

Editor: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-assistente: Michell Przepiorka Vieira

ISSN 1415-8124

REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

RDTA

43

2º Semestre 2019

Current Issues of Tax Law Review

N. 43 – 2019 / 2nd Semester



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

O REGIME TRIBUTÁRIO DO ISS PARA AS SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS E SUA APLICAÇÃO PARA SOCIEDADES SIMPLES LIMITADAS

TAX ON SERVICES' PROFESSIONAL COMPANIES REGIME AND ITS APPLICATION TO LIMITED LIABILITY "SOCIEDADE SIMPLES"

Alexandre Evaristo Pinto

Doutorando em Direito Econômico Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Comercial pela USP. Especialista em Direito Tributário pela USP. Coordenador do MBA IFRS da FIECAFI. Conselheiro Julgador do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) e Conselho Municipal de Tributos (CMT). São Paulo/SP. E-mail: alexandre.pinto@usp.br

Recebido em: 13-03-2019

Aprovado em: 08-11-2019

RESUMO

Este artigo tem por objetivo examinar a aplicação do regime tributário do ISS de sociedades uniprofissionais para as sociedades simples organizadas sob a forma de sociedades limitadas. Para tanto, será feita uma análise do regime de tributação das sociedades uniprofissionais pelo ISS, sobretudo descrevendo as hipóteses de proibição de tal regime no Município de São Paulo, e do regime societário das sociedades que prestam serviços de natureza intelectual, científica ou artística, de modo que serão expostas as características que distinguem a sociedade empresária e a sociedade simples.

PALAVRAS-CHAVE: ISS, SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL, TRIBUTAÇÃO POR ALÍQUOTA FIXA, TEORIA DA EMPRESA, SOCIEDADE SIMPLES, RESPONSABILIDADE LIMITADA

ABSTRACT

The purpose of this article is to examine the application of the tax on services' professional companies regime to "sociedade simples" companies organized in the form of limited liability companies. For this purpose, an

analysis of tax on services' professional companies regime will be made, especially describing the hypothesis of prohibition to this regime in the city of São Paulo, and the corporate regime of companies that provide intellectual, scientific or artistic services, so that the characteristics that distinguish the enterprises and "sociedade simples" will be exposed.

KEYWORDS: TAX ON SERVICES, PROFESSIONAL COMPANIES, TAXATION BY FIXED RATE, ENTERPRISE THEORY, "SOCIEDADE SIMPLES", LIMITED LIABILITY

1. INTRODUÇÃO

O Decreto-lei n. 406/1968 instituiu um regime de tributação do Imposto sobre Serviços (ISS) específico para as sociedades uniprofissionais que prestam alguns serviços nele listados, pelo qual o ISS será recolhido à alíquota fixa calculada em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, mas que assuma responsabilidade pessoal por tal prestação.

Ocorre que o alcance dos beneficiários de tal regime de tributação tem sido bastante restringido no âmbito da legislação municipal. A título de ilustração, leis dos Municípios de São Paulo/SP¹, Rio de Janeiro/RJ², Porto Alegre/RS³ e Belo Horizonte/MG⁴ preveem uma

-
- 1 Lei n. 13.701/2003 do Município de São Paulo/SP: "Art. 15. Adotar-se-á regime especial de recolhimento do Imposto: (Vide Lei nº 14.042/2005)
II – quando os serviços descritos nos subitens 4.01, 4.02, 4.06, 4.08, 4.11, 4.12, 4.13, 4.14, 4.16, 5.01, 7.01 (exceto paisagismo), 17.13, 17.15, 17.18 da lista do caput do artigo 1º, bem como aqueles próprios de economistas, forem prestados por sociedade constituída na forma do parágrafo 1º deste artigo, estabelecendo-se como receita bruta mensal o valor de R\$ 800,00 (oitocentos reais) multiplicado pelo número de profissionais habilitados.
§ 1º As sociedades de que trata o inciso II do caput deste artigo são aquelas cujos profissionais (sócios, empregados ou não) são habilitados ao exercício da mesma atividade e prestam serviços de forma pessoal, em nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da legislação específica".
- 2 Lei n. 3.720/2004 do Município do Rio de Janeiro/RJ: "Art. 6º. Não se enquadram nas disposições do art. 5º, devendo pagar o Imposto sobre Serviços tendo como base de cálculo o total das receitas auferidas no mês de referência, as sociedades:
I – cujos sócios não possuam, todos, a mesma habilitação, na forma da legislação que regula o respectivo exercício profissional;
II – cujos serviços não se caracterizem como trabalho pessoal dos sócios;
III – que exerçam atividade diversa da habilitação profissional dos sócios;
IV – que tenham sócio pessoa jurídica ou que sejam sócias de outra sociedade;
V – que tenham sócio que delas participe exclusivamente para aportar capital ou administrar;
VI – que sejam filiais, sucursais, agências ou escritórios de representação de sociedades sediadas no exterior;
VII – que exerçam o comércio;
VIII – que se caracterizem como empresárias ou cuja atividade constitua elemento de empresa; ou
IX – que terceirizem ou repassem a terceiros quaisquer serviços relacionados a sua atividade-fim".
- 3 Lei Complementar n. 7/1973 do Município de Porto Alegre/RS: "Art. 20. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. [...] § 3º Quando os serviços a que se referem às alíneas abaixo forem prestados por sociedades, independentemente do número de funcionários que possuírem, essas ficarão sujeitas ao imposto na forma do parágrafo anterior, 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:
§ 4º Para fins do parágrafo anterior, considera-se sociedades de profissionais aquelas:
I – que não explorem atividade estranha à habilitação profissional de seus sócios;
II – em que, relativamente à execução de sua atividade-fim, não ocorra a participação de pessoa jurídica ou de pessoa física inabilitada;"
- 4 Lei n. 8.725/2003 do Município de Belo Horizonte/MG: "Art. 13. Quando os serviços de médico, enfermeiro, obstetra, ortóptico, fonoaudiólogo, protético, médico veterinário, contador, técnico em contabilidade, agente da propriedade industrial, advogado, engenheiro, arquiteto, urbanista, agrônomo, dentista, economista e psicólogo forem prestados por sociedades constituídas por profissionais de mesma habilitação, o ISSQN devido será exigido mensalmente em relação a cada sócio da sociedade, bem como em relação a cada profissional habilitado, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal nos termos da lei aplicável. (Redação dada pela Lei nº 9799/2009)
§ 1º O disposto neste artigo não se aplica à sociedade que apresente qualquer uma das seguintes características:
I – natureza comercial;
II – sócio pessoa jurídica;

série de situações jurídicas que implicam a proibição do regime de ISS das sociedades uniprofissionais.

Cumprido notar ainda que, em abril de 2019, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou, no âmbito do Recurso Extraordinário n. 940.769/RS⁵, com repercussão geral, a inconstitucionalidade de dispositivo da Lei Complementar n. 7/1973 do Município de Porto Alegre, que estabelecia impeditivos à utilização do regime tributário de sociedade uniprofissional às sociedades de advogados.

Embora tal precedente seja de notável importância, se faz necessário ressaltar que o caso analisado pelo STF dizia respeito tão somente às sociedades de advogados, e tais sociedades possuem um regime societário bastante específico, com registro de seus atos constitutivos no Conselho Seccional da Ordem dos Advogados do Brasil⁶, de modo que isso faz com que não existam sociedades de advogados constituídas sob a forma de sociedade limitada.

No tocante às sociedades uniprofissionais que não sejam sociedades de advogados, vale mencionar que, além das previsões legais de diversos municípios acerca de situações que impedem o regime tributário de sociedade uniprofissional, nota-se que a restrição ao uso de tal regime tem sido ampliada por meio de atos das Administrações Tributárias Municipais, o que pode ser exemplificado no Município de São Paulo, onde foram editadas a Súmula Vinculante Administrativa n. 4 de 2010 e o Parecer Normativo SF n. 3/2016, ambos trazendo uma proibição ao regime das uniprofissionais às sociedades que se revistam sob a forma de sociedades limitadas.

