

**ISS DAS SOCIEDADES DE ADVOGADOS: DIREITO DE ESCOLHA DO REGIME
TRIBUTÁRIO MAIS BENÉFICO.**

**LAW FIRMS' SERVICE TAX: THE RIGHT TO CHOOSE THE MOST BENEFITIAL TAX
REGIME**

**CARLOS YURY ARAÚJO DE MORAIS
IGOR MOURA MACIEL**

RESUMO

O Decreto Lei 406/68 foi recebido pela Constituição de 1988, instituindo a tributação das sociedades uniprofissionais por valor fixo. Por muito tempo observou-se que esta seria a única forma de tributação das atividades advocatícias. Ocorre que uma interpretação mais aguçada dos dispositivos legais envolvidos revela que oISS das sociedades uniprofissionais, especificamente as sociedades de advogados, incide sobre os serviços prestados pelas sociedades de advogados sob duas formas: incidência a alíquota sobre a base de cálculo e em valor fixo cobrado pelas autoridades municipais com base no. A partir desta constatação, observa-se que o direito à escolha do regime tributário mais benéfico deve ser garantido pela autoridade municipal, em face dos princípios constitucionais típicos aplicáveis à atividade tributária. Assim, o foco da discussão passa a ser a adequação desse direito de escolha, a ser garantido pela municipalidade, como forma de concretizar o princípio da capacidade contributiva.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação, Capacidadecontributiva, regime tributário, Impostosobreserviços.

ABSTRACT

The 1988 Brazilian Constitution, validated the taxation of uniprofessional societies through a fixed tax base, received the Decree 406/68. For a long time it was believed that this was the only way to tax the activities of Law firms. As a matter of fact, a deeper look into the meaning and interpretation of the law reveals that the tax over services of uniprofessional firms, specially Law firms, reveals the need to consider two ways to tax the services: the first one through the application of a variabel tax rate over the income of the activity, while the second one relates to a fixed value charged by municipal authorities.From this moment

forward, it is observed that the taxpayer has a right to choose the most beneficial between these two kinds of tax regime. The right to choose the most beneficial tax regime is linked to constitutional principles, specially those applicable to taxation matters. So, the focus of discussion now is how to interpret this right to choose in accordance to the constitutional principles, moulding it to the limits imposed by the ability to pay principle.

1. TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES DE ADVOGADOS

No final do ano 2013, o Município de Teresina, Capital do Estado do Piauí, passou a autuar as sociedades de advogados, sob o pálio de que estas somente poderiam recolher o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza -ISSQN referente a sua atividade no âmbito do regime fixo, excluindo-se a possibilidade de a sociedade recolhê-lo na forma usual (alíquota incidente sobre o valor da prestação do serviço).

Ocorre que o valor do ISSQN na modalidade fixa na capital piauiense foge à razoabilidade, sendo cobrado no valor de R\$ 600,00 (seiscentos reais) por sócio ou associado/empregado. Nos casos levados ao conhecimento do Conselho Seccional da Ordem dos Advogados do Brasil, as autuações levaram em consideração, também, parceiros ocasionais e estagiários, levando-se à lavratura de inúmeros autos de infração em valores acima da centena de milhar.

Veja-se que o fisco municipal, ao apreciar a atividade dos escritórios de advocacia considerou não apenas o contrato social ou eventual contrato de associação para estabelecer quem seriam os profissionais sobre quem incidiria a cobrança do valor fixo do tributo.

Indo muito além, os fiscais obtiveram cópias de procurações e substabelecimentos constantes em autos processuais e sentenciaram: se dois ou mais profissionais estão atuando em prol da mesma parte, tem-se a sociedade uniprofissional apta a incidir a tributação sobre cada um dos causídicos.

Tem-se desconsiderado, portanto, a situação fática real inerente ao desempenho da atividade advocatícia: impossível o escritório cobrir apenas com os sócios e associados todas as comarcas do país ou todos os ramos do direito. Assim, natural o rateio de honorários advocatícios com colega que atue onde o profissional não o faça.

Contudo, não se pode permitir que tal profissional, atuando esporadicamente em parceria com o escritório, seja considerado para efeito de cálculo do ISSQN profissional habilitado integrante da equipe. Do contrário, imagine-se como ficaria a situação das grandes bancas que contratam correspondentes em todo o território nacional para questões

absolutamente pontuais. Sem dúvida, o tributo teria natureza confiscatória, fato repudiado pelo ordenamento jurídico pátrio.

E mais, nas situações narradas, o fisco municipal determinou – em face das ementas das decisões do Superior Tribunal de Justiça – que as sociedades de advogados apenas e tão somente poderiam recolher o ISSQN por profissional, sendo-lhes vedado o recolhimento sob o faturamento.

Necessário, pois, definir primeiro a natureza jurídica da tributação da sociedade unipessoal por sócio se um benefício e, portanto, uma opção, ou se uma obrigação legal. Em segundo lugar, há que se pontuar os parâmetros necessários para definir quais profissionais devem ser considerados para efeitos de cálculo do tributo.

Em face de tal situação, indaga-se se efetivamente o DL 406/68 e a LC 116/2003 impuseram às sociedades uniprofissionais um único regime possível de recolhimento do ISSQN. Investigar-se-á a adequação deste entendimento à Constituição e aos princípios que a guarnecem, especialmente o da igualdade e seus corolários, tais como capacidade contributiva e dever de pagar impostos.

Ressalte-se que a análise feita sob o ponto de vista da atuação do fisco teresinense certamente aproveita-se em relação aos demais municípios brasileiros.

2. DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR: A MATRIZ CONSTITUCIONAL DO ISSQN.

Ao Estado é dado exercer competências constitucionalmente atribuídas para o exercício da atividade tributária. A atividade estatal não é livre. É presa a conceitos constitucionalmente estabelecidos, de modo que para o exercício da competência institutiva, deve-se observar o que prescreve a Carta Magna sobre o limite da atuação do ente estatal.

