

SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS E A CELEUMA DO ISSQN

Autoria:

*Arli Zimpel **

*Miqueas Liborio de Jesus ***

*Moacir Francisco de Assis ****

INTRODUÇÃO

Muito tem se falado sobre o tratamento tributário diferenciado outorgado às sociedades de profissionais, no que se refere ao recolhimento do ISSQN, em face dos critérios fixados pelo art. 9º, do Decreto-lei nº 406/1968, visto que a partir da vigência da lei complementar federal nº 116, de 31 de julho de 2003, expoentes do direito tributário municipal passaram a afirmar que o referido tratamento teria sido revogado, em face da redação do art. 7º, da citada lei complementar ter tratado integralmente da composição da base de cálculo e sem qualquer ressalva.

Estava aí estabelecido um dos grandes conflitos ao redor da nova lei, visto que inúmeros juristas passaram a sustentar que não teria havido revogação, pois o legislador excepcionou dos dispositivos revogados, o art. 9º do mencionado Decreto-lei.

Sem nos determos a dita celeuma, embora perfilharmos a primeira corrente, resta afirmar que o Poder Judiciário tem decidido que o mencionado tratamento tributário persiste incólume e por tal razão deve ser observado pela municipalidade.

Frente a tudo isso e partindo do pressuposto de que a partir de 2003, com a vigência da lei nº 10.406/2002, o direito societário sofreu robusta inovação, passando as sociedades serem segregadas em razão da sua natureza em sociedades empresárias e sociedades simples, verifica-se que a matéria se tornou por *veras* ainda mais tormentosa, posto que para se definir quais sociedades que fariam *jus* ao tratamento tributário a análise deve ser efetuada em contraposição às sociedades empresárias.

Feitas essas ilações, verifica-se que o assunto está longe de sua pacificação. Diante disso, o presente estudo, sem a propensão de exaurir o tema, possui o propósito de trazer argumentos interpretativos acerca da matéria, desde sua gênese à atualidade.

DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO

Inicialmente cumpre apontar que o tratamento tributário dispensado às sociedades de profissionais possui sua vertente nos §§ 1º¹ e 3º², do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68, com as alterações promovidas ao longo do tempo, em especial a lei complementar nº 56/1987.

O “caput” do art. 9º do DL 406/68 dispunha que a “**base de cálculo do imposto o é preço do serviço**”. Não obstante, os §§ 1º e 3º do mesmo artigo, opondo-se a regra geral, criaram a sistemática do ISS fixo, determinando que quando o serviço fosse prestado sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o ISS seria predeterminado sob uma quantia fixa ou variável, não se levando em consideração o preço do serviço cobrado, abarcando aí as hipóteses de trabalho autônomo e os serviços prestados por sociedades de profissionais habilitados.

A hipótese prevista no §1º, do citado diploma legal, descreve a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte (trabalhador autônomo), assim entendido, aquele que labora com autonomia e independência, exercendo sua atividade sem vínculo empregatício e sem subordinação hierárquica, trabalhando por conta própria e com a assunção ilimitada dos riscos inerente ao exercício da profissão.

Sobre o trabalho pessoal do próprio contribuinte, escreveu Bernardo Ribeiro de Moraes³:

(...), entendemos o serviço (puro fornecimento de trabalho) prestado por pessoas físicas, em caráter de trabalho da própria pessoa. Não atinge o serviço prestado por pessoas jurídicas e nem os realizados em caráter empresarial. É o caso do trabalho do médico, do advogado, do contador, do arquiteto, etc. (Grifamos)

Pode-se então dizer que o profissional autônomo não é subordinado, não tem patrão, não tem horário de trabalho fixo, e, portanto, não tem direito a verbas trabalhistas (décimo terceiro, férias, uma folga paga por semana etc.). A marca do trabalhador autônomo é o exercício da profissão por conta própria, onde os rendimentos e despesas pertencem somente a ele. Inexiste qualquer grau de subordinação entre esse e o tomador do serviço.

De outra banda, o § 3º supracitado, traz em seu bojo a sistemática do ISS fixo aplicável às sociedades de profissionais habilitados, determinando que o

¹ § 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. (Grifamos)

² § 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) (Grifamos)

³ MORAES. Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 537.

imposto seja calculado em relação a cada sócio, empregados ou não que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, ficando o imposto devido na forma do §1º. Tal fato se justifica pelos mesmos motivos em que o tratamento diferenciado é dado ao profissional que presta serviços de modo solitário (autônomo), onde o que prevalece é o caráter personalíssimo dos serviços prestados, cuja responsabilidade é pessoal e ilimitada.

Interpretando-se sistemicamente os citados parágrafos, pode-se concluir que o tratamento diferenciado dado às sociedades de profissionais, possui como requisito *sine qua non* a prestação de serviços, puramente, de natureza intelectual, requerendo capacidade técnica da pessoa que exerce a profissão, razão pela qual se exige que a execução dos serviços seja pessoal e direta, cujo conteúdo não desaparece mesmo que os serviços sejam prestados sob manto societário, prevalecendo assim, o caráter individual do exercício da profissão, exigindo que os sócios executem os serviços pelas próprias forças.

A inteligência do legislador tributário caminhou no sentido de premiar as sociedades de profissionais resultantes, única e exclusivamente, da reunião de profissionais que prestassem serviços sob a forma personalíssima, é dizer, premiou somente aquelas sociedades cujo resultado econômico é fruto, único e exclusivamente, da intelectualidade, onde o esforço humano qualificado é o núcleo da sociedade, afastando determinantemente aquelas sociedades onde os frutos auferidos são resultantes da exploração de capital.

Da distinção de sociedade de profissionais e da sociedade de capital (empresária)

Pela construção normativa do §3º, do art. 9º, do DL nº 406/1968, extrai-se que a sociedade de profissionais é aquela fruto da união de dois ou mais profissionais liberais (na condição de autônomos) que resolvem juntar esforços para a consecução dos objetivos, sem, no entanto, perder sua autonomia (individualidade), onde cada profissional responde pessoal e ilimitadamente pelos atos praticados.

Nessas sociedades, o traço indelével é a intelectualidade, a técnica, a ciência e a aptidão do profissional frente à execução dos serviços. As mesmas são concebidas, unicamente, para prestar serviços. O *animus* que move os profissionais a se juntarem enseja, apenas, potencializar as vantagens de racionalizar esforços, poupar custos e proporcionar maior disponibilidade de tempo para o trabalho e o descanso e nada mais.

De outro lado, as sociedades de capital (sociedades empresárias, na acepção do Código Civil de 2002), são aquelas fruto da exploração de capital, cuja atividade se acha organizada para produção e circulação de bens ou serviços, tendo como premissa a obtenção de lucro, sendo este a finalidade ou razão de existir da sociedade.

Tem-se, que a sociedade empresária (sociedade de capital) é aquela que realiza uma atividade, um conjunto de negócios jurídicos, com vistas ao lucro. Na acepção contábil, lucro consiste na remuneração do capital investido na sociedade após as devidas deduções de passivos.

Conclui-se, então, que a distinção que há entre as sociedades de trabalho (profissionais) e capital, não reside na ocupação, mas outrossim, em razão do binômio “capital, trabalho e insumos”. Na primeira o traço predominante é o esforço (intelectualidade) do profissional, individualmente considerado (trabalho pessoal do próprio contribuinte), enquanto que na segunda, a premissa maior é a busca do lucro, seja ele imediato ou não.

Da inteligência do §3º, do art. 9º, DL nº 406/68

Ao se analisar a indumentária do §3º do artigo 9º do DL nº 406/1968, percebe-se que a mesma se acha impregnada pelos pólenes aspergidos do §1º do mesmo artigo. Salta aos olhos que a referida norma tributária se valeu de formas de direito privado, para delimitar quais sociedades fariam *jus* ao tratamento diferenciado, negando, na ocasião, o mesmo direito às sociedades de capital (atuais sociedades empresárias), e mais, o referido dispositivo não se limitou a isso, foi além, determinou que os profissionais que compusessem essas sociedades prestassem serviços de forma personalíssima.

Diante disso, indaga-se: **Qual seria o espírito encarnado no §3º do artigo 9º do DL nº 406/1968?**

É cediço que a partir da Emenda Constitucional nº 18/1965, o ordenamento tributário nacional sofreu circunstancial alteração. Na ocasião muito se discutiu acerca da tributação em cascata e da necessidade de se construir uma nova ordem tributária para o País. Sobre isso escreveu Bernardo Ribeiro de Moraes:⁴

Procurava-se com a nova política tributária, dar ao Governo mais um adequado instrumento de ação para a política econômica.

A Comissão Especial de Reforma preocupou-se com a multiplicidade e a acumulação de incidências tributárias que dificultavam e oneravam a produção e a circulação de bens e de serviços. A técnica anterior, adotada por outras comissões de reforma tributária, de deslocamentos ou transferências de impostos de uma unidade política para outra, não mais satisfazia às necessidades do País. Exigia-se, agora, um exame dos diversos impostos e de suas origens ou raízes econômicas.

Resta cristalino que a premissa maior da reforma tributária implementada a partir de 1965, buscou encontrar um fórmula que desonerasse a carga tributária nacional, permitindo melhor rentabilidade econômica para o País. Desse processo nasceu o IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN), inicialmente inserido no art. 15 da Constituição Federal de 1946.

⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: RT, 1978, p 47.

Em observância a novel ordem tributária, sobreveio o Código Tributário Nacional - CTN (lei nº 5.172/1966), disciplinando todos os aspectos gerais e específicos acerca dos tributos e das competências tributárias, prevendo em seus artigos 71 a 73, os contornos normativos do ISSQN.

O processo de consolidação do ISSQN careceu de inúmeros ajustes, processo esse, concluído com a vigência do decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, o qual regulou, em seus artigos 8º em diante, as normas do citado imposto, revogando conseqüentemente todas as disposições contidas originariamente na lei nº 5.172/66 - CTN.

A partir de então, a hipótese de incidência do ISS passou a ser a prestação, por empresas ou profissional autônomo, de serviços constantes da lista de serviços anexa. De outra banda, a base de cálculo continuou sendo o preço do serviço (art. 9º), porém devendo ser respeitadas as exceções relativas às “prestações de serviços sob a forma de trabalho pessoal” (§1º), “execuções de obras hidráulicas ou de construção civil” (§2º) e “certas atividades profissionais prestadas por sociedades” (§3º).

Dito isso, para o presente estudo, interessa tão somente os desígnios que levaram o legislador pretérito a estatuir o tratamento diferenciado outorgado às sociedades de profissionais.

Como dito, a exegese do §3º, do art. 9º, do DL nº 406/68, passa inicialmente pelo entendimento do conteúdo normativo do §1º do mesmo artigo. Tal entendimento se acha explicitado no bojo do mencionado §3º, determinando que quando os serviços forem prestados por sociedades de profissionais, **“estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º”**.

Disso resulta a necessidade de se buscar compreender quais sentimentos impulsionaram o legislador de 1968 a determinar o recolhimento do ISSQN de forma diferenciada (não permitindo que o “preço do serviço” fosse a base de cálculo), “quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte”.

Sobre a preocupação que norteou a construção normativa do §1º, supracitado, escreveu o saudoso Bernardo Ribeiro de Moraes⁵:

A preocupação da douta comissão especial de reforma tributária era a de que a base imponible do ISS não fosse ‘a receita bruta real ou presumida’ do contribuinte. Isto para evitar uma superposição de impostos (ISS e IR) sobre a receita bruta das entidades prestadoras de serviços.