Em igual sentido, foi editada a Instrução Normativa SMF n. 23/2014 no Município do Rio de Janeiro⁷, que vedou o regime de sociedades uniprofissionais para sociedades registradas no

III – atividade diversa da habilitação profissional dos sócios;

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

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

VI – caráter empresarial;

VII – sociedade pluriprofissional, constituída por sócios com habilitações profissionais diferentes;

VIII – terceirização de serviços vinculados a sua atividade fim a outra pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 9799/2009)".

5 Recurso Extraordinário n. 940.769/RS: "Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 918 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, com a declaração incidental de inconstitucionalidade dos arts. 20, § 4º, II, da Lei Complementar 7/73, e 49, IV, §§ 3º e 4º, do Decreto 15.416/2006, ambos editados pelo Município de Porto Alegre, nos termos do voto do Relator, vencido o Ministro Marco Aurélio. Em seguida, por maioria, fixou-se a seguinte tese: 'É inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei nacional', vencido o Ministro Marco Aurélio. Falaram: pela recorrente, o Dr. Rafael Nichele; pelo recorrido, o Dr. Roberto Silva da Rocha, Procurador do Município de Porto Alegre; pelo amicus curiae Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras – ABRASEF, o Dr. Ricardo Almeida Ribeiro da Silva; pelo amicus curiae Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB, o Dr. Matheus Reis e Montenegro; pelo amicus curiae Centro de Estudos das Sociedades de Advogados – CESA, o Dr. Gustavo Brigagão; e, pela Procuradoria-Geral da República, o Dr. Humberto Jacques de Medeiros, Subprocurador-Geral da República. Ausentes, justificadamente, os Ministros Celso de Mello, Gilmar Mendes e Roberto Barroso. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 24.04.2019".

6 Lei n. 8.096/1994: "Art. 15. Os advogados podem reunir-se em sociedade simples de prestação de serviços de advocacia ou constituir sociedade unipessoal de advocacia, na forma disciplinada nesta Lei e no regulamento geral. (Redação dada pela Lei nº 13.247, de 2016) § 1º A sociedade de advogados e a sociedade unipessoal de advocacia adquirem personalidade jurídica com o registro aprovado dos seus atos constitutivos no Conselho Seccional da OAB em cuja base territorial tiver sede. (Redação dada pela Lei nº 13.247, de 2016)".

7 Instrução Normativa SMF n. 23/2014: "Art. 1º Para os fins do disposto no inciso VIII do art. 6º da Lei nº 3.720, de 5 de março de 2004, consideram-se empresárias as sociedades de profissionais:
I – que sejam registradas no Registro Público de Empresas Mercantis;
II – que não sejam constituídas sob a forma de sociedade simples pura, assim entendida aquela que não adote um dos tipos societários regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil Brasileiro;

Registro Público de Empresas Mercantis ou que não sejam sociedades simples puras, isto é, aquelas que não adotem um dos outros tipos societários regulados no Código Civil.

Dessa forma, verifica-se que as Administrações Tributárias Municipais têm ido além dos limites da lei ao vedar o regime de tributação das sociedades uniprofissionais não apenas àquelas que possuem caráter empresarial, mas também às que adotem a forma de sociedade limitada, ainda que constituídas como sociedades simples, independentemente da análise de seu caráter empresarial ou não.

Aqui cumpre salientar que a figura da sociedade simples surge com a edição do atual Código Civil em 2002, no entanto, ela não possui uma definição precisa, sendo conceituada de forma residual como sociedade não empresária.

Ao definir o empresário no seu art. 966, o Código Civil exclui desse conceito aquele que 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.

Ademais, o art. 983 do Código Civil possibilitou que a sociedade simples se constituísse também sob a forma de qualquer um dos tipos societários regulados nos arts. 1.039 a 1.092 do Código Civil, de modo que é frequente que sociedades cujo objeto é a prestação de serviços intelectuais, científicos ou artísticos se constituam sob a forma de sociedade simples limitada.

A Secretaria da Fazenda do Município de São Paulo vem desenquadrando ou indeferindo o enquadramento de diversas sociedades simples limitadas pelo fato de tais sociedades serem constituídas sob a forma de sociedades limitadas, decisões estas que têm sido confirmadas no âmbito do Conselho Municipal de Tributos⁸.

Vale ressaltar, ainda, que, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), há tanto decisões no sentido de que sociedades de profissionais constituídas sob a forma de sociedade limitada (e que apresentam caráter empresarial) não podem usufruir do regime tributário de ISS das sociedades uniprofissionais⁹, quanto no sentido de que elas podem

III – que tenham se declarado como empresárias para quaisquer fins;

IV – que façam a distribuição de lucros ou resultados de forma desvinculada do trabalho pessoal dos sócios;

V – cuja organização dos fatores de produção se sobreponha ao caráter pessoal do trabalho desempenhado pelos profissionais habilitados;

VI – que adotem como nome espécie diversa da firma social; ou

VII – que se utilizem de nome fantasia, marcas ou patentes”.

8 Processos recentes do Conselho Municipal de Tributos em tal sentido: 6017.2018.0073181-6, 6017.2018.0071817-8, 6017.2018.0053318-6, 6017.2018.0053314-3, 6017.2018.0053311-9, 6017.2018.0017407-0, 6017.2018.0005584-5, 6017.2017.0044872-1, 6017.2017.0036173-1, 6017.2018.0076376-9, 6017.20190011889-0, 6017.2019.0022055-4, 6017.2019.0014360-6, 6017.2018.0020207-6 e 6017.2019.0014418-1. Em sentido contrário: 6017.2019.0010858-4.

9 Processos do STJ em tal sentido: AgRg no AREsp n. 616.471/RS, AgRg no AREsp n. 133.757/RS, AgRg nos EREsp n. 941.870/RS e REsp n. 1.706.941/SP (dentre outros).

usufruir de tal regime quando não houver caráter empresarial e houver personalidade na prestação de serviços¹⁰.

Diante de tal cenário, se faz relevante discutir a compatibilidade de tal regime com o tipo societário das sociedades simples que se constituem sob a forma de sociedade limitada, a partir de uma análise doutrinária da sociedade simples, tipo societário relativamente recente e pouco estudado, sobretudo no âmbito do Direito Tributário.

2. REGIME GERAL DE TRIBUTAÇÃO DO ISS

O ISS é imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal, conforme estabelece o art. 156, inciso III, da Constituição Federal¹¹, incidindo sobre a prestação onerosa de serviços de qualquer natureza, excetuados os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como o de comunicação.

O serviço pode ser entendido como uma espécie do gênero trabalho, tendo como sua principal característica o fato de ser prestado em favor de terceiros. Nessa linha, Aires Barreto assevera que só há serviço no âmbito de uma relação jurídica, isto é, quando é prestado para terceiros¹².

Cumprir destacar que o ISS não incide sobre o serviço em si, mas sobre a prestação de serviço, que deve ser entendida como a circulação econômica de um bem de uma parte a outra¹³. Sérgio Pinto Martins¹⁴ divide as etapas econômicas pelas quais os bens são produzidos e distribuídos ao consumidor final em três: (i) etapa da produção; (ii) etapa da circulação ou distribuição; e (iii) etapa do consumo.

Na circulação de bens materiais, há diferença entre os momentos da produção e do consumo, ao passo que, na hipótese de bens imateriais (tais como serviços), tal diferença inexistente, uma vez que os serviços são consumidos no instante em que são produzidos, de modo que existe uma identidade no tempo e no espaço entre as etapas da produção, circulação e consumo¹⁵.

10 Processos do STJ em tal sentido: AgRg no AREsp n. 519.194/AM, REsp n. 1.512.652/RS e AgRg no REsp n. 1.205.175/RO.

11 Constituição Federal: "Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar dada pela Emenda: I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados".

12 BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 29.

13 MARTINS, Sérgio Pinto. Manual do Imposto sobre Serviços. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 31.

14 Idem, p. 33.

15 MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços. São Paulo: RT, 1984. p. 79.

Bernardo Ribeiro de Moraes afirma que, ao contrário do que acontece na venda de mercadoria, o resultado do serviço que beneficia um terceiro é um bem imaterial¹⁶. Na mesma linha, Sérgio Pinto Martins assevera que a prestação de um serviço é o oferecimento de um bem imaterial¹⁷.