Para a concretização da competência arrecadatória também o Estado deve observar o que dispõe a Constituição, as leis complementares, as leis e a legislação tributária para bem exercer seu mister. Nas palavras de Schoueri (2011, p. 129):

Saber se determinada exação tem natureza tributária ou não é uma questão que produz consequências práticas imediatas, já que, em caso afirmativo, então a cobrança do valor deverá dar-se segundo condições e limites impostos pelo ordenamento jurídico, a começar pela própria Constituição Federal, onde se encontra uma série de limitações à própria possibilidade de o Estado vir a exigir validamente um tributo. Negada a natureza tributária, por outro lado, aquele regime jurídico não se aplicará, devendo-se investigar, a cada caso, quais as regras jurídicas aplicáveis.

Competências tributárias são, pois, expressamente atribuídas pela Constituição, não podendo delas afastar-se o ente público cuja competência foi limitada pela Carta Magna, eis que as limitações constitucionais demarcam as fronteiras ou os limites ao exercício do poder de tributar (AMARO, 2008, p. 16).

A tributação deve ser pensada a partir dos objetivos constitucionais, considerando que o sistema tributário é baseado na solidariedade e redistributividade. Assim, a igualdade (isonomia) é um objetivo a ser alcançado, seja pela distribuição da carga tributária, seja pela (re)distributividade do sistema, através da entrega de serviços mínimos à população (água, energia elétrica, moradia e cultura em quantidade mínima para garantir a existência digna).

O exercício das competências constitucionais, no tocante à interpretação da legislação tributária, precisa se adequar aos princípios éticos traduzidos nos direitos fundamentais (TIPKE, 2002, p. 91), como corolários que são do princípio da dignidade da pessoa humana. Consoante afirma Buffon (2009),

o campo tributário talvez seja o terreno mais fértil no qual possa ser semeada ou resgatada a ideia da solidariedade social. Tal ocorre, porque essa ideia esteve tradicionalmente conectada com a ideia de um “modelo tributário justo”, entendido como aquele que observa sobretudo aos ditames de que a carga tributária: a) deve estar adstrita à efetiva capacidade econômica do contribuinte; b) quando não adstrita à capacidade contributiva, deve visar à concretização de um objetivo constitucionalmente posto (extrafiscalidade).

A partir destas afirmações, observa-se que a competência tributária deve ser exercida nos limites traçados não apenas pelo capítulo próprio da Constituição, mas também em relação aos objetivos e demais princípios (valores) constitucionais, incluindo-se assim a ideia de moralidade e ética tributárias.

A filosofia moral deve ser considerada um “bem-fazer prático” e não meramente um metadiscurso (GRONDIN, 2012, p. 177). Ela não fala sobre o direito, mas introduz o valor “dignidade” (e toda sua carga moral) como forma de escapar à superficialidade típica da restrição ao conceito de dever do positivismo jurídico. Corresponde à inserção de elementos pragmáticos na construção do direito, isto é, uma observação sobre a relação sujeito-sujeito e a utilidade da tributação no mundo.

O juízo pragmático acima posto determina algumas condições para ações ou condutas em relação a atitudes ou decisões, isto é, proposições sobre direitos fundamentais não são teóricas, mas possuem uma dimensão prática: elas implicam uma convocação à ação (NINO, 2011).

Assim, tanto o exercício da competência, quanto a resolução dos dilemas decorrentes dos conflitos atrelados à aplicação da competência, devem ser resolvidos através de um juízo de valor pragmático utilizando os direitos fundamentais como valor decisório eticamente justificável. E isto somente pode ocorrer no contexto da construção do sentido dos direitos fundamentais constitucionalizados, isto é, elaboração de um juízo decisório típico e vinculado à concretização (caso a caso) destes direitos.

As limitações ao poder de tributar (corolários que são dos direitos fundamentais), por exemplo, são iluminadas com novos caminhos. Já se entendia que os princípios e regras constitucionais diversas das regras de imunidade não limitam e tampouco delimitam as competências tributárias: estabelecem, isso sim, imposições relativas ao seu exercício de tais competências (VELLOSO, 2007, p. 127).

Uma verdadeira hermenêutica tributária deve romper o esquema metafísico, para observar a complexidade dos fatos sociais, afastando-se de reducionismos pragmaticistas e que causam mais complexidade do que efetivamente apresentam soluções a problemas concretos. Conforme Folloni (2012, p. 31-32)

Se, hoje, a preocupação com a eficácia da tributação em colaborar na busca pelo implemento das condições de vida digna e de desenvolvimento sustentável são constitucionalizadas, a ciência jurídico-tributária precisa incorporar um novo aspecto teórico, que, até então, recebe pouca atenção: a pragmática. Para um ordenamento jurídico que prescreve o alcance de efeitos sócio-econômico-ambientais concretos, uma teoria exclusivamente sintático-semântica tem pouco a oferecer. Porque o efeito gerado pelas condutas, tanto do estado, quanto dos demais cidadãos, é preocupação que transcende o estudo das normas entre si e das normas com as situações fáticas em que podem ser aplicadas. É preciso incorporar, ao estudo da norma e dos fatos que podem sofrer sua aplicação ou incidência, os efeitos que a incidência ou a aplicação podem gerar no ambiente sócio-econômico-ambiental, inclusive para avaliar se esses efeitos contribuem adequadamente para o caminhar no sentido prescrito pela constituição.

A complexidade social demanda um agir concreto. O tributo só pode ser cobrado em benefício da sociedade. A atividade tributária possui uma finalidade constitucional concreta. A sociedade pressupõe o próprio Estado, que dirá o tributo, pois este decorre de uma competência atribuída ao Estado. A política fiscal deve levar em consideração a finalidade da arrecadação. Não se arrecada por arrecadar, mas, como só existe sentido de arrecadar tributos dentro da sociedade, a finalidade da atividade tributária é o benefício da própria sociedade.