Depreende-se que o legislador procurou afastar a dupla incidência do imposto municipal e do IMPOSTO DE RENDA (IR) sobre a mesma base econômica (preço do serviço). A razão é simples. A incidência de ambos os impostos poderia, naquela época, onerar circunstancialmente a operação e, por conseqüência, levaria ao exaurimento da capacidade contributiva daqueles contribuintes, pois a **“importância paga a título de remuneração do próprio trabalho”** se assemelhava a base de cálculo do imposto de renda.

⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: RT, 1978, p 538.

Colhe-se da redação do inciso I artigo 43 do CTN, que o imposto de renda (IR) tem como fato gerador, aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. De outra banda, o art. 8º do DL nº 406/68, dispunha que o fato gerador do ISSQN seria a “prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa”.

Nesse ponto há de se registrar que, embora os fatos geradores de ambos os impostos sejam diferentes, a base de cálculo de ambos tomam o mesmo conteúdo econômico, como forma de medir o *quantum* a ser recolhido. Senão vejamos. A base de cálculo do ISSQN, à luz, única e exclusivamente, do “caput” do art. 9º do DL nº 406/68, é “o preço do serviço”. De outro lado, o art. 44 do CTN, dispõe que a base de cálculo do imposto de renda é “o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”, fruto resultante do trabalho.

Sabidamente, o valor recebido pelo profissional autônomo (liberal ou não), necessariamente remunera o trabalho desenvolvido (prestação de serviço – fazer algo a alguém – obrigação de fazer) e nada mais. Desta feita, **o preço do serviço ou a renda** fruto dos trabalhos executados representam a mesma coisa, economicamente falando, implicando numa espécie de bitributação anômala.

Por tal razão o legislador fez contar no citado §1º, que o cálculo do ISSQN não poderia abarcar a **“importância paga a título de remuneração do próprio trabalho”**. Tal comando resulta do fato de que a remuneração do trabalho pessoal do contribuinte, como dito, se assemelha a base de cálculo do imposto de renda. Percebe-se que o legislador de 1968 premiou a União pela tributação cheia do imposto de renda, em detrimento ao Município.

A vedação à dupla incidência advém do fato de que os serviços prestados por profissionais liberais, por natureza, são de grande cunho intelectual, os quais dependem apenas da capacidade e conhecimento do profissional que o presta, e não do capital, implicando, inclusive na inexistência da utilização de insumos. Tal condição, inclusive, não desaparece quando estes profissionais se organizam em sociedades, isto porque, quem deve prestar o serviço é o profissional, individualmente considerado, preservando-se, assim, o cunho intelectual e, por conseqüência, inexistente a utilização de insumos (mão de obra de terceiros), sendo poucas as deduções da base de cálculo do IR.

Desse modo, caso o ISSQN incidisse sobre o preço do serviço (faturamento), o imposto municipal acabaria por se igualar (coincidir), economicamente ao IR, até mesmo invadindo o campo de incidência deste, havendo uma superposição de tais tributos, numa espécie de bitributação.

Prevedo a dupla incidência tributária e procurando afastá-la, o legislador pretérito fez constar na redação do §3º, do art. 9º do DL nº 406/68 que, quando os serviços fossem prestados por sociedade de profissionais, estas ficariam sujeitas ao ISSQN **na forma do § 1º**. À luz disso, verifica-se que o espírito normativo do §3º em tela é, sem sobra de contestação, impedir que as sociedades de profissionais sejam bitributadas anormalmente por dois impostos que, embora possuindo fatos geradores diferentes, incidem basicamente sobre a mesma base econômica.

Ao dispor que as sociedades de profissionais ficariam sujeitas ao ISSQN na forma do §1º, do artigo 9º, do DL 406/68, automaticamente condicionou que a prestação dos serviços deveria se dar de forma personalíssima, preservando-se,

assim, o alto grau de intelectualidade e ao mesmo tempo, aprisionou os sócios pela autonomia e independência frente as execuções do serviços, requerendo que estes prestassem serviços sem qualquer grau de subordinação, impondo-lhe a responsabilização pessoal, razão pela qual não se fala na distribuição de lucros entre os sócios das sociedades de profissionais.

Disso, resulta que a lógica do §3º supracitado se acha jungida a similaridade do trabalho autônomo, onde os frutos da execução dos serviços pertencem ao profissional e a ninguém mais. Se há rateio da produção, isto caracteriza lucro e por óbvio está presente o elemento de empresa, o qual é incompatível com o privilégio fiscal almejado, posto que a empresarialidade é um elemento impessoal e se opõe a pessoalidade.

Do trabalho personalíssimo prestado sob a forma societária

Sobre a pessoalidade na execução dos serviços escreveu o professor Roberto A. Tauil⁶:

O trabalho pessoal expresso na lei tributária resulta de atividade intelectual do próprio autor, denotando certa criatividade em sua execução, o que infunde em seu trabalho características de sua própria personalidade.

Trata-se, portanto, de trabalho personalizado e individual, distinguindo-se totalmente do trabalho realizado de forma massificada, idêntica para todos os usuários, característica nitidamente empresária.

(...).

Outro aspecto a diferenciar o trabalho pessoal é o fato dele poder ser exercido livremente, no momento que o desejar e de acordo com sua conveniência. Ou em outras palavras, pode o profissional autônomo aceitar ou recusar um serviço, pode fechar o seu escritório, tirar férias, ou participar de um congresso. O serviço pode parar a seu critério. As atividades consideradas empresariais, não. Há um ritmo de atuação que independe da vontade do profissional. Pode até este tirar férias ou viajar, mas o serviço continua sendo prestado.

Disso decorre que o trabalho pessoal é aquele executado diretamente pelo profissional, posto que o vínculo (afinidade) que o une ao tomador é em razão das suas características pessoais, qualidade e trato na execução do atendimento. Tal condição inibe que os serviços sejam prestados por qualquer profissional. Se esse profissional se ausenta, sua agenda deve ser reorganizada, não podendo a mesma ser executada por terceiros.

A despeito da execução de serviço profissional sob a forma societária, escreveu Bernardo Ribeiro de Moraes⁷:

⁶ TAUIL, Roberto Adolfo. *Manual do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza*. 2ª ed. Rio de Janeiro: www.consultormunicipal.adv.br, p. 217.

⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista

Se a pessoa se serve de capital e de pessoal, o serviço deixa de ser pessoal para ser da empresa. O contador presta serviço pessoal; o escritório de contabilidade, não. O serviço terá caráter pessoal quando seja realizado diretamente pelo prestador do serviço, sem auxílio profissional de outras pessoas, sendo considerada a ajuda de quem não colabora na produção do trabalho (recepcionista em um consultório médico; encarregada da limpeza; etc). Se a prestação de serviços é feita com a colaboração de terceiros, que implique na “produção de serviços”, o resultado do trabalho não será pessoal. Não haverá o cunho da personalidade profissional do prestador, que deverá impregnar o próprio resultado, comprovador de seu talento, de sua capacidade e gosto.

Dentro do mesmo norte acentua:

(...), não se pode admitir no conceito de serviço pessoal do próprio contribuinte que exista a colaboração de outras pessoas (...). Se o contribuinte se socorre de certo pessoal, o trabalho deixaria de ser obra sua para ser sua e de outro. Deixaria de ser pessoal, ou melhor, deixaria de ser trabalho pessoal do próprio contribuinte. Existindo a especulação do trabalho alheio, pode o trabalho ser considerado de empresa. Evidentemente, não se pode ser considerado empregado, para tais efeitos, de desvirtuar o conceito de trabalho pessoal do próprio contribuinte, a pessoa que colabora com o contribuinte na limpeza, no fornecimento de café, enfim em atividade não ligada ao seu trabalho. (Grifamos)

À luz disso pode-se afirmar que, os profissionais liberais (profissão regulamentada) que organizados em sociedades de profissionais (sociedades simples), que desenvolvem suas atividades com o concurso direto de terceiros, assim entendido os profissionais não considerados de apoio (colaboradores), estar-se-ia diante da figura de empresário e por conseqüência, a sociedade possui o cunho eminentemente de capital (sociedade empresária).

Não é outro o entendimento há muito sedimentado na Suprema Corte:

Tributário. Imposto sobre serviços. **Empresa de grande porte, em que os trabalhos resultantes são de produção promíscua ou indistinta de trabalho pessoal, não tem direito à tributação pela modalidade privilegiada do art. 9º, §1º, do Decreto-lei nº 406, de 1968.** Entendimento razoável (súmula 400) e inexistência de demonstração de dissídio jurisprudencial. (RE 80.985 – SP, Segunda Turma, Rel. Min. Décio Miranda. D. J. 24.02.1981). (Grifamos)

Ao cunhar o voto condutor o Relator acentuou:

O parágrafo 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406, de 1968, ao referir-se a ‘serviços prestados por sociedade’, alcança, limitadamente, aquelas em que os trabalhos resultantes conservam a marca individual de seus autores, e não aquelas em que os trabalhos são de produção promíscua ou indistinta.

Por isso, menciona o Decreto-lei, no referido dispositivo, a propósito dos serviços prestados ‘em nome da sociedade’, a responsabilidade pessoal do prestador nos termos da lei aplicável.

É o sócio, é o indivíduo que transpõe, diferentemente do que

ocorre em sociedades prestadoras de serviços unificados pela marca comum, da empresa, não dos seus numerosos e indistintos autores. (Grifamos).

As sociedades de profissionais (sociedade de trabalho ou sociedade simples na acepção do CCB de 2002) que se divorciam do trabalho pessoal, pela interação direta e indiscriminada do trabalho alheio (profissional habilitado não-sócio), reunindo assim características de sociedade empresária, não se beneficia do recolhimento do ISS sob a forma do tratamento diferenciado, conforme já se pronunciou o STF:

Imposto sobre serviço. Sociedade Civil. Benefício tributário. Prestação de serviços em caráter empresarial. **Sociedade que não reúne condições para caracterizar-se como sociedade uniprofissional ou pluriprofissional de prestação de serviços, pois organizada em forma empresaria, não merece ser tributada à base dos incisos legais aplicáveis, aos profissionais liberais, senão que lhe cabe o tratamento genérico dado à empresa.** Agravo regimental improvido. (Ag. I 90410-7- São Paulo, Primeira Turma, Rel. Min. Rafael Mayer, D.J. 20/05/1983). (Grifamos)

No mesmo sentido:

Imposto sobre serviço. Alíquotas. Sociedade de prestação de serviços contábeis. Forma empresarial. Decreto-lei 406/68, art. 9º, §§ 1º e 2º. – **Desde que a prestação do serviço assuma forma empresarial, pela atividade conjunta e indiscriminada dos seus elementos, descaracterizada está a forma pessoal do trabalho do profissional, sem que caiba, portanto, o tratamento favorecido do § 3º c/c § 1º do art. 9º do Decreto-lei 406/68.** – Recurso Extraordinário não conhecido. (RE 99.266-9- RG, Primeira Turma, Rel. Min. Rafael Mayer. D.J. 19/04/1983). (Grifamos)

Colhe-se do voto condutor:

Em análise das condições de desempenho da sociedade, o venerável acórdão considerou que, **pelo pequeno número de profissionais habilitados como contabilistas a prestação pessoal do serviço que faz parte da sociedade (4); pelo grande número de empregados (40), a maioria com nível colegial, estudantes e auxiliares de contabilidade, a sociedade perdeu o caráter de sociedade profissional, qualificada pela prestação e responsabilidade pessoal dos sócios, empregado ou não, habilitados ao serviço, para assumir, pela sua dimensão econômica, forma empresarial.**

A circunstância é destacada pelo eminente Relator, Desembargador Athos Gusmão Carneiro, neste tópico de seu douto voto:

“Vê-se claramente, pelo número de auxiliares e pela sua qualificação e instrução, que a responsabilidade técnica pertence aos profissionais habilitados, mas que grande parte dos trabalhos inerentes a um escritório de contabilidade estará sendo desempenhado de fato pelo pessoal auxiliar de nível mais elevado culturalmente. Em suma, a atividade tornou-se empresarial, descabendo a imposição tributária sob a modalidade menos onerosa que beneficia apenas os contribuintes prestadores de trabalho pessoal”. (...).