Por sua vez, Roque Carrazza¹⁸ aponta que o conceito de serviço abriga toda e qualquer prestação de utilidade, quer seja material (tal como o serviço de concretagem) ou imaterial (tais como os serviços prestados por profissionais liberais *stricto sensu*).

Assim, a materialidade do ISS está na prestação de serviços. A produção de serviço e o consumo de serviço não estão compreendidos na hipótese tributária do ISS. Como consequência, a mera produção de bem imaterial para uso próprio não configura prestação de serviço, uma vez que o serviço não foi colocado em comércio, isto é, não entrou na etapa de circulação econômica.

No mesmo diapasão, o consumo ou a utilização do serviço pela própria pessoa que efetuou a atividade não podem ser entendidos como prestação de serviço¹⁹.

O contrato de prestação de serviços está regulado nos arts. 593 e seguintes do Código Civil. Conforme se depreende dos referidos dispositivos, verifica-se que o contrato de prestação de serviços pressupõe: (i) ao menos duas partes, o tomador e o prestador do serviço; (ii) o objeto, que pode ser qualquer espécie de serviço ou trabalho lícito; (iii) remuneração decorrente da prestação do serviço.

Dessa forma, no referido contrato, o prestador de serviços se obriga a prestar trabalho, e o tomador do serviço, por sua vez, se obriga a remunerá-lo²⁰.

O objeto do contrato de prestação de serviços é uma obrigação de fazer a ser executada pelo prestador que implicará uma utilidade (material ou imaterial) para o tomador do serviço.

A finalidade lucrativa do contrato de prestação de serviços é elemento fundamental para que haja tributação pelo ISS, de modo que Aires Barreto chega a afirmar que não haverá exigência do ISS quando não houver preço, uma vez que se trataria de serviço gracioso ou altruístico²¹.

16 Bernardo Ribeiro de Moraes assinala que o resultado do serviço é a “criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material”. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., p. 24

17 MARTINS, Sérgio Pinto. Op. cit., p. 36.

18 CARRAZZA, Roque Antônio. Grupo de empresas – autocontrato – não-incidência de ISS – questões conexas, Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, jul./2003. p. 116.

19 BARRETO, Aires F. Op. cit., p. 31.

20 MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., p. 83.

21 BARRETO, Aires F. Op. cit., p. 304-305.

No mesmo sentido, Bernardo Ribeiro de Moraes menciona que o agente que presta serviços sem vendê-los não realiza serviço econômico, mas simples serviço natural²².

Ante o exposto, o ISS somente alcança a prestação de serviço que é oferecida ao mercado pelo prestador em contrapartida à cobrança de um preço, e, como regra geral, a base de cálculo do imposto é o preço do serviço prestado, sobre a qual incidirá a alíquota correspondente.

3. REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO ISS PARA AS SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS NO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

Ainda que a questão da tributação das sociedades uniprofissionais seja relevante em diversos municípios, o foco deste artigo se dará no Município de São Paulo, diante das dezenas de autuações fiscais sobre o tema nos últimos anos²³.

A tributação diferenciada do ISS pelas sociedades uniprofissionais está prevista no § 3º do art. 9º do Decreto-lei n. 406/1968²⁴, que possibilita que alguns serviços (de médicos, enfermeiros, veterinários, contadores, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas, economistas e psicólogos), quando prestados por sociedades, fiquem sujeitos à alíquota fixa calculada em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal.

Em outras palavras, conforme acentua José Eduardo Soares de Melo, o ISS, na referida sistemática, não é cobrado de acordo com o volume de receitas que as sociedades auferem com suas atividades, mas conforme um valor previamente estipulado por profissional²⁵.

Ao buscar a motivação para tal sistemática diferenciada de cálculo, Rubens Gomes de Sousa assinala que o objetivo era evitar que o ISS viesse a se confundir com o imposto de renda sobre honorários ou salários, tal qual acontecia com o antigo imposto de indústrias e profissões, o que gerava sobreposições tributárias²⁶.

22 MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., p. 121.

23 A título exemplificativo, citem-se os referidos processos sobre o tema no Conselho Municipal de Tributos: 6017.2018.0073181-6, 6017.2018.0071817-8, 6017.2018.0053318-6, 6017.2018.0053314-3, 6017.2018.0053311-9, 6017.2018.0017407-0, 6017.2018.0005584-5, 6017.2017.0044872-1, 6017.2017.0036173-1, 6017.2018.0076376-9, 6017.20190011889-0, 6017.2019.0022055-4, 6017.2019.0014360-6, 6017.2018.0020207-6, 6017.2019.0014418-1 e 6017.2019.0010858-4.

24 Decreto-lei n. 406/1968: "Art. 9º. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.
§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho. [...]
§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável. (Redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 1987)".

25 MELO, José Eduardo Soares. ISS: aspectos teóricos e práticos. São Paulo: Dialética, 2008. p. 166.

26 SOUSA, Rubens Gomes de. O Imposto sobre Serviços e as sociedades prestadoras de serviços técnicos profissionais, Revista de Direito Público n. 20, São Paulo: RT, abr./maio, 1972.

Cumprido destacar que o Decreto-lei n. 406/1968 foi recepcionado como lei complementar pela Constituição Federal de 1988, e o seu § 3º do art. 9º não foi revogado pela Lei Complementar n. 116/2003.

No âmbito da Lei do Município de São Paulo, o regime de recolhimento do ISS pelas sociedades de acordo com o número de profissionais habilitados está previsto no art. 15 da Lei n. 13.701/2003 do Município de São Paulo²⁷.

Segundo o referido dispositivo normativo, as sociedades que são passíveis de serem beneficiárias desse regime tributário específico são aquelas cujos profissionais (sócios, empregados ou não) são habilitados ao exercício da mesma atividade e prestam serviços de forma pessoal, em nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da legislação específica.

O art. 15, § 2º, da Lei n. 13.701/2003²⁸ estabelece que não estão incluídas em tal regime tributário as sociedades que: (i) tenham como sócio pessoa jurídica; (ii) sejam sócias de outra sociedade; (iii) desenvolvam atividade diversa daquela a que estejam habilitados profissionalmente os sócios; (iv) tenham sócio que delas participe tão somente para aportar capital ou administrar; (v) explorem mais de uma atividade de prestação de serviços; (vi) terceirizem ou repassem a terceiros os serviços relacionados à atividade da sociedade; (vii) se caracterizem como empresárias ou cuja atividade constitua elemento de empresa; e (viii) sejam filiais, sucursais, agências, escritório de representação ou contato, ou qualquer outro estabelecimento descentralizado ou relacionado a sociedade sediada no exterior.

Assim, o art. 15 da Lei n. 13.701/2003 do Município de São Paulo trouxe uma série de situações que implicam o desenquadramento da sociedade do regime especial de cálculo do ISS nele previsto.

Dentre tais situações, consta a vedação para tal regime tributário para a sociedade que se caracterize como empresária ou cuja atividade constitua elemento de empresa.

27 Lei n. 13.701/2003: "Art. 15 – Adotar-se-á regime especial de recolhimento do Imposto: (Vide Lei nº 14.042/2005)

II – quando os serviços descritos nos subitens 4.01, 4.02, 4.06, 4.08, 4.11, 4.12, 4.13, 4.14, 4.16, 5.01, 7.01 (exceto paisagismo), 17.13, 17.15, 17.18 da lista do caput do artigo 1º, bem como aqueles próprios de economistas, forem prestados por sociedade constituída na forma do parágrafo 1º deste artigo, estabelecendo-se como receita bruta mensal o valor de R\$ 800,00 (oitocentos reais) multiplicado pelo número de profissionais habilitados.

§ 1º As sociedades de que trata o inciso II do caput deste artigo são aquelas cujos profissionais (sócios, empregados ou não) são habilitados ao exercício da mesma atividade e prestam serviços de forma pessoal, em nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da legislação específica".