O que se deve considerar é que ao interpretar a legislação tributária, a construção de sentido inicia com a compreensão do conceito constitucional do tributo; após, observa-se o

direito posto na legislação complementar correlata; finalmente, busca-se a adequação do direito supralegal à legislação ordinária e a legislação tributária de maneira geral (decretos, instruções normativas, portarias etc.) a fim de se estabelecer os critérios legais e éticos de interpretação (aplicação) do tributo.

O princípio da capacidade contributiva tem se revelado como a mola mestra desse pensamento ético-tributário, a partir da sua noção comum de que a carga tributária deve ser repartida por igual, em nome da igualdade tributária (VELLOSO, 2010).

Gallo aponta que um dos desafios na concretização da capacidade contributiva, quando revela a dificuldade de controle quanto ao reparto do gasto público. Se se entender que a decisão quanto ao gasto é política, o reparto da carga tributária acompanharia o montante do gasto público necessário à realização da justiça social, não havendo qualquer controle de fundo constitucional ou judicial. Por outro lado, o controle constitucional, oriundo dos princípios e garantias fundamentais, autoriza a limitação quanto ao reparto da carga tributária, impedindo que a cobrança assumira contornos confiscatórios (GALLO, 2012, p. 139).

Herrera Molina também adverte que aferrar-se à capacidade contributiva como fundamento da ética tributária revela a possibilidade de negar outros direitos fundamentais. Nestes casos seria necessário decidir se entraria em jogo a proteção a todos os direitos afetados (acumulação) ou se somente seria preciso controlar a lesão a um deles (exclusão). Dado que todos os direitos fundamentais deitam raízes na dignidade da pessoa humana, a regra geral seria a acumulação de direitos, optando-se pelo controle de constitucionalidade do gasto público (HERRERA MOLINA, 1998, p. 180).

A Constituição demanda da administração tributária a formulação de políticas fiscais lastreadas no reparto da carga tributária de maneira a potencializar e concretizar a diminuição das desigualdades. Trata-se de um imperativo de justiça material, o qual demanda, também, o dever de contribuir às despesas públicas, em prol da solidariedade prevista na Carta Magna. Solidariedade esta, advirta-se, que deve ser concretizada em um ambiente de segurança institucional, em que os direitos fundamentais de primeira e segunda geração coexistam de maneira harmônica

Neste contexto, analisando-se o que predica a Carta Magna sobre o Imposto sobre Serviços, tem-se que o arquétipo constitucional do imposto limita o exercício da competência da administração pública.

Inicialmente, a Constituição estabelece uma noção de “serviço”, remetendo ao código civil (norma infraconstitucional) para construção do seu sentido. É que este sentido se

encontra na linguagem, não é um dado descoberto, mas um dado posto no mundo, de fácil apreensão. Assim sendo, não se pode considerar serviço o que não se enquadra no conceito de serviço, ou seja, uma obra realizada em nome e a conta de outrem.

A Constituição é um veículo para o diálogo entre os sujeitos sociais, com o sentido posto na linguagem. A construção de sentido mencionada demanda também a noção de que em se tratando de imposto, deve-se obedecer aos caracteres formais já consagrados na noção historicamente construída dessa espécie tributária. Logo, o exercício da competência administrativa, partindo do arquétipo constitucional do imposto, deve levar em consideração o conceito de serviço, a hipótese de incidência (a prática de um serviço), tudo limitado pelos princípios garantidores dos direitos fundamentais dos contribuintes e com o objetivo de concretizar os objetivos da República.

Analisando as questões mencionadas, temos que a Constituição de 1988 estabelece limites materiais claros à competência municipal para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza, vindo a modificar profundamente o panorama legislativo então vigente.

2.1 HISTÓRICO LEGISLATIVO SOBRE O ISSQN.

A legislação aplicável à época de sua promulgação, qual seja, o DL 406/68¹, quanto aos impostos sobre serviços e circulação de mercadorias, tornou-se incompatível com o atual sistema constitucional vigente (ou pelo menos assim se entendia).

Não demorou para o Congresso Nacional aprovar a LC 86/1993, revogando o DL 460/68 no ponto relativo ao imposto sobre circulação de mercadorias e inaugurando uma nova sistemática. Apenas em 2003 foi aprovada a nova LC 116, dispondo sobre o novo imposto sobre serviços, revogando – a princípio - por completo o DL 406/68.

A opção do legislador complementar foi a de instituir um imposto cuja hipótese de incidência corresponde à “prestação de serviço” e cuja base de cálculo é o preço do serviço prestado (PAULSEN, 2013). Não obstante, a questão da aplicação do DL 406/68 permaneceu debatida, especialmente quanto ao benefício dado às sociedades de profissionais.

É que já dispunha o referido decreto quanto à possibilidade de cobrança de um valor fixo por profissional em caso de sociedades formada por profissionais que prestem de forma

¹ 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.

pessoal os serviços, exemplo dos escritórios de advocacia, nos termos do §3º, do artigo 15, do Estatuto da Advocacia (Lei 8.906/94)².

Consoante art. 9º do DL 406/68:

Artigo 9. A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço. § 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho. (...)§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas **ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.**

Assim, a coexistência de ambos os regimes (valor fixo e alíquota fixa) vinha já da legislação anterior. A LC 116/2003 não estabeleceu o “valor fixo”, eis que não se adequou à boa técnica tributária³. Afinal, a forma de cálculo via “alíquota fixa”corresponde a um percentual incidível sobre valor bruto, um valor de referência, no caso, o “valor do serviço prestado”.