Entendo que é aceitável esse pressuposto dado pelo acórdão, face à análise dos fatos irrevisíveis nesta instância, de haver a sociedade assumido uma forma empresarial, em que não mais prevalece o aspecto da prestação do serviço profissional, individualmente considerado, embora em nome da sociedade, senão a atividade conjunta e indiscriminada do elemento empresarial na prestação de serviços típicos.

Se a atividade assume essa característica empresarial não se qualifica, então, como prestação de serviço sob a forma do trabalho pessoal, mesmo ao nível de sociedade profissional, não se beneficia, por conseguinte, do tratamento favorecido, (...).

Pelo exposto. Não conheço do recurso. (Grifamos)

É indubitável que o pressuposto exigível para observância da tributação favorecida em tela, lastreia-se na necessária execução dos serviços pelo próprio profissional habilitado (sócio ou empregado), o que, diga-se de passagem, repele qualquer emprego de mão de obras de terceiros, cuja inobservância materializa o elemento de empresa e por consequência a sociedade deve ser entendida como sociedade empresária.

Das sociedades de profissionais à luz da lei complementar 116/2003

Mister se faz dizer que a partir do ano 2004, a sistemática do ISSQN, atinente às sociedades de profissionais, ganhou contornos dramáticos, posto que com a vigência Lei Complementar Federal n.º 116/2003, passou a se discutir sobre a revogação ou não do tratamento tributário diferenciado previsto no §3º, do artigo 9º do DL 406/68.

Como é sabido, a LC n.º 116/2003, em seu artigo 10, revogou todas as disposições acerca do ISSQN, silenciando-se quanto ao conteúdo normativo do art. 9º, do DL n.º 406/1968, o qual versava sobre a base de cálculo do imposto em comento. A partir de então, muito se têm discutido sobre a perpetuação do tratamento tributário diferenciado aplicável às sociedades de profissionais, uma vez que o art. 7º da novel lei complementar regulou os contornos da base de cálculo, omitindo-se, porém, sobre as sociedades de profissionais.

Muito embora não tenha ficado nítida a revogação da sistemática do ISSQN FIXO, inúmeros municípios ignorando a tormenta, por intermédio de suas legislações, **mantiveram tal tratamento diferenciado**, determinando que as sociedades constituídas sob a forma de sociedade simples, respeitadas as regras da personalidade na execução do serviço, recolheriam o ISS de forma diferenciada.

Certos ou não, esses municípios tiveram suas legislação referendadas pelas reiteradas decisões judiciais, as quais, em apurada síntese, afirmam que as disposições do tratamento tributário diferenciado (§3º, art. 9º, DL 406/68) não foram expressamente revogadas e, portanto, devem ser respeitadas.

Sem nos atermos a celeuma, embora discordando das decisões, razões estas que não cabem aqui serem discutidas, entendemos que os Municípios agiram acertadamente, ao passo que não fixaram um rol de sociedades que fariam *jus* ao tratamento diferenciado.

Agindo desta forma, os municípios permitiram que outras sociedades usufruíssem do tratamento tributário diferenciado, não ficando adstrita às sociedades estabelecidas na legislação pretérita e, com isso, convalidaram o escopo magno da isonomia tributária.

Mas como tudo em direito tributário não são só flores, os aplicadores de tais legislações se acham compelidos por outra celeuma de maior profundidade, posto que a conceituação de sociedade simples e seus limites tem se mostrado uma das mais tormentosas matérias, visto que esta não foi exaustivamente delimitada, achando-se conceituada por exclusão à sociedade empresária.

Mas o que vem a ser sociedade simples para efeito do direito civil?

A *priori*, aponta-se que a lei nº 10.406/2002, classifica as sociedades sob três importantes divisões: a) quanto à natureza⁸ – a1) sociedade empresária - a2) sociedade simples; b) quanto a personalidade⁹ - b1) personificada - b2) não personificada; c) quanto a forma – são aquelas disciplinadas nos art. 997 a 1097.

Para iniciar o estudo, registra-se que a teoria de empresa assentada no Código Civil Brasileiro, a partir da lei 10.406/2002, sedimenta-se entorno do conceito de empresário, insculpido no “caput” do art. 966:

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

O legislador ao empregar a expressão atividade organizada¹⁰, combinada com a palavra econômica, definiu o empresário como aquele que explora atividade organizada para produção e circulação de bens e serviços, com o intuito de lucro (imediato ou não). **Mas o lucro como finalidade; razão de existir da atividade.** Tem-se, então, que a empresa é a realização de uma atividade, um conjunto de negócios jurídicos, com vistas ao lucro¹¹.

Sérgio Campinho¹² adverte que a figura do empresário não se confunde com a da empresa, sendo esta, fruto da intenção daquele de exercer atividade econômica de forma organizada. O referido autor assevera que a empresa não é detentora de personalidade jurídica e, portanto, não contrai direito e obrigações, faculdade esta, exclusiva do seu titular - o empresário. Campinho explica que a

⁸ 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.

⁹ Vide Subtítulo I e Subtítulo II, do Título II, do Livro II da Lei nº 10.406/2002.

¹⁰ Fábio Ulhoa Coelho explica que “a empresa é atividade organizada no sentido de que nela se encontram articulados, pelo empresário, os quatro fatores de produção: capital, mão de obra, insumos e tecnologia”. (in Manual de direito comercial: direito de empresa. 22^a ed., São Paulo: Saraiva 2010, p. 13).

¹¹ Na acepção contábil, lucro consiste na remuneração do capital investido na sociedade após as devidas deduções de passivos.

¹² CAMPINHO, Sérgio. O direito de empresa à luz do novo código civil. 10^a ed., ver. e atual. de acordo com a lei complementar nº 128/2008, Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 11

empresa nasce “a partir do início da atividade economicamente organizada, sob o comando do empresário. Ela será exercida através do fundo de empresa (estabelecimento).”

À luz disso, podemos dizer que o empresário é quem realiza a *empresa*, expressão sinônima de *atividade*. E mais. Empresário não é sinônimo de patrão. Todavia, a figura do empresário está intimamente ligada a organização do trabalho de outrem, o que implica dizer que ele sempre contrata pessoas para trabalhar em seu proveito. Sobre isso escreveu Fábio Ulhoa Coelho¹³:

(...). Empresário, no exercício da atividade empresarial, deve contratar *empregados*. São este que, materialmente falando, produzem ou fazem circular bens e serviços. (...). (...) os empregados, quando produzem ou circulam bens e serviços, fazem-no em nome do empregador.

Contrapondo a teoria de empresa, cuidou o legislador civilista, no parágrafo único do art. 966 supra transcrito, sobre a figura do não empresário:

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. (Grifamos)

A inteligência do legislador caminhou no sentido de preservar o trabalho personalíssimo e qualificado (científico, literário ou artístico) do profissional, cujo resultado da atividade desenvolvida é fruto, única e exclusivamente, do labor do indivíduo e não da exploração do capital com finalidade lucrativa (atividade organizada). Por tal razão, o dispositivo em apreço, faz clara referência ao exercício de profissão intelectual, visto que nessa condição o que prevalece é a labuta do profissional, singularmente considerado e sem qualquer utilização de insumos, tecnologia ou exploração de mão de obra e ainda, todo resultado econômico remunera, única e exclusivamente, o trabalho executado pelo profissional e nada mais.

Nesse ponto é de grande valia o exemplo apontado por Fábio Ulhoa Coelho¹⁴, o qual descreve como o exercício da profissão intelectual acontece sem, contudo, manifestar elemento de empresa:

Imagine o médico pediatra recém-formado, atendendo seus primeiros clientes no consultório. Já contrata pelo menos uma secretária, mas se encontra na condição geral dos profissionais intelectuais: não é empresário, mesmo que conte com o auxílio de colaboradores. Nesta fase, os pais buscam seus serviços em razão, basicamente, de sua competência como médico.

Feita a distinção de quem pode ou não ser considerado empresário, cuidou o legislador do código civil, na dicção do art. 982, das sociedades, definindo que será empresária aquela que tem por objeto atividade própria de empresário e simples as demais, incluindo nessa última condição, as cooperativas.

¹³ COELHO. Fábio Ulhoa. Manual de direito comercial: direito de empresa. 22^a. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 11.

¹⁴ COELHO. Fábio Ulhoa. Manual de direito comercial: direito de empresa. 22^a. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 16.

Disso tudo, podemos concluir que a sociedade empresária será aquela resultante da reunião de duas ou mais pessoas e do emprego de capital, que exerce atividade econômica organizada para produção e circulação de bens e serviços, com o escopo lucrativo, devendo esta se organizar sob uma das formas descritas nos 1039 a 1092, do CCB¹⁵.

Embora tratada por exclusão à sociedade empresária, colhe-se das entrelinhas, que será simples a sociedade que não possua atividade organizada e que se abstenha de quaisquer dos elementos de empresa (exploração de capital – insumos – mão de obra – tecnologia), devendo seu objeto social ficar adstrito a exploração de atividade intelectual, na forma descrita no parágrafo único do art. 966, do CCB, excetuando-se dessa condição, as cooperativas¹⁶ que serão sempre sociedades simples, independente do seu objeto.

E mais. A sociedade simples é um tipo de sociedade personificada, sujeita ao registro junto ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas¹⁷ (cartório), constituída por duas ou mais pessoas que exercem profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, mesmo se contar com auxiliares ou colaboradores, desde que o exercício da profissão não constitua elemento de empresa.

Uma vez entendida o que vem a ser a sociedade simples, para efeito do direito civil, resta indagar: **Como esta forma societária fora recepcionada pelo direito tributário, para efeito da tributação do ISSQN?**

Trata-se de questionamento de difícil solução, visto que a análise, *in concreto*, exige incursões na legislação ordinária de cada Município, pois somente este e nenhum outro dispõe da competência tributária plena, para legislar sobre os aspectos quantitativos do imposto, respeitados os limites previstos na lei complementar.

À luz disso, afirmamos que a lei municipal pode dispor sobre os critérios e as formas de como o tratamento tributário diferenciado poderá ser usufruído. Saliemos, porém, que a lei municipal não pode instituir elementos estranhos aqueles estatuídos pela lei complementar nacional.

Se assim o é, *a lei municipal ao tratar do tratamento tributário favorecido deve, necessariamente, explicitar os critérios contidos na lei complementar nacional, tornando-os objetivos e de fácil aplicação, impedindo, com isso, que o fisco tire suas*

¹⁵ 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. (Grifamos).