28 Lei n. 13.701/2003: "Art. 15. [...] § 2º Excluem-se do disposto no inciso II do caput deste artigo as sociedades que:

I – tenham como sócio pessoa jurídica;

II – sejam sócias de outra sociedade;

III – desenvolvam atividade diversa daquela a que estejam habilitados profissionalmente os sócios;

IV – tenham sócio que delas participe tão-somente para aportar capital ou administrar;

V – explorem mais de uma atividade de prestação de serviços;

VI – terceirizem ou repassem a terceiros os serviços relacionados à atividade da sociedade; (Redação acrescida pela Lei nº 15.406/2011)

VII – se caracterizem como empresárias ou cuja atividade constitua elemento de empresa; (Redação acrescida pela Lei nº 15.406/2011)

VIII – sejam filiais, sucursais, agências, escritório de representação ou contato, ou qualquer outro estabelecimento descentralizado ou relacionado a sociedade sediada no exterior. (Redação acrescida pela Lei nº 15.406/2011)".

Vale salientar, ainda, que o § 7º do art. 15 da Lei n. 13.701/2003²⁹ dispõe que são consideradas empresárias aquelas que tenham por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito à inscrição no Registro Público das Empresas Mercantis, assim como o § 8º do art. 15 da Lei n. 13.701/2003³⁰ determina que se equiparam às sociedades empresárias aquelas que, embora constituídas como sociedade simples, assumam caráter empresarial, em função de sua estrutura ou da forma da prestação dos serviços.

Em 31 de dezembro de 2010, foi publicada pela Secretaria de Finanças do Município de São Paulo a Súmula Vinculante Administrativa n. 4³¹, que vedou a concessão do regime tributário de sociedades uniprofissionais a sociedades civis por quotas de responsabilidade limitada.

Por fim, em 28 de outubro de 2016, foi publicado o Parecer Normativo SF n. 3/2016³², que estabeleceu proibições ao exercício do regime especial de cálculo do ISS para as sociedades uniprofissionais para a pessoa jurídica que: (i) tenha mais de uma atividade profissional como objeto da prestação de serviço no contrato social; (ii) adote o modelo de sociedade limitada, uma vez que neste tipo societário o sócio não assume responsabilidade pessoal, sendo sua responsabilidade limitada à participação no capital social; (iii) mesmo não adotando o modelo de sociedade limitada, tenha profissional que responda de forma limitada; e (iv) tenha sócio cuja habilitação não alcance a totalidade do objeto social.

Dentre as hipóteses que não permitem o enquadramento da sociedade no regime especial de cálculo do ISS, o Parecer Normativo SF n. 3/2016 trouxe a proibição do regime à sociedade que tenha adotado o modelo de sociedade limitada, uma vez que neste tipo societário o sócio não assume responsabilidade pessoal, sendo sua responsabilidade limitada à participação no capital social.

29 Lei n. 13.701/2003: "Art. 15. [...]"

§ 7º Para fins do disposto no inciso VII do § 2º deste artigo, são consideradas sociedades empresárias aquelas que tenham por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito à inscrição no Registro Público das Empresas Mercantis, nos termos dos arts. 966 e 982 do Código Civil. (Redação acrescida pela Lei nº 15.406/2011)".

30 Lei n. 13.701/2003: "Art. 15. [...]"

§ 8º Equiparam-se às sociedades empresárias, para fins do disposto no inciso VII do § 2º deste artigo, aquelas que, embora constituídas como sociedade simples, assumam caráter empresarial, em função de sua estrutura ou da forma da prestação dos serviços. (Redação acrescida pela Lei nº 15.406/2011)

§ 9º Os incisos VI e VII do § 2º e os §§ 7º e 8º deste artigo não se aplicam às sociedades uniprofissionais em relação às quais seja vedado pela legislação específica a forma ou características mercantis e a realização de quaisquer atos de comércio. (Redação acrescida pela Lei nº 15.406/2011)".

31 Súmula Vinculante Administrativa n. 4 da Secretaria Municipal de Finanças da Cidade de São Paulo: "As sociedades civis por quota de responsabilidade não gozam do tratamento tributário de regime especial de recolhimento do ISS, previsto no parágrafo terceiro, do artigo 9º, do Decreto 406/68 e artigo 15, parágrafo primeiro, Lei 13.701/03".

32 Parecer Normativo SF n. 3/2016: "Art. 3º. Sem prejuízo do disposto nos artigos anteriores e no § 2º do art. 15 da Lei nº 13.701, de 2003, não faz jus ao regime especial próprio das Sociedades Uniprofissionais a pessoa jurídica que:

I – tenha mais de uma atividade profissional como objeto da prestação de serviço no contrato social;

II – adote o modelo de sociedade limitada, uma vez que neste tipo societário o sócio não assume responsabilidade pessoal, sendo sua responsabilidade limitada à participação no capital social, observado o disposto no art. 5º;

III – mesmo não adotando o modelo de sociedade limitada, tenha profissional que responda de forma limitada, observado o disposto no art. 5º;

IV – tenha sócio cuja habilitação não alcance a totalidade do objeto social".

4. DO REGIME JURÍDICO DA SOCIEDADE SIMPLES

A sociedade simples surge no Direito Brasileiro com a Lei n. 10.406/2002, que instituiu o Novo Código Civil Brasileiro. Todavia, o referido diploma legal não traz um conceito do que seria a sociedade simples, definindo-a de forma residual em seu art. 982³³ como sendo aquela sociedade que não tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário.

Até a edição desse Código Civil, adotava-se no Brasil a teoria dos atos de comércio para definição do campo de aplicação do Direito Comercial, de modo que os atos de comércio estavam previstos no Decreto n. 737 de 1850, que definia a mercancia, ao passo que os demais atos eram considerados civis.

O atual Código Civil acolheu definitivamente a Teoria da Empresa, cuja inspiração vem do Código Civil Italiano de 1942. Nele a figura do empresário veio a ser definida no seu art. 966³⁴, estabelecendo-o como aquele que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Dessa forma, o Código Civil define quem é o sujeito que exerce a atividade empresarial, informando que esta tem por objeto a produção e circulação de bens e serviços, e é realizada de forma profissional pelo empreendedor, que é responsável pela organização dessa atividade econômica.

Cumprе ressaltar que o parágrafo único do art. 966 do Código Civil exclui do conceito de empresário aquele que 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.

Assim, o exercício de uma profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, não constitui atividade empresarial, a menos na hipótese em que o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Resta saber quando se daria tal situação. Erasmo Valladão Azevedo e Novaes França entende que uma sociedade que tem por objeto a prestação de serviços de natureza intelectual é de natureza simples, qualquer que seja a forma de sua organização, de modo que o elemento de empresa somente poderia ser encontrado em uma sociedade com duas atividades, sendo uma dessas atividade empresarial, e a outra, intelectual, mas secundária

33 Código Civil: "Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais.
Parágrafo único. Independentemente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa".

34 Código Civil: "Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.
Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa".

em relação à principal, tal qual no caso de uma sociedade que exerce a atividade de hospital (atividade empresarial com locação de sala de cirurgias, internação de pacientes e fornecimento de medicamentos) e exercício de medicina, que é uma atividade intelectual, mas utilizada como elemento da atividade hospitalar³⁵.

A partir de tal posição, ainda que a atividade tenha um grau elevado de organização (ex.: estrutura física, alto número de colaboradores), a atividade de prestação de serviços intelectuais será sempre de natureza simples, de modo que a sociedade somente terá caráter empresarial na hipótese em que há uma atividade empresarial e também uma atividade intelectual de que se serve a atividade empresarial principal.

Na mesma linha, Haroldo Verçosa interpreta que a expressão “elemento de empresa” corresponderia a uma parte do objeto da empresa, de modo que somente haveria “elemento de empresa” em uma sociedade que exercesse mais de uma atividade, isto é, uma atividade empresarial voltada ao mercado além da atividade intelectual³⁶.