A questão então passou a ser: deveria o regime de pagamento fixo subsistir? Haveria espaço para aplicação do art. 9º, §3º do DL 406/68 para as sociedades uniprofissionais?

Acalorados debates entre fisco e contribuintes foram travados, até que o Supremo Tribunal Federal definiu a questão sedimentando-a através da Súmula 663, de 24.9.2003, os §§ 1º e 3º do art. 9º do DL 406/68 foram recebidos pela Constituição.

Pacificado o entendimento quanto à recepção parcial do DL 406/68 pela Constituição Federal, inúmeras decisões do Superior Tribunal de Justiça surgiram definindo que independente do contrato social dos escritórios de advocacia, estes sempre terão o tratamento tributário do DL 406/68, não devendo recolher seu ISS à base do faturamento bruto, mas em valor fixo⁴.

² Art. 15. Os advogados podem reunir-se em sociedade civil de prestação de serviço de advocacia, na forma disciplinada nesta lei e no regulamento geral. (...) § 3º As procurações devem ser outorgadas individualmente aos advogados e indicar a sociedade de que façam parte.

³ A opção pelo tipo de imposição considerando a alíquota sobre valor variável leva a uma maior equidade, na medida em que quanto maior o valor do serviço prestado maior a arrecadação. Atinge-se, neste caso, o equilíbrio exigido pelos princípios da capacidade contributiva, igualdade e progressividade.

⁴ PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL DE ADVOGADOS. ISS. RECOLHIMENTO COM BASE EM VALOR FIXO ANUAL. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO PREVISTO NO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. 1. A sociedade uniprofissional de advogados de natureza civil - qualquer que seja o conteúdo de seu contrato social - goza do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, não recolhendo o ISS

A questão é que os casos concretos apreciados pelos Tribunais tratavam todos de autuações de escritórios de advocacia sobre o faturamento ou quanto ao direito de opção dos mesmos ao regime fixo mensal. Assim, as ementas encontradas no Superior Tribunal de Justiça dizem quanto à necessidade de os escritórios de advocacia serem tributados sob o regime fixo.

Contudo, tais decisões beneficiam tão somente escritórios com faturamento considerável, eis que se considerarmos o valor fixo mensal médio do ISSQN do Brasil em torno de R\$ 500,00 (quinhentos reais), necessário um faturamento superior a R\$. 20.000,00 (vinte mil reais) para que tal regime de tributação valha a pena para um pequeno escritório com dois sócios, dada a alíquota de 5% (cinco por cento).

Veja-se que os grandes escritórios foram os alvos iniciais dos fiscos municipais. E, conforme demonstrado, as grandes bancas saíram-se vitoriosas.

Ocorre que as ementas dos julgados do Superior Tribunal de Justiça em sua imensa maioria não pontuaram se os escritórios de advocacia – e todas as demais sociedades uniprofissionais – poderiam ou não optar pelo regime diferenciado do DL 406/68.

Limitaram-se os julgados a pontuar que o ISSQN destas sociedades deveria ser recolhido com base em valor fixo. Mas e se não for interessante a tributação desta forma, haveria o direito à opção pela tributação sobre o faturamento?

A questão posta diz com a coexistência de dois regimes de tributação para as sociedades uniprofissionais.

2.3 A OPÇÃO DO REGIME COMO GARANTIA FUNDAMENTAL DO CONTRIBUINTE.

Rememore-se que a LC 116/2003 estabelece apenas uma forma de tributação quanto ao ISSQN, qual seja, um percentual sobre o “valor do serviço prestado” da sociedade, mas não revoga o DL 406/68 quanto à tributação uniprofissional, conforme Súmula 663, do Supremo Tribunal Federal.

Assim, é de se concluir, pois, quanto à coexistência dos dois regimes. Há a vigência coordenada de dois regimes de tributação: o comum, de alíquota fixa aplicável à base de

com base no seu faturamento bruto, mas sim no valor fixo anual calculado de acordo com o número de profissionais que a integra. Precedentes. (...) (STJ - AgRg no REsp: 933443 RJ 2007/0055194-0, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 25/09/2012, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 04/10/2012)

cálculo “valor do serviço prestado” e o excepcional, de valor fixo, quanto às sociedades uniprofissionais.

Quer-se com isto dizer que utilizar o regime fixo é uma faculdade do contribuinte, uma opção que a lei tributária há de garantir. O regime de tributação fixa existe e pode vir a ser eleito como opção viável do contribuinte, não sendo de qualquer forma obrigatório. A Fazenda Pública municipal deve garantir a opção ao contribuinte, não podendo ignorar a regra do DL 406/68.

Haveria, então, rompimento aos direitos fundamentais dos contribuintes, na medida em que esse regime de exceção cria – teoricamente – benefícios para determinadas pessoas?

A resposta sobre a pergunta precedente, se o regime fixo cria benefícios, deve ser respondida negativamente. E o motivo é simples: há manifesta desigualdade entre os contribuintes, o que permite a eleição da melhor forma de tributar os desiguais, inclusive com a criação de benefícios para apuração do *quantum* devido. A coexistência entre regime de alíquota fixa e valor fixo é plenamente viável, na medida em que afetam porções diversas da igualdade entre os contribuintes, ou seja, a igualdade vertical ou horizontal.

Resgatando o que já foi dito: a Constituição impõe, através da noção do tributo ali inserta, o equilíbrio entre a solidariedade e capacidade contributiva. Os direitos fundamentais dos contribuintes estão postos ao longo da Carta Magna e não somente no campo das limitações constitucionais ao poder de tributar.

A legislação específica deve partir da solidariedade típica do sistema tributário, posta pela Constituição. O regime da alíquota incidente sobre a base de cálculo como a forma mais equitativa de medir – em regra – a capacidade contributiva do contribuinte, sendo este o arcabouço constitucional do tributo previsto no artigo 156 da Carta Magna, com a correspondente especificação pela LC 116/03.