¹⁶ Art. 982. (...);

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

¹⁷ Sergio Campinho, versando sobre as sociedades simples e empresárias, critica o legislador civilista, pelo fato do mesmo ter procurado diferenciar as espécies societárias em função do registro que elas se submetem – Registro Público de Empresas Mercantis, para sociedade empresária e Registro Civil das Pessoas Jurídicas (cartório), para sociedades simples. Campinho afirma que “não é pelo registro de que deve fazer uma distinção entre as espécies. A duplicidade de registros só contribui para gerar incerteza quanto às sociedades (...)” (in O direito de empresa à luz do novo código civil. 10ª ed., ver. e atual. de acordo com a lei complementar nº 128/2008, Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 52).

próprias conclusões acerca da matéria. Em outras palavras, é dever do legislador municipal eliminar a subjetividade do tratamento tributário. Sobre isso, escreveu Luciano Amaro¹⁸:

O Conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples *autorização* do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem restarem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público.

Norma subjetiva permite ao fisco conclusões ao sabor das conveniências arrecadatórias. Em sede do direito tributário isso conduz a obscuridade da arrecadação e com isso, os créditos tributários podem ser levados às trevas, pois o lançamento tributário deve se amparar na verdade real dos fatos em face da norma instituidora do tributo. Permitir que o fisco defina, *in concreto*, como a norma material do tributo será interpretada, significa dizer que a lei tributária pode ser alterada por via transversa, em flagrante ofensa ao princípio da estrita legalidade.

Diante disso, reitera-se: no âmbito da criação do tributo é competência da lei municipal dispor da hipótese de incidência, bem como dos demais requisitos a serem observados, para que a obrigação tributária possa ser validamente exigida. Sobre a instituição dos tributos, Luciano Amaro¹⁹ se manifestou:

Deve o legislador, ao formular a lei, definir de modo *taxativo (números clausus)* e *completo*, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será *necessária e suficiente* ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de *quantificação* (medida) do tributo. Por outro lado, ao *aplicador da lei* veda-se a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários.

Ao eliminar o grau de subjetividade da lei tributária, o legislador municipal deve atentar para os critérios centrais contidos no §3º, do artigo 9º do DL nº 406/68, o qual, em apertada síntese, prevê que o tratamento tributário favorecido será outorgado, sempre que se verificar:

- a) se tratar de sociedades de profissionais, formadas por pessoas que exercem profissão regulamentada;
- b) que haja prestação de serviços sob a forma pessoal;
- c) que cada sócio preste serviços em nome da sociedade;
- d) que exista responsabilidade pessoal do profissional que executou o serviço em nome da sociedade;

¹⁸ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12, ed., São Paulo: Saraiva, 2006, pág. 112.

¹⁹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12, ed., São Paulo: Saraiva, 2006, pág. 113.

e) que a sociedade não seja fruto da exploração de capital.

Podemos então concluir, que o legislador municipal ao prever que o tratamento tributário favorecido será outorgado às sociedades de natureza simples, o mesmo deve, necessariamente, explicitar o que se entende por sociedade simples, para efeito da tributação, bem como o que se entende por prestação de serviços sob a forma pessoal e quais os seus limites, entre outros.

Certo é que, ao contrário da sociedade empresária, a sociedade simples, não resulta da exploração do capital e nem se dedica a atividade econômica organizada, com finalidade de obtenção de lucros. Para efeito do recolhimento diferenciado do ISSQN, deve ser entendida como aquela que tem por essência o esforço humano, desempenhado pessoalmente por profissionais com qualificação técnica específica, na dicção do parágrafo único do art. 966, do CCB. E mais, os serviços executados, em sociedade, devem ter a mesma natureza e características daqueles que seriam desenvolvidos individualmente pelos sócios, na condição de liberal, onde o indivíduo é o núcleo da execução.

Da sociedade simples e do elemento de empresa

Antes de adentrarmos ao cerne do elemento de empresa, há de se buscar entender o que, de fato e de direito, seria uma sociedade simples na acepção pura da palavra. Sérgio Campinho²⁰, versando sobre uma sociedade de medicina, assim exemplifica:

Se dois médicos constituem uma sociedade e se limitam, sob o manto da pessoal jurídica, a exercer as suas respectivas especialidades médicas, a sociedade será simples. O objeto vai se realizar e se limitar ao exercício da atividade da profissão intelectual de cada sócio, os quais, desse modo, serão os operadores diretos dessa atividade, ainda que se valham do concurso de auxiliares (atendentes e enfermeiros, por exemplo); e, na maior parte dos casos, a partilha da receita far-se-á tendo em conta o que cada um efetivamente produziu, ainda que se destaquem certos valores comuns para as despesas com a manutenção e melhorias. (Grifamos).

Deflui-se que a sociedade simples é a expressão da união de duas ou mais pessoas de profissão intelectual, cujo objeto social deve restringir-se a atividade para a qual foi criada, ou seja, a prestação de serviços deve vincular-se e limitar-se a habilidade técnica e intelectual dos sócios, não devendo conter outros elementos estranhos a estas. E mais. Os sócios devem executar, pelas próprias forças (diretamente), o objeto da sociedade, manifestando-se, assim, um mero e exclusivo exercício da profissão e nada mais.

Se assim o é, **como saber em que momento o elemento de empresa se manifesta?**

²⁰ CAMPINHO, Sérgio. O direito de empresa à luz do novo código civil. 10ª ed., ver. e atual. de acordo com a lei complementar nº 128/2008, Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 48.

Embora não conceituado formalmente, podemos definir o “elemento de empresa”, como aquele que conduz a empresarialidade, que pressupõe a existência e execução de atividade econômica organizada, para produção e circulação de bens e serviços, com o escopo lucrativo, na expressão do “caput” do art. 966 do CCB.

Sergio Campinho²¹ versando sobre o tema, explica que o elemento de empresa na sociedade simples, se manifesta quando:

Há o ordenamento da atividade, de forma a melhor realizar a sua exploração econômica, com o concurso de materiais e imateriais sendo dispostos e implementados para a busca de melhor perfeição da organização.

Nessa ordenação de fatores se verifica a conjugação desses elementos adotados como estratégicos: investimentos em marketing; desenvolvimento de uma marca que lhe distinga os serviços; utilização da figura do título do estabelecimento, que consiste na identificação do estabelecimento físico onde se desenvolve a atividade, sendo a forma pela qual o empresário acaba por ser conhecido perante os seus clientes e público; desenvolvimento de técnicas de administração, com a contratação de profissionais que ajudem a pensar e a executar a empresa, não sendo assim simples “auxiliares ou colaboradores” na dicção que o Código conferiu a esse vocábulo; avaliação, investimento e desenvolvimento do ponto em que se estabelecerá, etc.

O exercício da profissão intelectual será, desse modo, elemento de empresa, nele não se encerrando a própria atividade. Os serviços profissionais constituem em instrumento de execução da empresa.

Nesse limiar, estudiosos da matéria têm discorrido sobre situações em que uma sociedade simples pode se transformar em sociedade empresária, em virtude da presença do elemento de empresa. Sobre a temática, José Carlos Forte, em artigo intitulado “**Sociedade Simples e elemento de empresa**”, publicado na internet²², com grande maestria discorre:

Para identificação do elemento de empresa, suponha que dois contadores criaram uma sociedade simples para atuar de forma profissional na atividade de assessoria contábil. No início os clientes utilizavam os conhecimentos técnicos dos referidos sócios. A partir de determinado momento, em decorrência do aumento da clientela, contrataram estagiários e outros auxiliares. Com o passar do tempo o negócio foi evoluindo e o escritório, para atender a demanda, teve que contratar outros contadores e mais auxiliares.

Diante desta nova realidade, e na hipótese dos sócios não mais participarem das atividades, atuando somente como administradores, gestores ou mesmo investidores no escritório sem assumir nenhuma responsabilidade técnica profissional prevista na regulamentação da sua profissão, presente estaria o elemento de empresa. Nesse caso os clientes não mais tinham qualquer contato ou orientação dos sócios que fundaram o negócio, a maioria dos clientes nem mesmo os conhecem. Os sócios tornaram-se administradores de uma

²¹ CAMPINHO, Sérgio. O direito de empresa à luz do novo código civil. 10ª ed., ver. e atual. de acordo com a lei complementar nº 128/2008, Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 48 e 49.

²² Disponível em: <http://www.classecontabil.com.br/v3/artigos/ver/295> – acessado em 01/07/2010.

grande sociedade de prestação de serviços contábeis. Seus conhecimentos técnicos ou mesmo seus nomes não seriam mais referências que viessem gerar um diferencial relacionado a personalidade pelas suas qualidades como profissionais. (Grifamos).

Portanto, nesta sociedade está presente o elemento de empresa, haja vista que estão sendo articulados os fatores de produção na prestação de serviços. A sociedade que no início era uma sociedade simples, tornou-se uma sociedade empresária do ramo de prestação de serviços contábeis.

Extrai-se que a partir do momento que a sociedade simples adquirir performance, tornando sua estrutura auto-suficiente, a sociedade de natureza simples assume feições empresariais, pois a prestação de serviços técnicos especializados não mais fica adstrita as pessoas dos sócios singularmente considerados, os quais, inclusive, poderão se ausentar por longos períodos sem que os serviços deixem de serem executados regularmente, inexistindo quaisquer prejuízos aos sócios ou clientes.

Em outras palavras pode-se dizer que a estrutura (estabelecimento) da sociedade se acha organizada para prestar serviços técnicos e nesse caso, a profissão tornou-se elemento de empresa, sendo apenas algo a mais no conjunto e dessa forma, a sociedade simples deve ser considerada uma sociedade empresária.

Da sociedade simples, organizada sob forma empresarial

Como dito alhures, as sociedades, quanto a natureza, podem ser classificadas em sociedade simples ou empresária. No que se refere a forma das sociedades personificadas, o legislador civilista, previu os seguintes tipos:

- a) sociedade simples (art. 997 a 1038);
- b) sociedade em nome coletivo (art. 1039 a 1044);
- c) sociedade em comandita simples (art. 1045 a 1051);
- d) sociedade limitada (art. 1052 a 1087);
- e) sociedade anônima (art. 1088 e 1089);
- f) sociedade em comandita por ações (art. 1090 a 1092).

No tocante a forma societária, dedicada à sociedade de natureza simples, Sérgio Campinho²³ assim se manifestou:

(...) o Código reservou a espécie de sociedade simples, sendo as regras dos artigos 997 a 1038 especiais em relação a esta espécie de sociedade, quando não adotar uma das formas destinadas às sociedades empresárias, como lhe é facultado (art. 983). (...). No caso, ter-se-á a figura que a doutrina vem denominando de “simples pura”, ou seja, a espécie de sociedade simples com regência exclusiva pelas normas de forma ou de tipo que lhes são próprias ou particulares.

²³ CAMPINHO, Sérgio. O direito de empresa à luz do novo código civil. 10ª ed., ver. e atual. de acordo com a lei complementar nº 128/2008, Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 93 e 94.

Excetuando-se a forma simples (art. 997²⁴ a 1038), as demais espécies societárias são típicas formas de sociedade empresária. Todavia, na manifestação do art. 983 do diploma civil, as sociedades de natureza simples podem (faculdade) se organizar sob uma das formas empresárias; não o fazendo, subordinam-se as regras que lhes são próprias.