Tal entendimento foi sedimentado também no Enunciado n. 195 da III Jornada de Direito Civil, realizada no ano de 2004 no âmbito do Conselho da Justiça Federal, que dispôs que “a expressão ‘elemento de empresa’ demanda interpretação econômica, devendo ser analisada sob a égide da absorção da atividade intelectual, de natureza científica, literária ou artística, como um dos fatores da organização empresarial”.

Ricardo Negrão propõe uma diferenciação entre o objeto da sociedade simples e o de uma sociedade empresária cujo exercício de profissão intelectual constitua elemento de empresa a partir da natureza pessoal da prestação de serviço. Assim, o objeto da sociedade simples é a prestação de serviços intelectuais, artísticos, científicos ou literários, e tal prestação deve ter natureza estritamente pessoal, ainda que tais prestadores realizem suas atividades com o concurso de auxiliares e colaboradores³⁷.

A título de exemplo, Ricardo Negrão assinala que médicos que se organizam em sociedade para prestar serviços não constituem sociedade empresária, ainda que contratem empregados, aluguem imóveis e licenciem marcas. Todavia, haverá caráter empresarial caso terceiros contratem médicos e outros profissionais com a finalidade de oferecer planos de saúde à população, pois uma sociedade constituída de tal forma é mera intermediária de serviços profissionais de caráter intelectual³⁸.

35 FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. Sociedade que tem por objeto a prestação de serviços de natureza intelectual é de natureza simples, qualquer que seja a forma de sua organização, Revista de Direito Mercantil n. 157. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 241-258.

36 VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. Curso de direito comercial. São Paulo: Malheiros, 2005. v. 1. p. 140-144.

37 NEGRÃO, Ricardo. Manual de direito comercial e de empresa. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1. p. 303-304.

38 Idem, p. 303-304.

Mais uma vez, a prestação dos serviços intelectuais de forma pessoal é que demonstra a natureza simples da sociedade, sendo importante destacar que a distinção entre sociedade simples e sociedade empresária diz respeito ao caráter empresarial ou não da atividade exercida, e não necessariamente à forma societária adotada ou à extensão da responsabilidade dos sócios.

Romano Cristiano propõe uma outra interpretação para caracterizar a atividade não empresarial, em que a característica fundamental de tal modalidade de atividade seria a ausência de risco, ou seja, diferentemente das atividades empresárias que exigem em maior ou menor grau o aporte de capital e em que há o risco de que tal capital seja perdido, não há perdas relevantes quando um prestador de um serviço intelectual decide encerrar sua atividade³⁹.

Como corolários da ausência de risco nas sociedades não empresárias, o referido autor cita que em tais sociedades há a natureza pessoal do exercício da atividade e que, de certo modo, o capital encontra a sua origem no trabalho, bem como tal capital é somente instrumental⁴⁰.

Ademais, vale lembrar que o art. 967 do Código Civil⁴¹ dispõe que é obrigatório o registro do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis antes do início de sua atividade.

Ocorre que a sociedade simples pode se constituir também sob a forma de qualquer um dos tipos societários regulados nos arts. 1.039 a 1.092 do Código Civil, nos termos do art. 983 do Código Civil⁴².

Embora a sociedade simples possa se constituir sob a forma de sociedade limitada (que é um dos tipos societários regulados nos arts. 1.039 a 1.092 do Código Civil), ela permanece sendo registrada no Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas, o que implica que ela não se torna sociedade empresária apenas pelo fato de se constituir sob a forma de uma sociedade limitada, visto que, conforme exposto anteriormente, é obrigatório o registro do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis antes do início de sua atividade, segundo o art. 967 do Código Civil.

39 CRISTIANO, Romano. *Empresa é risco: como interpretar a nova definição*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 137-149.

40 *Idem*, p. 137-149.

41 Código Civil: "Art. 967. É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade".

42 Código Civil: "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".

Ao comentar o referido dispositivo, Alfredo de Assis Gonçalves Neto destaca que, ainda que a sociedade simples se constitua sob a forma de outro tipo societário, isso não significa que se está diante de um novo tipo de sociedade simples⁴³.

Manoel de Queiroz Pereira Calças assinala que a sociedade simples que adote tipo de sociedade empresária não está por isso equiparada à sociedade empresária. Tanto é assim que ela continua sendo registrada no Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas, assim como não está sujeita às obrigações legais de uma sociedade empresária, isto é, também não está sujeita à falência e tampouco pode pleitear recuperação judicial⁴⁴.

No que tange à responsabilidade dos sócios, cumpre salientar que o contrato social da sociedade simples pode dispor sobre a responsabilidade subsidiária ou não dos sócios pelas obrigações sociais, conforme preceitua o art. 997 do Código Civil⁴⁵.

Dessa forma, a sociedade simples pode ter responsabilidade limitada, ainda que não possua a forma societária de sociedade limitada, desde que o contrato social assim o preveja.

Não se pode olvidar uma potencial contradição entre o citado art. 997, VIII, e o art. 1.023 do Código Civil⁴⁶, que dispõe que, se os bens da sociedade não lhe cobrirem as dívidas, respondem os sócios pelo saldo, na proporção em que participem das perdas sociais, salvo cláusula de responsabilidade solidária.

Diante do confronto entre o disposto no art. 997, VIII, do Código Civil, que prevê a possibilidade de que os sócios deliberem sobre a responsabilidade solidária dos sócios, e o art. 1.023 do Código Civil, que determina que os sócios respondem pelas obrigações sociais quando os bens sociais não forem suficientes, José Edwaldo Tavares Borba afirma que tal aparente contradição pode ser superada na medida em que o art. 997, VII, do Código Civil determina que compete ao contrato dispor sobre a responsabilidade subsidiária dos sócios, e a norma do art. 1.023 somente seria aplicável na hipótese em que conste no contrato a responsabilidade ilimitada dos sócios⁴⁷.

Vale ressaltar, ainda, que, independentemente da forma societária adotada ou de cláusula limitadora de responsabilidade, os profissionais habilitados serão responsabilizados pessoalmente pelo exercício da profissão habilitada. Nessa linha, leciona Luiz Antonio

43 GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Direito de empresa*. 5. ed. São Paulo: RT, 2014. p. 150-151.

44 CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. *Sociedade simples*. In: PROENÇA, José Marcelo Martins; e FINKELSTEIN, Maria Eugênia Reis. *Direito societário: tipos societários*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 95.

45 Código Civil: "Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará: [...] VIII – se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais".

46 Código Civil: "Art. 1.023. Se os bens da sociedade não lhe cobrirem as dívidas, respondem os sócios pelo saldo, na proporção em que participem das perdas sociais, salvo cláusula de responsabilidade solidária".

47 BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito societário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 91.

Soares Hentz que não há que se falar em isenção da responsabilidade pessoal do médico, do engenheiro, do dentista, do advogado etc., pelo simples fato de tal serviço ter sido prestado no âmbito de pessoa jurídica⁴⁸.

Desse modo, o referido autor afirma que a responsabilidade pessoal decorrente da prestação do serviço pelo profissional habilitado permanece e é solidária com a da sociedade, não sendo possível invocar o princípio da subsidiariedade⁴⁹.

Diante de tal responsabilização, que é atinente ao exercício das profissões para as quais se requer habilitação, não há diferença entre o exercício de uma atividade intelectual por meio de uma sociedade simples constituída sob a forma de sociedade limitada (e registrada no Registro Civil de Pessoas Jurídicas), de uma sociedade simples com cláusula dispondo sobre a não responsabilização subsidiária de seus sócios pelas obrigações da sociedade, ou de uma sociedade simples que não possua tal cláusula.

Fábio Brun Goldschmidt e Andrei Cassiano destacam a diferença entre a responsabilização pessoal prevista no Decreto-lei n. 406/1968 e a responsabilidade patrimonial da sociedade, ao assinalarem que a responsabilidade pessoal é aquela técnica, ínsita às profissões legalmente regulamentadas, não tendo ligação com a responsabilidade patrimonial, que se define pela forma de constituição da pessoa jurídica, independentemente das características profissionais dos sócios ou da pessoalidade na prestação de serviços⁵⁰.