Ressalte-se que à sociedade uniprofissional com faturamento reduzido, recolher o ISSQN sob o regime de tributação fixa, poderá atrair a tributação confiscatória eis que o pagamento poderá ser bastante elevado para um faturamento consideravelmente reduzido, fator não aplicado às sociedades com faturamento razoável.

Mais recentemente, o seguinte aresto também foi exarado pelo STJ, no mesmo sentido de garantir a “possibilidade” de opção pelo regime tributário do valor fixo:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. BASE DE CÁLCULO. TRATAMENTO DIFERENCIADO CONFERIDO ÀS SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS. ARTIGO 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI

406/68. NORMA NÃO REVOGADA PELA LEI COMPLEMENTAR 116/2003. PRECEDENTES. 1. Segundo a jurisprudência firmada no âmbito da 1ª Seção do STJ, o tratamento diferenciado dispensado às sociedades profissionais, nos moldes do artigo 9º do Decreto-Lei 406/68, não foi revogado pela Lei Complementar 116/03. Precedentes: AgRg no Ag 1.229.678/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.08.2010, DJe 28.09.2010; REsp 1.184.606/MT, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 22.06.2010, DJe 01.07.2010; REsp 1.052.897/MG, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 02.04.2009, DJe 16.04.2009; e REsp 1.016.688/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 06.05.2008, DJe 05.06.2008. 2. Assim, as sociedades prestadoras de serviços profissionais (serviços médicos, entre outros) sujeitam-se à tributação do ISS na forma do § 1º, do artigo 9º, do Decreto-Lei 406/68, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, ex vi do disposto no § 3º, da referida norma legal. 3. Recurso especial municipal desprovido. (REsp 919.067/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/08/2011, DJe 09/08/2011)

Neste último precedente, calha destacar o seguinte excerto do voto prolatado pelo Exmo. Sr. Ministro Relator:

Decidiu o acórdão embargado que a sociedade de contadores, ora embargante, **não deveria gozar do benefício** para o cálculo e **recolhimento privilegiado** do ISS, porque não comprovadas, na instância ordinária, a sua natureza não empresarial e a prestação de serviços de forma pessoal, requisitos necessários para tanto. Desse modo, o acórdão embargado alinhou-se à orientação mais recente desta Corte Superior de Justiça que exige, para o direito ao **benefício** do cálculo diferenciado do ISS, a necessidade não só de que os serviços prestados estejam inclusos na lista anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 ou, ainda, de que sejam prestados de forma pessoal pelos profissionais e, assim, prestados no próprio nome dos profissionais habilitados ou sócios, sob sua total e exclusiva responsabilidade pessoal, mas tem como absolutamente necessária a ausência de estrutura ou intuito empresarial, o que não se configurou no caso. **(grifamos)**

Veja-se que ao falar em benefício, o Min. Zavascki expressamente reconhece à sociedade uniprofissional o direito de ser tributado no regime diferenciado, se assim for de sua vontade. Deixou de conhecer como obrigatória a filiação a este regime de apuração baseado no valor fixo do tributo.

Todo e qualquer benefício fiscal, como o recolhimento do ISSQN de maneira fixa, deve ser interpretado restritivamente, sendo um autêntico regime de exceção, e somente será aplicado se assim exigir expressamente o interessado.

Caso não preencha os requisitos legais, ou opte por outro regime de apuração do imposto, as sociedades uniprofissionais devem ser tributadas pela regra geral (tributação sobre o valor da prestação do serviço, mediante incidência da alíquota cabível, segundo a legislação municipal correlata).

Discorda-se em parte, e com todas as vênias, do que elaborou Paulsen(2010) no seguinte trecho de sua obra *Curso de direito tributário completo*:

As sociedades de profissionais que exercem profissão regulamentada continuam, portanto, constituindo exceção à base de cálculo ordinária do ISSQN (preço do serviço). A apuração do *quantum debeatur* da exação deve tomar como base o número de profissionais inscritos, consoante § 3º do art. 9º do DL 406/68. *Não é dado aos Municípios desconsiderar o sistema de tributação por valor fixo, tampouco condicionar a aplicação de tal regime ao cumprimento de requisitos não previstos em lei complementar.*
(grifamos)

A apuração do *quantum*, como já mencionado, segue a lógica da opção pelo regime mais benéfico, em face da leitura conjunta dos parágrafos 1ª e 3º do DL 406/68. A legislação complementar facultou a opção pelo regime quando utilizou a conjunção “ou” entre fixo e variável, indicando, resalte-se uma vez mais, a eleição do regime.

Ademais, obrigar alguém a entrar em um ou outro regime, sem possibilidade de escolha, equivale a negar as próprias regras e princípios constitucionais. Como se vem dizendo, um sistema baseado na solidariedade e redistributividade deve alcançar o máximo de eficácia através da correta adequação da carga tributária. E, assim sendo, a administração pública deve dar ao contribuinte a opção de ingressar naquele regime que lhe resulta mais vantajoso do ponto de vista da adequação a sua atividade.

Na medida em que o contribuinte possui o dever de contribuir, essa contribuição deve ocorrer nos limites de sua possibilidade. E é neste contexto que a manutenção do direito à escolha do regime de apuração e recolhimento mantém o equilíbrio necessário entre o dever de pagar e a capacidade para pagar.

2.4 DEFINIÇÃO DE PROFISSIONAL HABILITADO PARA COBRANÇA DO ISSQN FIXO EM SOCIEDADES DE ADVOGADOS.

Tão logo o Supremo Tribunal Federal sedimentou o posicionamento quanto à possibilidade de cobrança de ISSQN de sociedades uniprofissionais por valor fixo, os diversos

municípios brasileiros – no caso concreto o de Teresina/PI – começaram a definir de forma aleatória quais profissionais deveriam ser incluídos no regime de cálculo.

