...) a terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. (...) Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional." (RE 116121, Relator(a): Min. Octavio Gallotti, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25-05-2001).

Dessa forma, ao restringir/modificar o conceito de empresa, tanto o citado decreto quanto a LCM n. 01/2001 extrapolaram suas limitações, com o decreto considerando como empresária certas sociedades sem a observância de requisitos previstos em lei (ferindo frontalmente o art. 966 do Código Civil), e com a lei complementar do Município de Cascavel extrapolando sua competência e dispondo a respeito de matéria reservada a União (art. 22, I, da CF), logo, sendo inconstitucional.

Imperiosa a declaração da ilegalidade do art. 6º, §2º, do decreto atacado, e o afastamento do art. 159, I, da Lei Complementar Municipal n. 01/2001, por entender ser contrário à Constituição Federal.

Assim, válidas só poderiam ser condições decorrentes do próprio conceito de sociedades profissionais (consagrado pela doutrina e/ou jurisprudência) ou estabelecidas por lei complementar federal, o que, no caso da sociedade de advogados, encontra disciplina no Estatuto da OAB (Lei 8.906/94), que dispõe:

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

§ 1º A razão social deve ter, obrigatoriamente, o nome de, pelo menos, um advogado responsável pela sociedade, podendo permanecer o de sócio falecido, desde que prevista tal possibilidade no ato constitutivo.

§ 2º O licenciamento do sócio para exercer atividade incompatível com a advocacia em caráter temporário deve ser averbado no registro da sociedade, não alterando sua constituição.

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

Note-se que a preservação da essência das sociedades de advogados como sociedades profissionais já é assegurada pela sua própria definição legal constante do Estatuto da Advocacia, gerando uma presunção juris tantum de que a sociedade registrada na forma do art. 16 citado seria simples, não empresarial, não podendo a lei municipal inverter tal presunção.

Todavia, como explanado, no regime atual o que faz uma sociedade ser considerada empresarial ou simples é sua forma de atuação, não o seu registro (que muitas vezes serve apenas para atribuir-lhe personalidade jurídica, tendo - em regra - natureza declaratória), definindo o regime jurídico a ser seguido por ela.

Consequentemente, pode sim o Município de Cascavel intentar cobrar das sociedades de advogados que apresentem caráter empresarial o ISS de forma variável, afastando o benefício por ela mesma concedido às sociedades que apresentem natureza não empresarial (LCM n. 01/2001, art. 167, c/c Decreto Municipal n. 6.028/03, art. 6), todavia, em decorrência da presunção estabelecida pelo Estatuto da OAB, art. 16, o ônus de provar tal natureza recai sobre o Município de Cascavel, não sobre as sociedades de advogados constituídas em seu território.

LCM n. 01/2001. Art. 167. Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, por profissionais definidos no inciso II do art. 159 desta lei, 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.

Parágrafo único. Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 7, 24, 51, 87, 88, 89, 90 e 91 da Lista de Serviços forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma deste artigo, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal.

Decreto Municipal n. 6.028/03. Art. 6º Para fins de enquadramento das sociedades de profissionais no regime de tributação fixa anual será levado em consideração: III - que a sociedade não tenha cunho empresarial.

Em consequência do explicado, impõe-se a concessão parcial da segurança.

Acrescento, por fim, que o e. STJ firmou orientação no sentido de 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 nº 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 (AgRg no Ag 1269954/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 11.5.2010).

No entanto, à luz da fundamentação da sentença, que adotei, os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68, estão atualmente revogados. Mesmo assim, o próprio ordenamento municipal permite, *in casu*, a aplicação de um tratamento mais benéfico do que a incidência do ISSQN sobre o preço dos serviços, conforme exposto, igualmente, na fundamentação da sentença.

Dessa forma, não vejo como dar guarida ao apelo.

Tenho por prequestionados os arts. 102, III, e 105, III, da CF.

Ante o exposto, voto por **negar provimento** à apelação cível e à remessa oficial, nos termos da fundamentação acima.

Juiz Federal SEBASTIÃO OGÊ MUNIZ
Relator

Documento eletrônico assinado digitalmente por **Juiz Federal SEBASTIÃO OGÊ MUNIZ, Relator**, conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, e a Resolução nº 61/2007, publicada no Diário Eletrônico da 4ª Região nº 295 de 24/12/2007. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no endereço eletrônico <https://www.trf4.gov.br/trf4/processos/verifica.php>, mediante o preenchimento do código verificador **3743768v29** e, se solicitado, do código CRC **A47D31EE**.

Informações adicionais da assinatura:

Signatário (a): SEBASTIAO OGE MUNIZ:2120

Nº de Série do Certificado: 443662CB

Data e Hora: 26/10/2010 21:12:49

EXTRATO DE ATA DA SESSÃO DE 26/10/2010
APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0002594-57.2009.404.7005/PR
ORIGEM: PR 200970050025940

RELATOR : Juiz Federal SEBASTIÃO OGÊ MUNIZ
PRESIDENTE : LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH
PROCURADOR : Dr(a)LAFAYETE JOSUE PETTER
SUSTENTAÇÃO ORAL : DR. LEONARDO SPERB DE PAOLA (APDO)
VIDEOCONFERÊNCIA DE CURITIBA
APELANTE : MUNICÍPIO DE CASCAVEL/PR
ADVOGADO : Kennedy Machado e outros
APELADO : ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL - SECCAO DO PARANA
ADVOGADO : Alfredo de Assis Goncalves Neto e outros
REMETENTE : JUÍZO FEDERAL DA 02A VF DE CASCAVEL

Certifico que este processo foi incluído no Aditamento da Pauta do dia 26/10/2010, na seqüência 340, disponibilizada no DE de 18/10/2010, da qual foi intimado(a) o MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, a DEFENSORIA PÚBLICA e as demais PROCURADORIAS FEDERAIS.

Certifico que o(a) 2ª TURMA, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A TURMA, POR UNANIMIDADE, DECIDIU NEGAR PROVIMENTO À APELAÇÃO CÍVEL E À REMESSA OFICIAL, NOS TERMOS DA FUNDAMENTAÇÃO.

RELATOR
ACÓRDÃO : Juiz Federal SEBASTIÃO OGÊ MUNIZ
VOTANTE(S) : Juiz Federal SEBASTIÃO OGÊ MUNIZ
: Des. Federal LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH
: Juiza Federal VÂNIA HACK DE ALMEIDA

MARIA CECÍLIA DRESCH DA SILVEIRA
Diretora de Secretaria

Documento eletrônico assinado digitalmente por **MARIA CECÍLIA DRESCH DA SILVEIRA, Diretora de Secretaria**, conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, e a Resolução nº 61/2007, publicada no Diário Eletrônico da 4ª Região nº 295 de 24/12/2007. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no endereço eletrônico <https://www.trf4.gov.br/trf4/processos/verifica.php>, mediante o preenchimento do código verificador **3815299v1** e, se solicitado, do código CRC **B7EEF81**.

Informações adicionais da assinatura:

Signatário (a): MARIA CECILIA DRESCH DA SILVEIRA:10657
Nº de Série do Certificado: 44363483
Data e Hora: 26/10/2010 19:11:48