Diante disso, indaga-se: **Qual seria a inteligência do legislador ao permitir que as sociedades simples se organizassem sob uma das formas dedicadas às sociedades de natureza empresária?**

De uma breve incursão no submundo do direito empresarial, colhe-se o entendimento de que as sociedades, ao longo da sua existência, podem migrar (se transformar) de uma natureza jurídica para outra, sem submeter-se aos traumas da dissolução ou liquidação.

Sobre isso o art. 220 da lei nº 6.404, de 15/12/1976, dispõe:

Art. 220. A transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro.

Parágrafo único. A transformação obedecerá aos preceitos que regulam a constituição e o registro do tipo a ser adotado pela sociedade.

Na mesma linha é a redação do art. 1113, do CCB:

Art. 1.113. O ato de transformação independe de dissolução ou liquidação da sociedade, e obedecerá aos preceitos reguladores da constituição e inscrição próprios do tipo em que vai converter-se.

Sobre o assunto, escreveu Sérgio Campinho²⁵:

A transformação é a operação pela qual uma sociedade altera o seu tipo, sem implicar na sua dissolução ou liquidação. Representa mera mutação na sua roupagem, sem afetar-lhe a personalidade jurídica. A sociedade mantém a sua personalidade jurídica, porém sob outro tipo societário. Contudo, deve obedecer aos preceitos reguladores da constituição e inscrição próprios do tipo em que se vai converter.

Decorre que a transformação é instituto que visa atender os critérios de conveniência dos sócios, no âmbito interno e externo de suas relações. Trata-se de negócio voluntário, que no plano interno, objetiva a composição de interesses dos sócios que não mais se adaptam com o tipo societário atual. No plano externo, visa atender aos critérios de melhor rentabilidade no mercado.

A transformação mantém a personalidade jurídica da sociedade, porém afeta seus atos constitutivos e o grau de responsabilidade dos sócios entre si e em relação à sociedade.

²⁴ Diz-se que a sociedade simples é uma sociedade pura, quando seu quadro societário é formado por profissionais intelectuais que exerçam ofício de natureza científica, literária ou artística, na forma (parágrafo únicos do art. 966, do CCB), devendo ainda, ser organizada sob a forma descrita nos artigos 997 a 1038, do CCB.

²⁵ CAMPINHO, Sérgio. O direito de empresa à luz do novo código civil. 10ª ed., ver. e atual. de acordo com a lei complementar nº 128/2008, Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 305.

Versando sobre os desígnios que levam uma sociedade a migrar de um tipo para outro, Fábio Ulhoa Coelho²⁶ enfatiza que os sócios ou acionistas procuram dotar a sociedade “do perfil mais adequado à realização dos negócios sociais ou, mesmo, ao cumprimento das obrigações tributárias”.

Com isso, percebe-se que a inteligência legislativa caminhou no sentido de preservar as boas práticas.

Desse modo, o bom profissional ou empresário que obtém sucesso frente a sua atividade ou empresa, adquirindo performance e “know how”, tornando a estrutura do seu negócio auto-suficiente, tem o direito de transformar a natureza jurídica ou tipo da sociedade, sem, contudo, pôr fim a personalidade jurídica da mesma.

No que se refere as sociedades de profissionais, já se acentuou ao longo deste estudo, que uma sociedade simples, assim entendida aquela cuja atividade se resume na execução de serviços diretamente pelos sócios, os quais atendem pessoalmente seus clientes, criando laços de afinidade entre ambos, com o tempo podem evoluir e assumir feições de sociedades empresárias, em função da presença do elemento de empresa na organização societária.

Assim, a norma entabulada no art. 983 do CCB, permite que as sociedades de profissionais (sociedade simples pura), possam se transformar em sociedades empresárias, sem submeterem-se aos traumas da dissolução ou liquidação (extinção da pessoa jurídica).

Todavia, há de se ressaltar que o fato do Código Civil Brasileiro permitir que a sociedade simples (quanto a natureza) se organize sob uma das formas empresárias, tal formatação não foi recepcionada pela norma tributária do ISSQN, pois a pessoalidade na execução do serviço é requisito que se contrapõe a quaisquer dos elementos empresariais (elemento impessoal).

Comumente, as sociedades simples têm-se organizado sob a forma limitada (art. 1052 a 1087 – CCB), em observância aos ditames do art. 983, do CCB. Sobre esta espécie societária, Fábio Ulhoa Coelho²⁷ explica:

A sociedade limitada é o tipo societário de maior presença na economia brasileira. Introduzida no nosso direito em 1919, ela representa hoje mais de 90% das sociedades empresárias registradas nas Juntas Comerciais. Deve-se o sucesso a duas de suas características: a limitação da responsabilidade dos sócios e a contratualidade. Em razão da primeira, os empreendedores e investidores podem limitar as perdas, em caso de insucesso da empresa. (...), os sócios respondem, em regra, pelo capital social da limitada. Uma vez integralizado todo o capital da sociedade, os credores sociais não poderão executar seus créditos no patrimônio particular dos sócios. Preservam-se os bens destes, assim, em caso de falência da limitada.

Seguindo seu raciocínio, o citado autor acentua:

²⁶ COELHO. Fábio Ulhoa. Manual de direito comercial: direito de empresa. 22^a. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 221.

²⁷ COELHO. Fábio Ulhoa. Manual de direito comercial: direito de empresa. 22^a. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 152 e 155.

Se o patrimônio social é insuficiente para responder pelo valor total das dívidas que a sociedade contraiu na exploração da empresa, os credores só poderão responsabilizar os sócios, executando bens de seus patrimônios individuais, até certo montante. Alcançado este, a perda é do credor.

Nesse ponto há de se observar que a fruição do tratamento tributário diferenciado, relativo ao ISSQN, exige responsabilidade pessoal, o que implica dizer que a mesma é ilimitada. Diante disso, indaga-se: **Se a responsabilidade é condicionada às forças das quotas, que responsabilidade ilimitada existe?** É claro que nenhuma.

Sobre a limitação da responsabilidade, Fábio Ulhoa Coelho²⁸ explica:

A limitação da responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais pode parecer, à primeira vista, uma regra injusta, mas não é. Como o risco de insucesso é inerente a qualquer atividade empresarial, o direito deve estabelecer mecanismos de limitação de perdas, para estimular empreendedores e investidores à exploração empresarial dos negócios. Se o insucesso de certa empresa pudesse sacrificar a totalidade do patrimônio dos empreendedores e investidores (pondo em risco a seu conforto e de sua família, as reservas para futura educação dos filhos e sossego na velhice), é natural que eles se mostrariam mais reticentes em participar dela. O prejuízo seria de todos nós, já que os bens necessários ou úteis à vida dos homens e mulheres produzem-se em empresas.

Por outro lado, quanto maior o risco, maior a perspectiva de rentabilidade que o negócio deve apresentar, para atrair o interesse de empreendedores e investidores. Sem regras limitadoras de perdas e responsabilidade, os lucros empresariais deveriam ser maiores, para compensar o elevado risco de insucesso; em consequência, também seriam maiores os preços dos bens ou serviços adquiridos no mercado. (...).

Por vias transversas, Fábio Ulhoa Coelho reafirma a intenção do legislador tributário de agraciar, com a tributação favorecida do ISSQN, as sociedades de profissionais, pois em tais sociedades o que prevalece é o trabalho pessoalíssimo do profissional e os frutos econômicos remuneram, única e exclusivamente, este. Por tal razão, o legislador do decreto-lei 406 de 1968, no §3º, do art. 9º, faz clara alusão ao trabalho pessoal do contribuinte e impõe a responsabilidade pessoal deste, na forma da lei aplicável, o que em outras palavras, traduz-se na responsabilidade ilimitada.

Vale lembrar que o propósito da tributação favorecida foi impedir a dupla incidência do ISSQN e do IR sobre a mesma base econômica, quando o serviço for prestado sob a forma de trabalho do próprio contribuinte, pois em tal condição, os rendimentos remuneram o esforço do profissional, singularmente considerado, respondendo este, com todo seu patrimônio pelos danos que causar a terceiros, em virtude da prestação do serviço.

Se assim o é, não restam dúvidas que a norma tributária exige, para a fruição do tratamento tributário do ISS fixo, que a sociedade de profissionais seja simples quanto a natureza jurídica e simples quanto a forma, cuja formatação resulta

²⁸ COELHO. Fábio Ulhoa. Manual de direito comercial: direito de empresa. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 152 e 156.

no tipo de sociedade simples pura, não podendo a sociedade se organizar sob a forma limitada, pois a personalidade na execução do serviço (serviços prestados diretamente pelos profissionais habilitados) impõe ao profissional intelectual a responsabilização ilimitada pelos danos que causar a terceiros, em virtude da prestação do serviço.

Sendo a sociedade simples constituída sob a forma de sociedade limitada, não restam dúvidas que seu *animus* é exclusivamente empresarial, razão pela qual procura-se proteger o patrimônio dos sócios, comportamento este, incompatível com a tributação privilegiada em comento.

Por fim, a sociedade limitada é sinônimo de empresarialidade e a permissão que o legislador civilista outorgou às sociedades de natureza simples, para se organizar sob uma das formas empresariais, possui o escopo de permitir que estas sociedades modifiquem sua natureza e forma, sem, contudo, submeterem-se ao processo de dissolução ou extinção. Tratando-se de sociedade simples limitada, a constituição da sociedade descaracteriza sua atuação civil, aproximando-se das sociedades empresárias, o que obsta a fruição do benefício da base de cálculo privilegiada.

Do elemento empresarial segundo o TJ/SC

Inicialmente cumpre esclarecer que a jurisprudência assentada no Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina (TJ/SC) afirma, contundentemente, que as sociedades de profissionais que possuam, nas suas estruturas, elementos empresariais não fazem *jus* ao tratamento do ISSQN quanto ao recolhimento sob a forma fixa.

Para o Tribunal de Justiça Barriga Verde, a simples previsão estatutária de distribuição comum de resultados econômicos, bem como, a previsão de pagamento de “pró-labore”, caracteriza elemento de empresa e, portanto, impede que sociedade usufrua do benefício fiscal almejado:

APELAÇÃO CÍVEL. ISS. SERVIÇOS MÉDICOS ESPECIALIZADOS. PRETENSÃO DE RECOLHIMENTO DA EXAÇÃO NA FORMA DO § 3º DO ART. 9º DO DECRETO-LEI N. 406/1968 E ARTS. 257 E 258 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO DE FLORIANÓPOLIS. BENESSE QUE SOMENTE É APLICÁVEL QUANDO O LABOR FOR REALIZADO SOB CARÁTER UNIPESSOAL E COM A ASSUNÇÃO PESSOAL DA RESPONSABILIDADE. IMPOSSIBILIDADE, TODAVIA, QUANDO O TRABALHO FOR DESENVOLVIDO COMO ATIVIDADE EMPRESARIAL, COMO OCORRE NA ESPÉCIE. DIVISÃO DOS LUCROS LÍQUIDOS ENTRE OS SÓCIOS PREVISTA NO CONTRATO SOCIAL. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO DESPROVIDO.