Quanto aos escritórios de advocacia, possível a atuação de advogados sob a forma de sócios, associados, empregados e, conforme pontuado na introdução deste artigo, em forma de parceria esporádica.

Impõe-se definir quais os limites à atuação do Fisco Municipal: todos os profissionais que alguma vez já foram substabelecidos pelos sócios do escritório devem figurar como contribuintes do ISSQN em valor fixo ou tão somente os sócios?

A realidade é que a legislação do Município de Teresina/PI não esmiúça quais seriam os profissionais sujeitos ao cômputo para cobrança do valor do ISSQN fixo. É dizer, nos casos concretos, permanece ao arbítrio do auditor fiscal a definição de quais profissionais serão ou não abrangidos para efeitos de cobrança.

Contudo, em uma leitura sistemática do Estatuto da Advocacia, Lei 8.906/94, tem-se no Capítulo IV – Das sociedades de advogados, que os advogados podem reunir-se sob a forma de sociedade civil, permanecendo os sócios ilimitada e subsidiariamente respondendo pelos danos eventualmente causados a clientes.

O Estatuto disciplina, ainda, a contratação de advogados sob a forma de empregados, permanecendo, contudo, os sócios respondendo na forma acima identificada. Assim, em que pese o Regulamento Geral do Estatuto da Advocacia e da OAB prever em seus artigos 39 e 40 a figura do advogado associado, além do advogado empregado, a Lei 8.906 tão somente determina a responsabilidade pessoal pelos atos das sociedades de advogado aos sócios⁵.

É dizer, no que tange aos escritórios de advocacia, apenas e tão somente os sócios respondem subsidiária e ilimitadamente pelos atos praticados pela sociedade. Aos demais integrantes do escritório (advogados empregados ou associados) não lhes é atribuída legalmente qualquer responsabilidade neste sentido.

Ademais, consoante disposto no §3º, do artigo 15, da Lei 8.906, as procurações serão outorgadas aos advogados individualmente, apenas fazendo referência às sociedades a que fazem parte.

Todo o trabalho do advogado é, pois, desenvolvido sob a responsabilidade pessoal dos sócios da sociedade, não havendo que se falar em responsabilidade exclusiva do advogado associado ou empregado, como ocorre, por exemplo, em sociedades uniprofissionais médicas.

⁵Artigo 17. Além da sociedade, o sócio responde subsidiária e ilimitadamente pelos danos causados aos clientes por ação ou omissão no exercício da advocacia, sem prejuízo da responsabilidade disciplinar em que possa incorrer.

Isto porque o próprio Regulamento Geral do Conselho Federal da OAB estabelece que as atividades profissionais privativas dos advogados são exercidas individualmente, ainda que revertam à sociedade os respectivos honorários⁶.

A advocacia é, pois, atividade que se diferencia completamente das demais previstas no referido decreto (a exemplo de serviços médicos, psicológicos e de enfermagem), eis que legalmente as sociedades de advogados são impedidas de possuírem caráter mercantil, conforme estabelecido pelo artigo 16, da Lei 8.906/94.

Além disso, o direito tributário deve buscar nos princípios do direito privado a definição, o conteúdo e o alcance de seus institutos, conceitos e formas (art. 109, CTN), não podendo modificá-los para definir ou limitar competências tributárias. É de se concluir, pois, que a interpretação do DL 406/68 deve ser feita em conjunto com a Lei 8.906/94 quanto às sociedades de advogados.

O advogado contratado não presta serviços em nome da sociedade, mas em nome próprio, eis que as procurações devem ser outorgadas de forma individual. E, mesmo os advogados associados, estes devem firmar contrato de prestação de serviços e prestarem serviços individual, pessoal e especificamente, ainda que revertam os honorários à sociedade, como descrito pelo Regulamento Geral.

Assim, uma vez que o parágrafo 3º, do artigo 9º, do DL 406/68 exige que o profissional habilitado **preste serviços em nome da sociedade**, embora assumindo responsabilidade pessoal, para que seja considerado no cálculo da tributação do ISSQN fixo, há de se concluir que no caso específico das sociedades de advogados, a tributação em regime fixo deve levar em consideração tão somente os sócios registrados no contrato social junto à Ordem dos Advogados do Brasil.

Este item merece esclarecimentos mais elaborados, pelo que nos reservamos a esmiuçá-lo em posterior artigo.

3. A ANÁLISE DO CASO CONCRETO: A LEGISLAÇÃO MUNICIPAL DE TERESINA/PI CONSIDERA O REGIME DE VALOR FIXO UMA EXCEÇÃO.

⁶**Regulamento Geral da OAB. Artigo 37.** Os advogados podem reunir-se, para colaboração profissional recíproca, em sociedade civil de prestação de serviços de advocacia, regularmente registrada no Conselho Seccional da OAB em cuja base territorial tiver sede. **Parágrafo único.** As atividades profissionais privativas dos advogados são exercidas individualmente, ainda que revertam à sociedade os honorários respectivos.

Chegados a este ponto, necessário analisar a legislação tributária do município de Teresina/PI para demonstrar que a norma local já considera a possibilidade de eleição do regime tributário mais benéfico ao contribuinte.

O regime da LC 116/2003 e do DL 406/68 são compatíveis, como demonstrou a análise das ementas do STF e do STJ. Veja-se, ainda, que este último Tribunal coloca o regime de recolhimento fixo como opção do contribuinte.

A lei complementar municipal (lei complementar 3.606/2006) estabelece em seu art. 100 o conceito de contribuinte do ISS:

Art. 100. Contribuinte do imposto é o prestador do serviço, assim entendida a pessoa física ou jurídica, com ou sem estabelecimento fixo, que exerça, habitual ou temporariamente, individualmente ou em sociedade, qualquer das atividades relacionadas no Anexo VII, deste Código.