Diante do exposto, fica clara a distinção entre a responsabilidade pessoal do profissional habilitado, que independe da forma societária adotada, e a responsabilidade patrimonial dos sócios em relação à sociedade em que detêm participação societária, responsabilidade essa que pode ser limitada ou ilimitada, e ainda subsidiária ou solidária.

5. DA ILEGALIDADE DA RESTRIÇÃO DO REGIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS ÀS SOCIEDADES LIMITADAS

Conforme exposto anteriormente, o regime de cálculo do ISS das sociedades uniprofissionais tem fundamento no § 3º do art. 9º do Decreto-lei n. 406/1968; no ordenamento jurídico paulistano, o referido regime encontra seu respaldo legal no art. 15 da Lei n. 13.701/2003 do Município de São Paulo.

À luz do § 3º do art. 9º do Decreto-lei n. 406/1968, Bernardo Ribeiro de Moraes salientava que o enquadramento das sociedades nessa forma específica de cálculo do ISS requeria o cumprimento dos seguintes requisitos pelo prestador do serviço: (i) ser sociedade, uma vez

48 HENTZ, Luiz Antonio Soares. *Direito de empresa no Código Civil de 2002*. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2003. p. 165-166.

49 *Idem*, p. 165-166.

50 GOLDSCHMIDT, Fábio Brun; e CASSIANO, Andrei. ISS das sociedades de profissionais – principais pontos de atrito entre a fiscalização e os contribuintes. In: BERGAMINI, Adolpho; e BOMFIM, Diego Marcel. *Comentários à Lei Complementar n. 116/03*. São Paulo: MP, 2009. p. 345.

que o ISS será devido pela sociedade, e não pelos profissionais que a integram; e (ii) ter por objeto a prestação de serviços técnico-científicos enumerados nos itens destacados na lista de serviços do Decreto-lei n. 406/1968⁵¹.

Ao reger a matéria no âmbito do Município de São Paulo, a Lei n. 13.701/2003 estabeleceu critérios e proibições para o exercício do regime especial de cálculo do ISS para sociedades uniprofissionais, proibindo o uso de tal regime para a sociedade que se caracterize como empresária ou cuja atividade constitua elemento de empresa.

No que tange à caracterização como sociedade empresária, a Lei n. 13.701/2003 prevê que são consideradas empresárias aquelas que tenham por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito à inscrição no Registro Público das Empresas Mercantis, assim como são equiparadas às sociedades empresárias aquelas que, embora constituídas como sociedade simples, assumam caráter empresarial, em função de sua estrutura ou da forma da prestação dos serviços.

No âmbito da interpretação e aplicação da legislação tributária municipal, é importante destacar a edição da Súmula Vinculante Administrativa n. 4 (de 31 de dezembro de 2010) da Secretaria de Finanças do Município de São Paulo, que vedou o uso do regime tributário de sociedades uniprofissionais a sociedades civis por quotas de responsabilidade, assim como o Parecer Normativo SF n. 3/2016 (de 28 de outubro de 2016), que estabeleceu proibição ao exercício do regime especial de cálculo do ISS para as sociedades uniprofissionais que adotem o modelo de sociedade limitada, uma vez que nesse tipo societário o sócio não assume responsabilidade pessoal, sendo sua responsabilidade limitada à participação no capital social.

5.1. Da não aplicação da Súmula Vinculante Administrativa n. 4 da Secretaria de Finanças do Município de São Paulo

Com relação à Súmula Vinculante Administrativa n. 4⁵², que veda o uso do regime tributário de sociedades uniprofissionais a sociedades civis por quotas de responsabilidade, não há como aplicá-la aos casos que envolvam uma sociedade simples limitada, uma vez que a referida súmula versa especificamente sobre sociedade civil de responsabilidade.

Em que pese possa ser arguido que a forma de sociedade simples limitada seja uma sucessora para a antiga forma de sociedade civil de responsabilidade limitada, trata-se de duas formas juridicamente distintas, de modo que não há como fazer a subsunção do fato

51 MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., p. 545-551.

52 Súmula Vinculante Administrativa n. 4 da Secretaria Municipal de Finanças da Cidade de São Paulo: "As sociedades civis por quota de responsabilidade não gozam do tratamento tributário de regime especial de recolhimento do ISS, previsto no parágrafo terceiro, do artigo 9º, do Decreto 406/68 e artigo 15, parágrafo primeiro, Lei 13.701/03".

de ser sociedade simples limitada à situação da Súmula Vinculante Administrativa n. 4, por se tratar de situação relativamente análoga.

Nessa linha, Manoel de Queiroz Pereira Calças assinala que é incorreto afirmar que as antigas sociedades civis passam a ser automaticamente consideradas como sociedade simples, uma vez que o regime anterior que distinguia sociedades comerciais e sociedades civis é diverso do regime atual, pelo qual as sociedades são enquadradas como empresárias ou simples⁵³.

Ao comentar a referida súmula, Newton Silveira destaca a impropriedade técnica nela contida, na medida em que tanto as sociedades simples quanto as demais sociedades empresárias (com exceção das sociedades por ações e das sociedades em comandita por ações) são sociedades por quotas, visto que o seu capital social se divide em quotas⁵⁴.

Ademais, o referido autor ressalta que todas as sociedades por quotas são sociedades por quotas de responsabilidade, tal qual prevê o art. 1.007 do Código Civil⁵⁵, uma vez que as quotas determinam, como regra geral, a participação do sócio nos lucros e nas perdas⁵⁶.

Ante o exposto, a Súmula Vinculante Administrativa n. 4 não deve ser aplicada às sociedades simples limitadas, tendo sido instituída anacronicamente oito anos após a edição do Código Civil, ao prever consequências jurídicas para sociedades civis.

5.2. Da não aplicação retroativa do Parecer Normativo n. 3/2016 da Secretaria de Finanças do Município de São Paulo

O Parecer Normativo SF n. 3/2016 trata da proibição do regime de sociedades uniprofissionais para as sociedades que adotem o modelo de sociedade limitada. É importante lembrar que a Lei n. 13.701/2003 do Município de São Paulo não trazia a vedação ao referido regime tributário pelo mero fato de adoção do modelo de sociedade limitada, uma vez que a proibição nos termos da lei atingia a sociedade que se caracterizasse como empresária ou cuja atividade constituísse elemento de empresa.

Assim, o ponto relevante para determinação de aplicação ou não do regime das sociedades uniprofissionais era determinar se a sociedade era empresária ou não. Para fins de melhor aplicação do referido dispositivo, a Lei n. 13.701/2003 estabeleceu serem empresárias aquelas que tenham por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito à inscrição no Registro Público das Empresas Mercantis, bem como equiparou às sociedades

53 CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. Op. cit., p. 86.

54 SILVEIRA, Newton. O ISS – ou as ignorâncias do alcaide, Migalhas, 24 set. 2012. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI164452,11049-O+ISS+Ou+as+ignorancias+do+alcaide>>. Acesso em: 20 fev. 2019.

55 Código Civil: “Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas”.

56 SILVEIRA, Newton. Op. cit.

empresárias aquelas que, embora constituídas como sociedade simples, assumam caráter empresarial, em função de sua estrutura ou da forma de prestação dos serviços.

Como se nota, a Lei n. 13.701/2003 até admitiu a proibição do regime de sociedades uniprofissionais às sociedades simples, mas desde que estas assumissem caráter empresarial, em função de sua estrutura ou da forma de prestação dos serviços, não havendo disposição acerca da proibição pelo mero fato de adoção da forma de sociedade limitada.

Nesse sentido, no que tange à proibição do regime tributário específico pelo mero fato de adoção da forma de sociedade limitada, houve alteração do critério jurídico por inovação do Parecer Normativo SF n. 3/2016, de modo que um eventual desenquadramento de uma sociedade uniprofissional apenas com esse fundamento somente poderia produzir efeitos a partir da data de publicação do referido parecer, isto é, 28 de outubro de 2016.