1. Considera-se empresarial a sociedade civil formada por profissionais intelectuais cujo exercício da profissão constitua elemento de empresa.
2. As sociedades profissionais, constituídas exclusivamente por médicos, para a prestação de serviços especializados, com caráter

empresarial ou comercial, não fazem *jus* ao privilégio contido no § 3º do art. 9º do DL n. 406/1968, que beneficia apenas as sociedades que prestam serviços em caráter pessoal, em que o sócio assume a responsabilidade profissional, individualmente (REsp n. 58.311/SP, rel. Ministro Francisco Peçanha Martins), e não há previsão estatutária de distribuição comum dos resultados econômicos do balanço, segundo as cotas de participação, já que isto antagoniza com a noção de remuneração pessoal = prestação de serviço, isolada de cada profissional agregado à sociedade (ACMS n. 2007.014959-2, deste relator, j. em 19-7-2007).

3. Com efeito, esta Corte também já definiu que "sociedade constituída exclusivamente por médicos, com previsão de pagamento de *pro-labore* e distribuição de lucros, se caracteriza como "sociedade empresária" (CC, art. 983), circunstância que exclui o tratamento tributário privilegiado previsto no § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68; [...]" (Ap. Cív. n. 2007.064403-0, da Capital, rel. Des. Newton Trisotto, j. em 21-8-2008).²⁹ (Grifamos).

Na mesma direção, o egrégio TJ/SC afirma a necessidade das sociedades de profissionais absterem-se das distribuições de lucros, devendo os profissionais habilitados serem remunerados na proporção dos serviços prestados:

Tributário. ISS. Clínica médica. Sociedade empresária. Inaplicabilidade do § 3.º do art. 9 do Decreto-lei n. 406/68.

O Decreto-lei n. 406/68, art. 9.º, § 3.º, não distingue, para efeitos tributários, o profissional autônomo daqueles que, reunidos em sociedade sem fins lucrativos, atuam em conjunto. O escopo da norma é o de favorecer a reunião de profissionais que, em sociedade, podem prestar um serviço com maior qualidade e a um custo menor.

Situação diversa é a da composição de sociedades empresariais, em que se tem a alocação de recursos econômicos e exploração de mão de obra com o objetivo de realização de lucro. Em tal caso, ainda que a sociedade seja composta, na íntegra ou em sua maioria, por profissionais relacionados com o serviço prestado pela empresa, não terá lugar o tratamento fiscal privilegiado estabelecido pelo DL 406/98, art. 9.º, § 3.º.

A sociedade profissional não empresarial tem por características a sua composição exclusivamente por profissionais que pratiquem os serviços prestados, além de uma certa equanimidade (ainda que não se exija perfeita igualdade) na remuneração de cada qual, como contraprestação do serviço prestado. É empresária, por outro lado, a sociedade que prevê em seu contrato constitutivo a realização de lucro apurado em cada exercício social, sendo de pouca valia, em tal caso, dispor-se no contrato que a sociedade teria caráter "não empresarial".³⁰ (Grifamos).

²⁹ Ap. Cível n. 2008.079960-6, da Capital, Relator: Des. Vanderlei Romer, j. em 24/06/2009 – Acórdão unânime.

³⁰ Ap. Cível n. 2008.004814-5, de Concórdia, Relator: Des. Pedro Manoel Abreu, j. 23/06/2009 - Acórdão unânime.

No mesmo sentido: Ap. Cível em Mandado de Segurança n. 2009.004541-0, de Santo Amaro da Imperatriz, Rel. Des. José Volpato de Souza.

Do elemento empresarial segundo o TJ/PR

No mesmo sentido do Tribunal de Justiça Catarinense, o egrégio Tribunal de Justiça Paranaense (TJ/PR), também tem se pronunciado:

DECISÃO³¹: Acordam os integrantes da 11ª Câmara Cível do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado Paraná, J. S. FAGUNDES CUNHA - Relator, Desembargadores FERNANDO WOLFF BODZIAK - Revisor e AUGUSTO LOPES CORTES - Vogal, à unanimidade de Votos, em CONHECER e DAR PROVIMENTO ao Recurso de Apelação do Município de Curitiba e JULGAR PREJUDICADOS o recurso de Apelação de D. S. Consulting S/C LTDA e o Reexame Necessário, nos termos do Voto do Relator e de acordo com o que consta na Ata de Julgamento. EMENTA: RECURSO DE APELAÇÃO DO MUNICÍPIO DE CURITIBA TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS. PRETENSÃO AO BENEFÍCIO DA TRIBUTAÇÃO FIXA. DISPOSIÇÃO CONTIDA NA NORMA DO § 3º DO ART. 9º, DO DECRETO-LEI 406/1968. CONSTITUCIONALIDADE DO DISPOSITIVO RECONHECIDA PELA SÚMULA 663/STF. NORMA NÃO REVOGADA PELA LEI-COMPLEMENTAR 116/3 (sic). NÃO PREENCHIMENTO DE TODOS OS REQUISITOS AUTORIZADORES DO GOZO DA TRIBUTAÇÃO FIXA. CARÁTER EMPRESARIAL DA SOCIEDADE. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. Entre as peculiaridades das sociedades de profissionais autônomos tem-se a união e divisão somente das despesas, porquanto as vantagens auferidas pertencem a cada integrante particularmente, e não à sociedade. No caso concreto, muito embora a parte autora se haja revestido organizacionalmente sob a forma de sociedade de profissionais, seu contrato social a instituiu como sociedade civil por quotas de responsabilidade limitada, cujos resultados são partilhados entre os sócios, de forma proporcional às suas cotas de capital, e não de acordo com o trabalho individual realizado, caracterizando a sociedade como empresária. Esse nítido caráter empresarial sobreleva-se no contrato social com a estipulação do pagamento de pró-labore aos sócios-gerentes pelos serviços prestados à sociedade, bem como na instituição, pelas cláusulas 7ª e 9ª, de funções gerenciais da sociedade, em várias áreas. Diante desse quadro concreto resta completamente desfigurado o pressuposto do lucro pessoal de cada integrante da sociedade empresária e, nessa hipótese, o ISS é devido sobre o faturamento, e não de forma fixa. RECURSO DE APELAÇÃO DE D.

³¹ Acórdão nº 11891 – 11ª Câmara Cível – Apelação Cível em Recurso Necessário – Rel. José Sebastião Fagundes Cunha – Data do Julgamento: 12/11/2008.

S. CONSULTING S/C LTDA E REEXAME NECESSÁRIO PREJUDICADOS. (Grifamos).

E mais:

DIREITO TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇO (ISS) - TRIBUTAÇÃO MEDIANTE ALÍQUOTA FIXA ANUAL PARA CADA PROFISSIONAL HABILITADO (ART. 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI 406/68) - INAPLICABILIDADE - SOCIEDADE PROFISSIONAL DE CARÁTER EMPRESARIAL, COM DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS SOCIAIS - REMUNERAÇÃO MENSAL DOS SÓCIOS MEDIANTE PRO LABORE - NÃO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO MUNICIPAL CONFIGURATIVOS DA SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL - ISS SOBRE O PREÇO DOS SERVIÇOS PRESTADOS - RECURSO PROVIDO. "É devido o ISS pelas sociedades profissionais quando estas assumem caráter empresarial. As sociedades civis, para terem direito ao tratamento privilegiado previsto pelo artigo 9º, § 3º do Decreto-lei nº 406/68, têm que ser constituídas exclusivamente por médicos, ter por objeto social a prestação de serviço especializado, com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial."³²

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS INFRINGENTES. APELAÇÃO CÍVEL. ACÓRDÃO NÃO UNÂNIME, QUE REFORMOU A SENTENÇA. INCIDÊNCIA DE ALÍQUOTA FIXA PARA O CÁLCULO DO ISS. DIVERGÊNCIA QUE SE RESTRINGE AO RECONHECIMENTO DO CARÁTER EMPRESARIAL DA SOCIEDADE EMBARGADA. DEFINIÇÃO CONSTANTE DO ART. 966, CC. SOCIEDADE DE CONTADORES. ATIVIDADE INTELECTUAL QUE CONSTITUI ELEMENTO DE EMPRESA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO E PRO LABORE. CONTRATO SOCIAL QUE PREVÊ NOME EMPRESARIAL. AUSÊNCIA DE QUALQUER PROVA EM SENTIDO CONTRÁRIO. PREVALÊNCIA DO VOTO VENCIDO. RECURSO PROVIDO.³³

Do elemento empresarial segundo o TJ/RS

Sobre a temática do ISS fixo, o Tribunal de Justiça Gaúcho (TJ/RS), sem titubear, caminha mesma esteira dos Tribunais de Justiça catarinense e paranaense:

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ISS. PARÂMETROS. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. CONTABILIDADE. CARÁTER EMPRESARIAL. EMPRESAS CONSTITUÍDAS SOB A FORMA DE LIMITADA. COMPETÊNCIA. JULGAMENTO ANTECIPADO. LEGALIDADE.

³² TJPR - Acórdão n.º 31.242, da 3ª Câmara Cível. Apelação Cível n.º 462.177-0. Relator: Juiz Conv. Espedito Reis do Amaral. Revisor: Des. Dimas Ortencio de Mello. Julg.: 29/04/2008.

³³ TJPR - 1ª C.Cível em Com. Int. - EIC 0611256-1/01 - Foro Central da Região Metropolitana de Curitiba - Rel.: Des. Salvatore Antonio Astuti - Unânime - J. 10.08.2010.

(...).

III - A Constituição Federal de 1988 implicou a recepção do Decreto-Lei n.º 406/68, no que, mediante os preceitos do art. 9.º, parágrafos 1.º e 3.º, rege o ISS devido pelas sociedades, constituídas apenas por profissionais.

Todavia, no caso, as autoras se constituíram em sociedades sob a forma limitada, com distribuição de lucros, revelando caráter empresarial, incompatível com o tratamento previsto no art. 9.º, § 3.º do Decreto-lei n. 406. (Grifamos).

Entendimento cristalizado pelo STJ.

Demanda improcedente.

Apelo provido, por maioria.³⁴

E mais:

DIREITO TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE DE CONTADORES QUE PRESTAM SEUS SERVIÇOS DE FORMA PESSOAL: SUJEIÇÃO AO ISS NA FORMA PRIVILEGIADA, POR PROFISSIONAL HABILITADO, E NÃO PELO MOVIMENTO BRUTO, MESMO COM O ADVENTO DA LC FEDERAL Nº 116/03.

(...).

3. Nessas circunstâncias, o que efetivamente importa e interessa à LC federal nº 116/03, para a tributação privilegiada, pelo ISS, é a prestação e responsabilidade pessoal do trabalho pelos sócios que integram a sociedade, justificando-se a formação desta tão-somente pela necessidade de conjugarem eles seus esforços para melhor atingirem os fins que, isoladamente, não lhes seria possível alcançar, forma de tributação essa que se confirma mesmo que se socorra a sociedade de auxiliares para a execução de tarefas não técnicas.

4. Atendidos, pois, como no caso, pelas sociedades formadas por profissionais liberais de nível superior, os requisitos da prestação pessoal dos serviços pelos seus sócios – e não pela sociedade –, é o quanto basta para que a tributação seja na forma privilegiada (fixa e anual, por profissional habilitado), e não sobre o movimento bruto da sociedade, razão essa que, – diga-se por oportuno –, levou a LC federal nº 116/03 a manter a vigência do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68.

DECISÃO: Preliminar rejeitada, por unanimidade. Embargos acolhidos, por maioria.³⁵ (Grifamos).