Primeira ilegalidade patente da legislação municipal é o estabelecimento de requisitos não previstos na LC 116/2003 para se definir quem é o contribuinte sujeito ao regime do recolhimento através do valor fixo. O parágrafo único do art. 100 acima citado aduz que as sociedades uniprofissionais somente serão consideradas como tal se:

(a) todos os sócios possuírem a mesma habilitação profissional e prestarem serviços em nome da sociedade;

(b) assumam a responsabilidade pessoal pela prestação dos serviços nos termos da lei que rege a profissão;

(c) possua até três empregados não habilitados para cada sócio ou empregado habilitado;

(d) não possua em seu quadro societário pessoa jurídica;

(e) não exerça atividade diversa da habilitação dos sócios; e

(f) não exerça qualquer atividade que constitua elemento de empresa, nos termos do Código Civil Brasileiro.

O art. 100 da lei municipal 3.606/06 seria ilegal pois exige elementos que a LC 116/2003 ou o DL 406/68 não erigemem momento algum para tratar a sociedade uniprofissional como tal.

Seguindo adiante, observa-se que a própria legislação municipal coloca o regime fixo do ISSQN incidente sobre as sociedades de profissionais como manifesta opção do contribuinte. Ao estabelecer a responsabilidade tributária, diz a lei complementar municipal 3.606/2003:

Art. 102. São responsáveis quanto à retenção e o recolhimento do ISS, ainda que alcançadas por imunidade ou isenção tributária, as pessoas jurídicas de direito público ou de direito privado, quando efetuarem pagamento de serviços a pessoas físicas ou jurídicas, cadastradas ou não no Município, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais, abaixo relacionados:

[...]

§ 4º O ISS também deverá ser retido e recolhido, pelos substitutos tributários, na hipótese de serviço prestado:

[...]

V – por sociedade civil de profissionais que alegar e não apresentar certificado de sociedade civil e Certidão Negativa de Débitos municipal;

No art. 100 não se fala do “certificado de sociedade civil”, Porém, no art. 102 introduz-se tal noção. Apenas no **Decreto 7.232/2006**, o qual regulamenta a lei 3.606/2006, se define tal “certificado”, observando-se o seguinte:

§ 2º A solicitação de enquadramento de pessoa jurídica como Sociedade de Profissionais será dirigida ao Secretário Municipal de Finanças, que após análise e deferimento, expedirá o Certificado de Sociedade de Profissionais, com validade de 03 (três) anos, conforme o Anexo VI, deste Regulamento.

[...]

§ 5º A Sociedade de Profissionais que, a qualquer tempo, deixar de preencher os requisitos de enquadramento ou quando espontaneamente optar pela exclusão desta condição, deve comunicar as circunstâncias à Secretaria Municipal de Finanças - SEMF, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ocorrência, sujeitando-se, a partir de então, ao recolhimento dos tributos, com base na receita auferida, sobre fatos geradores apurados após a situação que tiver motivado o desenquadramento.

Destaca-se que a legislação tributária de regência estabelece o regime de tributação fixa por sócio, na forma do DL 406/68, como uma opção, dado o uso do verbo “solicitar” ao Secretário de Finanças do Município o enquadramento como tal. Observa-se também o caráter opcional do regime de tributação fixa pelas sociedades profissionais com a redação do §5º do art. 100 do Decreto 7.232/07, cuja expressão “quando espontaneamente optar pela exclusão desta condição”.

A interpretação sistemática da legislação tributária municipal, portanto, permite prever o seguinte:

(a) quando a sociedade de profissionais preencher os requisitos relacionados na lei 3606/2006, optará ou não pelo regime fixado DL 406/68, pedindo tal certificação ao Secretário de Finanças, consoante decreto 7232/2007;

(b) quando for emitido o certificado de sociedade de profissionais, a sociedade estará sujeita do recolhimento fixo mensal do art. 119 da lei 3606/2006, regulamentado pelo decreto 7232/2007;

(c) a sociedade de profissionais pode optar por sair do regime de tributação fixa mensal, bastando, para isso, solicitar baixa do certificado de sociedade de profissionais na forma do que dispõe o art. 100 do decreto 7232/2007;

Logo, aplicando-se o art. 111 do CTN⁷, a legislação tributária deve ser interpretada de maneira restritiva e literal, afastando a legalidade da autuação fiscal sobre as sociedades de advogados.

Ora, pelo que consta na legislação tributária municipal, apenas o Sr. Secretário Municipal de Finanças pode classificar a sociedade de profissionais como tal. Além disso, somente pode fazê-lo mediante provocação da própria sociedade.

Não cabe a qualquer fiscal de tributos do município auto imputar-se nas funções do Secretário. Trata-se de manifesta violação aos princípios da vinculação dos atos administrativos, bem como à estrita legalidade tributária.

Contudo, inúmeras autuações foram realizadas desconstituindo-se a tributação sob o regime de faturamento e se lhes aplicando o regime fixo, calculando-se o valor incidente sobre cada profissional que um dia já haja passado pelo escritório, utilizando-se como parâmetro tão somente procurações encontradas em autos judiciais, independente de qualquer vínculo societário.

As autuações são, pois, manifestamente ilegais. Houve ação com excesso de poder. Deve-se, nitidamente, restaurar a ordem do Estado Democrático de Direito, preservando não só a possibilidade de opção pelo regime tributário específico (se fixo mensal ou mesmo se incidente sobre o valor dos serviços prestados pela aplicação da alíquota de 3%) a ser seguido pelas sociedades de advogados.