Com relação à alteração de critérios jurídicos para fins do lançamento tributário, vale dizer que o art. 146 do Código Tributário Nacional⁵⁷ dispõe que a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Assim, o desenquadramento da condição de sociedade uniprofissional apenas em função da adoção da forma de sociedade limitada por uma sociedade simples que era tributada por tal regime nos exercícios anteriores representa uma alteração de critério jurídico. A impossibilidade de alteração do critério jurídico adotado pela autoridade tributária tem por objetivo garantir segurança jurídica para todos os envolvidos, na medida em que o conhecimento do critério jurídico permite previsibilidade e calculabilidade das consequências jurídicas para quem constituir uma sociedade simples sob a forma de sociedade limitada a partir de tal data.

5.3. Da ilegalidade do Parecer Normativo n. 3/2016 da Secretaria de Finanças do Município de São Paulo

Considerando que a Lei n. 13.701/2003 do Município de São Paulo não traz a vedação ao referido regime tributário de ISS das sociedades uniprofissionais pelo mero fato de adoção do modelo de sociedade limitada, o Parecer Normativo SF n. 3/2016 inova ao restringir ainda mais a aplicação de tal regime, ao proibi-lo para as sociedades simples limitadas.

57 Código Tributário Nacional: "Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

Dessa forma, caberia ao legislador estabelecer tal restrição, e não ao Poder Executivo, de modo que a restrição deve se aplicar somente a sociedade que se caracterize como empresária ou cuja atividade constitua elemento de empresa.

Tal qual exposto anteriormente, o exercício de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, não possui caráter empresarial, conforme o parágrafo único do art. 966 do Código Civil, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

O exercício da profissão intelectual somente se constituirá como elemento de empresa quando a sociedade possuir mais de uma atividade, sendo uma dessas atividade empresarial, e a segunda, intelectual, mas secundária em relação à principal. Tal é o entendimento supramencionado de Erasmo Valladão Azevedo e Novaes França⁵⁸ e Haroldo Verçosa⁵⁹, bem como foi o entendimento que prevaleceu no Enunciado n. 195 da III Jornada de Direito Civil.

Diante da constatação da prestação de um serviço decorrente de uma profissão intelectual e a inexistência de uma atividade empresarial principal, torna-se irrelevante (além de altamente subjetivo) um suposto grau elevado de organização (ex.: estrutura física, alto número de colaboradores) para determinar se há um caráter empresarial ou não.

Assim, a prestação dos serviços intelectuais de forma pessoal revela a natureza simples da sociedade, sendo importante destacar que a distinção entre sociedade simples e sociedade empresária diz respeito ao caráter empresarial ou não da atividade exercida, e não necessariamente à forma societária adotada ou à extensão da responsabilidade dos sócios.

Em que pese o § 8º do art. 15 da Lei n. 13.701/2003 dispor que se equiparam às sociedades empresárias aquelas que, embora constituídas como sociedade simples, assumam caráter empresarial, em função de sua estrutura ou da forma da prestação dos serviços, trata-se de uma análise altamente subjetiva e que não vem sendo considerada preponderante para determinação do caráter empresarial por autores relevantes do Direito Societário Brasileiro, dentre os quais, citados anteriormente, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes França⁶⁰, Haroldo Verçosa⁶¹, Ricardo Negrão⁶² e Luiz Antonio Soares Hentz⁶³.

58 FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. Op. cit., p. 241-258.

59 VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. Op. cit., p. 140-144.

60 FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. Op. cit., p. 241-258.

61 VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. Op. cit., p. 140-144.

62 NEGRÃO, Ricardo. Op. cit., p. 303-304.

63 HENTZ, Luiz Antonio Soares. Op. cit., p. 165-166.

Ademais, o próprio Código Civil autoriza, em seu art. 983, que sociedade simples se constitua sob a forma de qualquer um dos tipos societários regulados nos arts. 1.039 a 1.092 do Código Civil. Independentemente do tipo societário adotado, ela é registrada no Cartório de Registro Civil da Pessoas Jurídicas e não está sujeita ao regime falimentar e de recuperação judicial, o que confirma que ela não se torna sociedade empresária apenas pelo fato de se constituir sob a forma de uma sociedade limitada.

Aires Barreto destaca o caráter não empresarial das sociedades simples, ao assinalar que se trata de sociedades de trabalho, de modo que elas se fundamentam no esforço humano, profissionalmente qualificado, e não no capital aplicado⁶⁴.

Nesse sentido, Aires Barreto assevera que as sociedades simples podem se constituir sob a forma de outros tipos societários, de forma que a eventual constituição de uma sociedade simples sob a forma de sociedade limitada não afasta a pessoalidade do trabalho e a individualidade do serviço, que são os pontos mais relevantes da sociedade de profissionais⁶⁵.

Desse modo, o mais relevante é a pessoalidade do trabalho e a individualidade do serviço, ainda que a estrutura da sociedade abranja dezenas de colaboradores, desde que tais colaboradores atuem para a consecução da atividade fim, que é a prestação de um serviço intelectual, científico ou artístico.

Como decorrência da pessoalidade na prestação do serviço por profissional habilitado, surge a questão da importância da responsabilização pessoal, uma vez que, nas palavras de José Afonso da Silva, o profissional “presta serviço em nome da sociedade, embora assumida responsabilidade pessoal”⁶⁶. Nessa linha, Carlos Henrique Abrão afirma que o relevante é que os sócios respondam pessoalmente pela regularidade do serviço prestado⁶⁷.

Tal qual analisado nos tópicos anteriores, ainda que a sociedade simples não seja constituída sob a forma de um dos tipos societários previstos nos arts. 1.039 a 1.092 do Código Civil, a responsabilidade patrimonial dos sócios em relação às dívidas da sociedade simples pode ser ilimitada ou pode ter responsabilidade limitada, desde que o contrato social assim o preveja, nos termos do art. 997, VIII, do Código Civil.

Ademais, ainda que a sociedade simples seja constituída sob a forma de um dos tipos societários previstos nos arts. 1.039 a 1.092 do Código Civil, tal qual a previsão do art. 983 do

64 BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 411.

65 BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 432.

66 SILVA, José Afonso da. *Fundamentos do direito tributário e tributos municipais*. São Paulo: José Bushatsky, 1978. p. 119.

67 ABRÃO, Carlos Henrique. *Sociedades simples*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 84-85.

Código Civil, há que se analisar se o tipo societário escolhido possui ou não responsabilidade limitada.

Na hipótese em que a sociedade simples foi constituída sob a forma de sociedade limitada, cumpre ressaltar que os profissionais habilitados serão responsabilizados pessoalmente pelo exercício da profissão habilitada⁶⁸.

Considerando que a responsabilização pessoal é atinente ao exercício das profissões para as quais se requer habilitação, não há diferença entre o exercício de uma atividade intelectual por meio de uma sociedade simples constituída sob a forma de sociedade limitada (e registrada no Registro Civil de Pessoas Jurídicas e eventualmente no órgão de classe profissional), de uma sociedade simples com cláusula dispondo sobre a não responsabilização subsidiária de seus sócios pelas obrigações da sociedade, ou de uma sociedade simples que não possua tal cláusula.

Assim, ainda que se revista sob a forma societária de sociedade limitada conforme estipula o art. 983 do Código Civil, haverá responsabilidade ilimitada dos sócios com relação ao exercício da profissão, de modo que esta é a responsabilidade pessoal a que alude o Decreto-lei n. 406/1968.

Em outras palavras, mais uma vez fica demonstrada a diferenciação entre a responsabilização pessoal pelo exercício da profissão regulamentada e a responsabilidade patrimonial dos sócios perante as dívidas da sociedade.

Dessa forma, a responsabilização pessoal de um médico ou de um contador decorrente de um erro profissional recairia sempre sobre a pessoa do indivíduo, independentemente de a prestação do serviço ter sido feita em nome da sociedade simples (ainda que revestida sob a forma de sociedade limitada).

Por outro lado, uma dívida da sociedade em decorrência da falta de pagamento de um fornecedor de um serviço de segurança não está relacionada com a responsabilidade pessoal do contador, de forma que se observará a regra de responsabilização patrimonial do tipo societário utilizado.