³⁴ Ap. Cível nº 70020881512, Comarca de Gramado – RS, 21ª Câmara Cível, Rel. Des. Marco Aurélio Heinz, j. 19/09/2007.

³⁵ Embargos Infringentes nº 70025360231, Primeiro Grupo Cível, Comarca de Caxias do Sul – RS, Rel. Des. Roque Joaquim Volkweiss, j. 05/09/2008.

Do elemento empresarial segundo o STJ

Uníssonas aos Tribunais de Justiça sulinos são as decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o qual ao analisar a questão em tela tem-se manifestado que as sociedades que guardam feições empresariais não fazem *jus* ao recolhimento do ISS sob a forma fixa, devendo recolhê-lo sobre o preço do serviço.

Vejamos:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - AGRAVO REGIMENTAL - ISS - SOCIEDADE PROFISSIONAL - REGIME TRIBUTÁRIO FAVORECIDO - ANÁLISE DE CONTRATO SOCIAL E DEMAIS ELEMENTOS PROBATÓRIOS - SÚMULA 7/STJ - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA - SÚMULA 83/STJ.

1. (...).

2. O Superior Tribunal de Justiça entende que para fazer jus ao regime tributário mais favorecido da tributação em percentual fixo previsto no art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68 a sociedade simples não deve ter feição empresarial e os sócios devem responder pessoalmente pela regularidade da prestação do serviço.

3. Divergência jurisprudencial não demonstrada, nos termos da Súmula 83/STJ.

4. Agravo regimental não provido.³⁶ (Grifamos)

Para o Superior Tribunal de Justiça – STJ, a sociedade de profissionais se iguala a condição de sociedade empresária, pelo simples fato de a mesma se constituir sob a forma de “sociedade limitada”:

SOCIEDADE LIMITADA. FINALIDADE EMPRESARIAL. NÃO-INCIDÊNCIA DO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. 1. A decisão agravada foi baseada na jurisprudência pacífica desta Corte, no sentido de que para fazer jus ao benefício disposto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, a empresa deve caracterizar-se como sociedade uniprofissional, o que não se compatibiliza com a adoção do regime da sociedade limitada, em razão do caráter empresarial de que se reveste este tipo social. Precedentes: AgRg no REsp 1031511/ES, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 9.10.2008; REsp 1057668/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 4.9.2008. 2. Agravo regimental não provido.³⁷ (Grifamos).

TRIBUTÁRIO – SOCIEDADES CIVIS – LABORATÓRIO – ISS – SOCIEDADE LIMITADA POR COTAS – FINALIDADE EMPRESARIAL – NÃO-INCIDÊNCIA DO § 3º DO ARTIGO 9º DO DECRETO-LEI N. 406/68. 1. O STJ assentou o entendimento

³⁶ AgRg no Agrava de Instrumento nº 1.112.732 – PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 18/08/2009.

³⁷ AgRg no REsp 898.198/BA, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/09/2009, DJe 16/09/2009.

segundo o qual têm direito ao tratamento privilegiado do ISS as sociedades civis uniprofissionais, que têm por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade social e sem caráter empresarial, o que não é o caso dos autos. 2. As sociedades limitadas por cotas de responsabilidade inegavelmente possui caráter empresarial, o que as subtraem do benefício contido no art. 9º, § 3º, do DLn. 406/68. Agravo regimental improvido.³⁸ (Grifamos).

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ISS. SOCIEDADE LIMITADA. AUSÊNCIA DE CARÁTER EMPRESARIAL. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PRIVILEGIADO. IMPOSSIBILIDADE. 1. Nos termos do art. 9º, § 3º, do DL 406/68, têm direito ao tratamento privilegiado do ISS as sociedades civis uniprofissionais, que tem por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade social e sem caráter empresarial. 2. "Nos termos do art. 1.052 do CC/2002, 'na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social'. Assim, nessa espécie de sociedade, a responsabilidade do sócio 'está limitada à força do capital social' (Rubens Requião). Nesse contexto, não há falar em responsabilidade ilimitada dos sócios, tampouco em ausência de caráter empresarial" (AgRg no Ag 960733/RJ, Min. Denise Arruda, 1ª T., DJ de 08.05.2008). 3. Recurso especial a que se dá provimento.³⁹ (Grifamos).

No mesmo sentido:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL. ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS INFRINGENTES. AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADES DE CARÁTER EMPRESARIAL.

1. Depreende-se dos autos que o Tribunal de origem, não obstante esteja fundado nos elementos probatórios contidos nos autos, principalmente no contrato social de cada sociedade que ora figura como embargante, delimitou de modo incontroverso a natureza jurídica de todas elas, razão pela qual devem ser afastados os óbices das Súmulas 5 e 7 desta Corte.

2. Nos termos do art. 1.052 do CC/2002, "na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social". Assim, nessa espécie de sociedade, a responsabilidade do sócio "está limitada à força do capital social" (Rubens Requião).

Nesse contexto, não há falar em responsabilidade ilimitada dos sócios, tampouco em ausência de caráter empresarial.

3. A orientação das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, "nos termos do art. 9º, § 3º, do DL 406/68, têm direito ao tratamento privilegiado do ISS as sociedades

³⁸ AgRg no REsp 1031511/ES, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 9.10.2008.

³⁹ REsp 1.057.668/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 4.9.2008.

civis uniprofissionais, que tem por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade social e sem caráter empresarial" (AgRg no Ag 458.005/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 4.8.2003). Na hipótese, tratando-se de sociedades de caráter empresarial, não há direito ao tratamento privilegiado previsto no art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei 406/68.

4. Embargos de declaração acolhidos, com a atribuição de efeitos infringentes. Agravo de instrumento desprovido, por outros fundamentos.⁴⁰

Em recentes decisões o egrégio STJ foi ainda mais contundente ao afirmar que, na sociedade simples constituída sob a forma de sociedade limitada, os sócios não assumem responsabilidade pessoal:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CABIMENTO. OMISSÃO. OBSCURIDADE. CONTRADIÇÃO. NÃO-OCORRÊNCIA DOS ALUDIDOS DEFEITOS.

1. (...).

2. Acrescente-se que, nos termos do art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei 406/68, "a base de cálculo do imposto é o preço do serviço" e "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". Tratando-se de serviços prestados por sociedades, desde que o serviço se enquadre no rol previsto no § 3º do artigo referido, há autorização legal para fruição do tratamento privilegiado, devendo o imposto ser "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 sociedade simples, constituída sob a forma de sociedade limitada, não pode usufruir do tratamento privilegiado, porquanto nela o sócio não assume responsabilidade pessoal. (Grifamos).

3. Embargos de declaração rejeitados.⁴¹

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ISS. SOCIEDADE CIVIL QUE PRESTA SERVIÇOS CONTÁBEIS. SOCIEDADE LIMITADA. FINALIDADE EMPRESARIAL. NÃO-INCIDÊNCIA DO ART. 9º, § 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. REVISÃO DAS CONCLUSÕES DO TRIBUNAL DE ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULAS N. 5 E 7 DESTA CORTE SUPERIOR. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. ART. 535, II, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA.

⁴⁰ EDcl no AgRg no Ag 798.575/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 06/08/2009, DJ 26/08/2009.

⁴¹ AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.023.655 – SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJ de 13/04/2010.

FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

(...).

3. O art. 9º, § 3º, do DL 406/68 concede às sociedades civis uniprofissionais, que têm por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial, tratamento privilegiado quanto à cobrança do ISSQN.

4. A decisão agravada foi baseada na jurisprudência pacífica desta Corte, no sentido de que para fazer jus ao benefício disposto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, a empresa deve caracterizar-se como sociedade uniprofissional, o que não se compatibiliza com a adoção do regime da sociedade limitada, em razão do caráter empresarial de que se reveste este tipo social.

5. Ademais, o Tribunal a *quo*, no acórdão combatido, destacou que, da análise dos documentos acostados nos autos, tem-se que a sociedade recorrente não preenche os requisitos no § 3º do art. 9º do Decreto-lei n. 406/68.

(...).

8. Agravo regimental não provido.⁴²

TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE LIMITADA. CARÁTER EMPRESARIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO

PRIVILEGIADO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nos termos do art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei 406/68, "*a base de cálculo do imposto é o preço do serviço*" e "*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*". Tratando-se de serviços prestados por sociedades, desde que o serviço se enquadre no rol previsto no § 3º do artigo referido, há autorização legal para fruição do tratamento privilegiado, devendo o imposto ser "*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 sociedade simples, constituída sob a forma de sociedade limitada, não pode usufruir do tratamento privilegiado, porquanto nela o sócio não assume responsabilidade pessoal, tendo em vista que sua responsabilidade é limitada à participação no capital social, não obstante todos os sócios respondam solidariamente pela integralização do capital social.

2. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que, para fazer jus ao benefício disposto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, a empresa deve caracterizar-se como sociedade

⁴² AgRg no Ag 1023655/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 13/04/2010, DJ 29/04/2010.

uniprofissional, o que não se compatibiliza com a adoção do regime da sociedade limitada, em razão do caráter empresarial de que se reveste este tipo social. Precedentes: REsp 1221027/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/02/2011, DJe 04/03/2011; AgRg no REsp 1202082/PB, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/09/2010, Dje 02/02/2011; AgRg no Ag 1349283/RO, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010; Resp 1057668/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 4.9.2008.

3. Agravo Regimental não provido.⁴³

⁴³ AgRg no AREsp 25626 / MT – Ministro Mauro Campbell Marques - DJe 27/10/2011

CONCLUSÃO

À luz de todo o exposto, há de se dizer que o tratamento fiscal outorgado às sociedades de profissionais reclama para sua observância, o cumprimento de aspectos objetivos e subjetivos, os quais devem estar positivados na norma instituidora do ISSQN.

Nessa linha, os **elementos objetivos** são aqueles que expressamente declaram que a sociedade é simples quanto a natureza e simples quanto a forma, naquilo que se rotulou chamar de sociedade simples pura. A norma municipal ainda pode prever que outros elementos, desde que não amplie o rol estabelecido no §3º, do artigo 9º, do decreto-lei nº 406/68. Todavia, pode o legislador municipal explicitar aquilo que está implicitamente contido na regra matriz do diploma citado.

De outra banda, registra-se que o **elemento subjetivo** refere-se à personalidade na execução do serviço (quando **há labor individual – personalíssimo** - de cada profissional habilitado, que execute serviços em nome da sociedade). Entende-se por labor individual (personalíssimo), aquele exercido pelo próprio profissional, ainda que com a cooperação de colaboradores ou auxiliares, assim entendidos aqueles que executam tarefas secundárias, sem interferir diretamente no resultado da prestação do serviço, Nesta condição, por exemplo, tem-se a labuta da (o) faxineira (o), telefonista, secretária (o), contínuo (a), auxiliar de escritório, auxiliar administrativo, etc. Observado isso, o imposto municipal será calculado em razão de fatores que independem do respectivo preço, sendo calculado pelo número de profissionais habilitados (sócios, empregados ou não).

Nesse ponto há de se registrar que ambos os elementos (objetivos/subjetivos) devem ser conjugados, ou seja, serem atendidos cumulativamente.