Como demonstrado anteriormente, o recolhimento do ISS de forma fixa é um regime de APURAÇÃO excepcional, optativo: cabe ao contribuinte escolher ou não tal regime. Tal qual acontece com o regime do SIMPLES ou mesmo a tributação do IRPJ pelo lucro

⁷ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

presumido ou pelo lucro real, a adoção de um ou outro regime é de típica eleição pelo contribuinte. Veja-se a jurisprudência neste sentido:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. RECOLHIMENTO DE IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LUCRO REAL OU PRESUMIDO. ART. 13º, § 1º, DA LEI 9.718/98. OPÇÃO IRRETRATÁVEL.

1- Tendo a contribuinte optado pela forma de pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro com base no lucro presumido, esta será irretratável para todo o ano-calendário, segundo o art. 13º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

2 - O regime de apuração com base no lucro presumido foi instituído com vistas a facilitar o recolhimento dos tributos e reduzir os elevados custos com a manutenção de escrituração comercial e fiscal e com outras obrigações acessórias exigidas para a apuração do lucro real. *Trata-se, a toda evidência, de dispositivo legal editado a benefício dos contribuintes e sua adoção, facultativa que é, dá-se por opção, não havendo qualquer obrigatoriedade.* Assim é que, optando, voluntariamente, pelo regime do lucro presumido, a pessoa jurídica, em relação ao ano-calendário, estará obrigada a obedecer a este regime.

3 - A alegação de inconstitucionalidade do art. 13º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 não existe, pois ao fazer a opção a impetrante por recolher os seus tributos com base no lucro presumido, submeteu-se ao comando da lei, não podendo, no curso do ano, reverter a situação se a lei à época em que optou dispunha expressamente sobre essa impossibilidade. Ademais, havendo saldo de imposto pago a maior, a pessoa jurídica poderá compensá-lo com o imposto devido, correspondente aos períodos de apuração subsequentes, facultado o pedido de restituição (art. 7º, § 3º, da Lei nº 9.430/96). 4 - Apelação não provida.

(TRF-1 - AMS: 200001000740543 MG 2000.01.00.074054-3, Relator: JUIZ FEDERAL GRIGÓRIO CARLOS DOS SANTOS, Data de Julgamento: 19/11/2013, 5ª TURMA SUPLEMENTAR, Data de Publicação: e-DJF1 p.75 de 27/11/2013)

O que se defende é que o regime de apuração do ISSQN pelo valor fixo, tal qual reconhecido pela jurisprudência pátriamutatis mutandis, é opcional às sociedades profissionais que assim desejem fazê-lo, tal qual reconhecido na própria legislação municipal.

Não se pode mesclar um e outro. E a obrigação mencionada pelo STJ, por exemplo, é a de que aos municípios não lhes é dado ignorar esse regime, pondo-o à disposição dos contribuintes. Porém, em nome da isonomia entre os contribuintes, deve ser dada a possibilidade de escolha entre um e outro regime, tal qual ocorre na legislação federal.

O DL nº 406/68 não previu o tratamento diferenciado para toda e qualquer sociedade. Aliás, o referido decreto-lei afirmou que o recolhimento será por valor fixo ou variável. Apenas aquelas que se revistam de caráter não-mercantil poderiam optar pelo regime fixo.

Observa-se, ainda, que não garantir a possibilidade de opção esvazia o próprio conceito de “benefício” erigido pelo STJ como sendo o diferencial do sistema da norma de 68, levando o município ao descumprimento de toda a jurisprudência sobre o assunto.

4. CONCLUSÃO.

Os princípios constitucionais tributários, especialmente o princípio da capacidade contributiva, demandam uma interpretação da legislação tributária ordinária conforme os postulados estabelecidos pela Carta Magna. A capacidade contributiva corresponde a um valor moral introduzido no sistema pela Constituição, obrigando a autoridade municipal a garantir o regime de arrecadação mais adequado à proteção dessa capacidade contributiva.

Em consonância com o princípio da capacidade contributiva, percebe-se que o ordenamento jurídico pátrio garante ao contribuinte duas opções de regime de apuração do ISSQN para as sociedades de advogados: o regime calculado sobre o percentual do faturamento, previsto na LC 116/2003 ou o regime previsto no DL 406/68, qual seja, valores fixos calculados por profissional habilitado que preste serviços em nome da sociedade.

No caso específico das sociedades de advogados, não há como se considerar no cálculo do tributo fixo qualquer outro profissional que não os sócios devidamente registrados no Contrato Social junto à Ordem dos Advogados do Brasil.

Apenas os sócios apresentam capacidade contributiva em relação aos demais membros da sociedade. Considerado que os serviços são prestados por conta e a ordem dos sócios, são estes que prestam serviços de forma pessoal e com total responsabilidade pelos atos da sociedade, eis que desprovida esta de caráter mercantil.

Ressalte-se, inclusive, que até mesmo os atos praticados pelos advogados não sócios o são de forma pessoal, independente da sociedade, nos termos do parágrafo único, do artigo 37, do Regulamento Geral.

É de se concluir, pois, que qualquer atuação do Fisco Municipal que fuja às delimitações aqui estatuídas estará eivada de vícios e dissonante da legislação pátria e à interpretação dada pelos Tribunais Superiores pátrios.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BUFFON, Marciano. **A crise estrutural do Estado contemporâneo: a falência da neotributação e a reconstrução do fundamento da solidariedade**. In MORAIS, José Luis Bolzan de. *O Estado e suas crises*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

FOLLONI, André. **Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito tributário com isso?** In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do direito tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

GALLO, Franco. **Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos**. Madrid: Marcial Pons, 2011.

GRONDIN, Jean (org.). **O pensamento de Gadamer**. São Paulo: Paulus, 2012.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998.

NINO, Carlo Santiago. **Ética e direitos fundamentais**. São Leopoldo: Unisinos, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo : Saraiva, 2011.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y del contribuyente**. Madrid: Marcial Pons, 2002.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007.