Conforme exposto anteriormente, a responsabilidade será limitada ao patrimônio da sociedade simples caso esta tenha se constituído sob a forma de sociedade limitada. Caso ela tenha se constituído sob a forma de sociedade simples sem que tenha sido adotada a forma de outro tipo societário, há que se analisar o contrato social da sociedade simples para verificar a existência ou não de cláusula dispondo sobre a não responsabilização subsidiária de seus sócios pelas obrigações da sociedade.

68 HENTZ, Luiz Antonio Soares. Op. cit., p. 165-166.

No tocante à responsabilidade pessoal das sociedades, Bernardo Ribeiro de Moraes destaca que esse elemento é uma consequência da atividade tributada, uma vez que a regra de tributação pelo ISS das sociedades uniprofissionais abrange apenas atividades em que a participação de profissional habilitado é obrigatória, isto é: como o serviço é prestado com individualidade e de forma pessoal, a sociedade não tem responsabilidade pessoal sobre tal serviço⁶⁹.

Desse modo, fica demonstrada a distinção entre a responsabilidade pessoal do profissional habilitado, que independe da forma societária adotada, e a responsabilidade patrimonial dos sócios em relação à sociedade em que detêm participação societária, responsabilidade essa que pode ser limitada ou ilimitada, e ainda subsidiária ou solidária.

6. CONCLUSÕES

Como visto, o regime de tributação do ISS das sociedades uniprofissionais, previsto no Decreto-lei n. 406/1968, tem sido bastante restringido pela legislação dos Municípios.

Nessa linha, as Administrações Tributárias Municipais têm restringido a aplicação de tal regime para as sociedades que se revistam sob a forma de sociedades limitadas por meio de atos infralegais. No Município de São Paulo, tal restrição tem sido feita por meio da aplicação da Súmula Vinculante Administrativa n. 4 de 2010 e do Parecer Normativo SF n. 3/2016.

A Súmula Vinculante Administrativa n. 4 de 2010 do Município de São Paulo não deve ser aplicada às sociedades simples limitadas, uma vez que ela somente prevê consequências jurídicas para sociedades civis, e a sua aplicação às sociedades simples implicaria a aplicação de súmula por analogia.

No que tange ao Parecer Normativo SF n. 3/2016, este traz uma inovação ao disposto na Lei n. 13.701/2003 do Município de São Paulo ao prever que a vedação ao regime tributário das sociedades uniprofissionais se dá pelo mero fato de adoção do modelo de sociedade limitada, ao passo que a proibição nos termos da lei atingia a sociedade que se caracterizasse como empresária ou cuja atividade constituísse elemento de empresa.

Assim, caso aplicável, o Parecer Normativo SF n. 3/2016 somente poderia produzir efeitos a partir da data de publicação do referido parecer, isto é, 28 de outubro de 2016, de modo que o eventual desenquadramento da condição de sociedade uniprofissional apenas em função da adoção da forma de sociedade limitada por uma sociedade simples que era tributada por tal regime nos exercícios anteriores representa uma alteração de critério jurídico nos termos do art. 146 do Código Tributário Nacional.

69 MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., p. 549.

Superada a questão da aplicação retroativa do Parecer Normativo SF n. 3/2016, é importante mencionar que ele também não é aplicável após a sua data de publicação, na medida em que a Lei n. 13.701/2003 do Município de São Paulo não traz a vedação ao regime tributário de ISS das sociedades uniprofissionais pelo mero fato de adoção do modelo de sociedade limitada.

O art. 966 do Código Civil exclui do conceito de empresário aquele que 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.

O exercício da profissão intelectual somente se constituirá como elemento de empresa na hipótese em que a sociedade possuir mais de uma atividade, sendo uma dessas atividade empresarial, e a segunda, intelectual, mas secundária em relação à principal.

Nos casos em que há a prestação de um serviço decorrente de uma profissão intelectual, mas não há uma atividade empresarial principal, não há que se falar em sociedade empresária, ainda que esta possua uma grande estrutura física e um alto número de colaboradores.

A prestação dos serviços intelectuais de forma pessoal demonstra a natureza simples da sociedade, sendo importante destacar que a distinção entre sociedade simples e sociedade empresária diz respeito ao caráter empresarial ou não da atividade exercida, e não necessariamente à forma societária adotada ou à extensão da responsabilidade dos sócios.

Cumprido destacar também que o Código Civil autoriza, em seu art. 983, que sociedade simples se constitua sob a forma de qualquer um dos tipos societários regulados nos arts. 1.039 a 1.092 do Código Civil, e, independentemente do tipo societário adotado, ela é registrada no Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas e não está sujeita ao regime falimentar e de recuperação judicial, o que confirma que ela não se torna sociedade empresária apenas pelo fato de se constituir sob a forma de uma sociedade limitada.

Ainda que a responsabilidade patrimonial dos sócios em relação às dívidas da sociedade simples possa ser ilimitada ou limitada conforme escolha do tipo societário ou até por disposição do contrato social no caso de sociedade simples que não tenha escolhido se constituir sob outro tipo societário, vale notar que os profissionais habilitados serão responsabilizados pelo exercício da profissão habilitada, o que denota a responsabilidade pessoal de tais profissionais.

Inexiste diferença entre o exercício de uma atividade intelectual por meio de uma sociedade simples constituída sob a forma de sociedade limitada e por meio de uma sociedade simples com cláusula dispondo sobre a não responsabilização subsidiária de seus sócios pelas obrigações da sociedade, ou de uma sociedade simples que não possua tal cláusula.

Como consequência, sempre haverá responsabilidade ilimitada dos sócios com relação ao exercício da profissão, de modo que esta é a responsabilidade pessoal a que alude o Decreto-lei n. 406/1968.

Ante todo o exposto, a restrição do regime tributário do ISS das sociedades uniprofissionais para as sociedades simples constituídas sob a forma de sociedade limitada não deve prosperar, uma vez que não possui base legal, tampouco os atos da Administração Tributária que impõem expressamente tal vedação são aplicáveis para sociedades que somente exercem atividades intelectuais, científicas ou artísticas, ainda que possuam grandes ativos e um número alto de colaboradores.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRÃO, Carlos Henrique. *Sociedades simples*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito societário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. Sociedade simples. In: PROENÇA, José Marcelo Martins; e FINKELSTEIN, Maria Eugênia Reis. *Direito societário: tipos societários*. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. Grupo de empresas – autocontrato – não-incidência de ISS – questões conexas, *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, jul./2003.

CRISTIANO, Romano. *Empresa é risco: como interpretar a nova definição*. São Paulo: Malheiros, 2007.

FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. Sociedade que tem por objeto a prestação de serviços de natureza intelectual é de natureza simples, qualquer que seja a forma de sua organização, *Revista de Direito Mercantil* n. 157. São Paulo: Malheiros, 2011.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun; e CASSIANO, Andrei. ISS das sociedades de profissionais – principais pontos de atrito entre a fiscalização e os contribuintes. In: BERGAMINI, Adolpho; e BOMFIM, Diego Marcel. *Comentários à Lei Complementar n. 116/03*. São Paulo: MP, 2009.

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Direito de empresa*. 5. ed. São Paulo: RT, 2014.

HENTZ, Luiz Antonio Soares. *Direito de empresa no Código Civil de 2002*. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2003.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MELO, José Eduardo Soares. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. São Paulo: Dialética, 2008.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: RT, 1984.

NEGRÃO, Ricardo. *Manual de direito comercial e de empresa*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1.

SILVA, José Afonso da. *Fundamentos do direito tributário e tributos municipais*. São Paulo: José Bushatsky, 1978.

SILVEIRA, Newton. O ISS – ou as ignorâncias do alcaide, *Migalhas*, 24 set. 2012. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI164452,11049-O+ISS+Ou+as+ignorancias+do+alcaide>. Acesso em: 20 fev. 2019.

SOUSA, Rubens Gomes de. O Imposto sobre Serviços e as sociedades prestadoras de serviços técnicos profissionais, *Revista de Direito Público* n. 20, São Paulo: RT, abr./maio, 1972.

VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. *Curso de direito comercial*. São Paulo: Malheiros, 2005. v. 1.