Para efeito da outorga do tratamento tributário em tela, a análise inicia-se pelos elementos objetivos, posto que estes se acham presentes no contrato social, o qual delimita juridicamente o comportamento da sociedade, ou melhor dizendo, delimita a forma como os objetivos sociais serão perseguidos e alcançados. Importante destacar que os elementos objetivos justificadores da concessão do benefício fiscal em comento, são incompatíveis com a presença de elementos empresariais na sociedade, cuja existência impõe o recolhimento do ISS sob a forma geral, qual seja, sobre o preço do serviço, sem quaisquer deduções.

Superada a análise do contrato social e verificado que a sociedade preencheu os requisitos objetivos, em tese, a sociedade faz jus ao recolhimento do "ISS Fixo". Todavia, trata-se de um direito precário, posto que o mesmo fica condicionado a observância da personalidade na execução do serviço; inexistindo esta, o direito inicialmente concedido não mais prospera, devendo o contribuinte recolher o ISSQN sob o preço do serviço (base de cálculo variável).

Tendo por foco o benefício fiscal apresentado, entende-se por sociedade de profissionais aquela fruto da união de dois ou mais profissionais intelectuais que resolvem juntar esforços para a consecução dos objetivos, sem, no entanto, perder sua autonomia (individualidade), onde cada profissional responde pessoal e

ilimitadamente pelos atos praticados. Trata-se, pois, de sociedade de trabalho (sociedade simples) e não uma sociedade de capital (sociedade empresária – segundo acepção do Código Civil Brasileiro).

Nesse limiar, a sociedade de profissionais, para efeito do tratamento tributário em comento, é aquela que se abstém de quaisquer dos elementos caracterizadores da sociedade empresária, assim entendidas aquelas que se acham organizadas para a produção de serviços massificados, mediante o emprego de trabalho, capital, tecnologia, cujo objetivo preponderante, dentre outros, é o lucro a ser distribuídos aos sócios.

O não atendimento aos critérios objetivos caracteriza a sociedade como empresária, que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário (ver art. 966 *caput*, CCB/2002) e, como tal, se acha organizada para a produção de serviços que não guardam características personalíssimas do executor (forma massificada). Nessa esteira, o que se verifica é que a sociedade se interpõe entre o cliente e o prestador, sendo o profissional habilitado mais um elemento no conjunto; tem-se então, uma estrutura organizada para prestação de serviços em massa.

As sociedades de profissionais que se igualam as sociedades empresárias, no plano externo, projetam sua estrutura, sua organização e sua marca, pois estas adquirem performance e “know how” no mercado. Desta forma, o tomador não mais procura o profissional intelectual pela afinidade, pelo vínculo e trato na prestação dos serviços, mas sim a empresa, posto que esta se interpõe entre o profissional e o cliente, inclusive se responsabilizando pelos danos causados (inexistência de responsabilidade ilimitada dos sócios). Pode-se afirmar que a estrutura da sociedade absorve o profissional habilitado, não permitindo sua visualização, individualmente considerado.

Nesse íterim, os serviços passam a ser executados pela sociedade (empresa), por ser esta quem se beneficia dos resultados econômicos e responde pelos prejuízos causados a terceiros, desonerando os profissionais intelectuais, na condição de sócios, os quais não auferem riqueza na medida e proporção do esforço do próprio trabalho, restando remunerados via pró-labore e pela divisão dos lucros, espelhados na quantidade de quotas na participação societária e ou, pelos salários percebidos na condição de empregados.

Tudo isso leva ao entendimento de que a sociedade profissional (não empresarial), tem por característica a sua composição exclusivamente por profissionais que prestam serviços intelectuais (de natureza científica, literária ou artística), além de certa equanimidade (ainda que não se exija perfeita igualdade) na remuneração de cada qual, como contraprestação pelo serviço prestado. Entre as peculiaridades dessas sociedades, além da união de profissionais autônomos, tem-se a conjugação de esforços com o propósito de ratearem estrutura e despesas, porquanto as vantagens auferidas pertencem a cada integrante particularmente, e não à sociedade.

Em razão disso é que se afirma que a distribuição de lucros é incompatível com o tratamento diferenciado em comento, pois como dito, lucro é a remuneração do capital e representa a existência de atividade organizada. Embora a legislação tributária, em consonância com a lei civil, permita que as sociedades de profissionais possam se organizar e distribuir lucro aos sócios, isentando-os da incidência do imposto de renda na pessoa física, uma vez que o mesmo já fora tributado na pessoa jurídica, a norma tributária do ISSQN assim não o permite, posto

que o lucro é elemento de empresa, cuja existência é incompatível com a personalidade na execução dos serviços.

Reitera-se que somente a norma tributária instituidora do tributo pode dispor sobre os efeitos tributários (os critérios como o tributo será calculado e será recolhido) e não a norma de direito privado, a qual serve, única e exclusivamente, como fonte de estudos para se compreender o instituto utilizado pela norma tributária para que dado tributo seja devido.

É certo que o contribuinte possui o direito de realizar um planejamento tributário e optar pela menor tributação. Todavia, esse planejamento deve guardar harmonia com a legalidade, sob pena da prática de evasão fiscal. Cabe ao contribuinte optar pela tributação que melhor lhe aprouver. Se a tributação do imposto de renda, via distribuição de lucro, é mais proveitosa, sua escolha inibe a fruição do tratamento tributário diferenciado do ISSQN.

A inobservância disso propicia que a sociedade de profissionais (sociedade simples) perca sua marca maior (autonomia do profissional frente a execução dos serviços) e deva ser considerada sociedade empresária, cujo tratamento antes dispensado (ISS – FIXO) declina-se e exsurge a regra geral da base de cálculo do ISSQN, qual seja, pelo preço do serviço, sem quaisquer deduções.

Em suma, para fazer *jus* ao tratamento tributário em tela, a sociedade de profissionais deve ser simples quanto a natureza e quanto a forma, assim entendida aquela composta por pessoas que exercem profissões intelectuais, de natureza científica, literária e artística, com o propósito de prestar serviços sob a forma personalíssima, ainda que com a cooperação de auxiliares ou colaboradores, sem a exploração do capital (finalidade lucrativa), respondendo cada profissional, pessoal e ilimitadamente pelos atos praticados quando da prestação do serviço e por esse motivo o valor percebido remunerará o trabalho executado.

DAS REFERENCIAS

Referências Bibliográficas

CAMPINHO, Sérgio. O direito de empresa à luz do novo código civil. 10ª ed., ver. e atual. de acordo com a lei complementar nº 128/2008, Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

COELHO. Fábio Ulhoa. Manual de direito comercial: direito de empresa. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

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

TAUIL, Roberto Adolfo. *Manual do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza*. 2ª ed. Rio de Janeiro: www.consultormunicipal.adv.br.

Referências Jurisprudenciais

Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Ag 1023655 – SP. Segunda Turma. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. J. 13/04/2010.

Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Agrava de Instrumento nº 1.112.732 – PR. Segunda Turma. Rel. Min. Eliana Calmon. j. 18/08/2009.

Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.023.655 – SP. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. J. 13/04/2010.

Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1031511 - ES. Rel. Min. Humberto Martins. J. 09.10.2008.

Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 898.198 – BA. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. j. 01/09/2009.

Superior Tribunal de Justiça. EDcl no AgRg no Ag 798.575 – PR. Primeira Turma. Rel. Ministra Denise Arruda. J. 06/08/2009.

Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.057.668 - RS. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJ de 4.9.2008.

Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 25626 – MT. Segunda Turma. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. DJ 27/10/2011.

Supremo Tribunal Federal. Ag. I 90410-7- SP. Primeira Turma. Rel. Min. Rafael Mayer. J. 20/05/1983

Supremo Tribunal Federal. RE 80.985 – SP. Segunda Turma. Rel. Min. Décio Miranda. J. 24.02.1981

Supremo Tribunal Federal. RE 99.266-9 - RG. Primeira Turma. Rel, Min. Rafael Mayer. J. 19/04/1983.

Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina . Ap.Cível n. 2008.079960-6, da

Capital. Relator: Des. Vanderlei Romer. j. em 24/06/2009.

Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Ap. Cív. n. 2007.064403-0, da Capital. Rel. Des. Newton Trisotto. j. em 21-8-2008.

Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Ap. Cível em Mandado de Segurança n. 2009.004541-0, de Santo Amaro da Imperatriz. Rel. Des. José Volpato de Souza.

Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Ap. Cível n. 2008.004814-5, de Concórdia. Relator: Des. Pedro Manoel Abreu. j. 23/06/2009.

Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. 1ª C.Cível em Com. Int. - EIC 0611256-1/01. Foro Central da Região Metropolitana de Curitiba. Rel. Des. Salvatore Antonio Astuti. J. 10.08.2010.

Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Acórdão n.º 31.242, da 3ª Câmara Cível. Apelação Cível n.º 462.177-0. Rel. Juiz Conv. Espedito Reis do Amaral. Revisor: Des. Dimas Ortencio de Mello. J. 29/04/2008.

Tribunal de Justiça do estado do Paraná. Acórdão nº 11891 – 11ª Câmara Cível – Apelação Cível em Recurso Necessário. Rel. José Sebastião Fagundes Cunha. J. 12/11/2008

Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.112.732 – PR. Segunda Turma. Rel. Min. Eliana Calmon. j. 18/08/2009.

Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Ap. Cível nº 70020881512, Comarca de Gramado. 21ª Câmara Cível. Rel. Des. Marco Aurélio Heinz, j. 19/09/2007.

Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Embargos Infringentes nº 70025360231. Primeiro Grupo Cível, Comarca de Caxias do Sul. Rel. Des. Roque Joaquim Volkweiss, j. 05/09/2008.

BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Município. Publicado no Diário Oficial da União de 27, de outubro de 1.966.

BRASIL. Código Civil. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Publicado no Diário Oficial da União de 11 de janeiro de 2002.

BRASIL. **Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968.** Estabelece normas gerais de Direito Financeiro, aplicáveis aos Impostos sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Qualquer Natureza, e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial da União de 31, de dezembro de 1.966.

BRASIL. **Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2.003.** Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial da União de 31 de julho de 2003.

Brasil. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as sociedades por ações. Publicada no Diário Oficial da União de 17 de dezembro de 1976.

Outras Referências

FORTES, José Carlos. Sociedade Simples e elemento de empresa. Disponibilizado em <http://www.classecontabil.com.br/v3/artigos/ver/295> – acessado em 01/07/2010.

AUTORIA

*** Arli Zimpel**

Fiscal de Tributos do Município de Joinville-SC, desde 2008; Bacharel em Ciências Contábeis pela UNIOESTE; Especialista (MBA) em Controladoria e Auditoria pela UNINTER.

Contato: arli_zimpel@yahoo.com.br

**** Miqueas Liborio de Jesus**

Fiscal de Tributos do Município de Joinville-SC, desde 1998; Bacharel em Ciências Jurídicas (Univille) e aprovado no exame OAB em 2006; Especialista (MBA) em Direito Tributário pela FGV; Professor das cadeiras de Direito Tributário, Introdução ao Estudo do Direito e Planejamento Tributário do curso de Ciências Contábeis na Sociedade Educacional de Santa Catarina – SOCIESC.

Contato: miqueasliborio@gmail.com.

***** Moacir Francisco de Assis**

Fiscal de Tributos do Município de Joinville-SC, desde 1987; Bacharel em Ciências Contábeis pela Univille; Graduando em Ciências Jurídicas pela Sociedade Educacional de Santa Catarina.

Contato: moacirfassis@yahoo.com.br.

Elaborado em novembro de 2011.