

Intertextualidade entre o Direito Tributário e o Direito Empresarial: as Sociedades Uniprofissionais

Íris Vânia Santos Rosa

<http://lattes.cnpq.br/1136206735738947>

Mariane Targa de Moraes Tenório

<http://lattes.cnpq.br/5601042736613381>

1. Introdução; 2. Aspectos Tributários do ISS; 3. Sociedades Profissionais sob o Regime de Responsabilidade Ltda.; 3.1. Sociedades Profissionais de Advogados: Tema 918 do STF; 4. Conclusões.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar as sociedades unipessoais no contexto da intertextualidade aplicada entre o direito tributário e empresarial. O decreto-lei 406/68, no artigo 9º, parágrafo 3º, prevê que as sociedades que prestem determinados serviços constantes na sua lista, seja por meio de sócio, empregado ou não, sob responsabilidade pessoal destes, recolherá o ISS por meio de alíquotas fixas ou variáveis em relação a cada profissional habilitado. O referido decreto-lei, notadamente recepcionado pela Constituição Federal de 1988, não estabelece nenhum requisito que não a previsão do par. 3º do art. 9º e tampouco estabelece qualquer diferenciação entre as atividades ali descritas, para o recolhimento na forma chamada per capita, como pretende a Municipalidade de São Paulo. O STF, ao julgar o RE 940769 – Tema 918, pelo regime de repercussão geral, estabeleceu 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".

Palavras-Chave: Sociedades Unipessoais. Intertextualidade direito tributário e empresarial.

ABSTRACT

The present work aims to analyze the sole proprietorships in the context of intertextuality applied between tax and business law. Decree-Law 406/68, in article 9, paragraph 3, provides that companies that provide certain services on its list, whether through a partner, employee or

not, under their personal responsibility, will collect the ISS through fixed or variable rates in relation to each qualified professional. The aforementioned decree-law, notably approved by the Federal Constitution of 1988, does not establish any requirement other than the provision in paragraph. 3 of art. 9th, nor does it establish any differentiation between the activities described there, for the collection in the form called per capita, as intended by the Municipality of São Paulo. The STF, in judging RE 940769 - Theme 918, by the general repercussion regime, established the following thesis: "It is unconstitutional a municipal law that prevents the submission of professional law firms to the fixed taxation regime on an annual basis as established by national law".

Keywords: Single Person Societies. Tax and business law intertextuality.

1. Introdução

Considerando a relevância da matéria tributária no contexto nacional brasileiro e seu alcance sobre as atividades desenvolvidas por toda sociedade, podemos afirmar que a tributação atinge incondicionalmente todas as situações corriqueiras que envolvem renda, propriedade e principalmente consumo.

Todas as atividades da nossa sociedade estão revestidas pela incidência tributária, o que reforça o fato de que, a multidisciplinariedade do direito contemporâneo merece especial atenção, e, que deve ser tratada com o direcionamento legislativo adequado para que seus preceitos não sejam perdidos dentro da multiplicidade de situações.

A compreensão legislativa que envolve diferentes disciplinas deve nortear o jurista em busca da melhor solução a variadas questões, o que impõe extremo e específico preparo também multidisciplinar.

De forma objetiva, conceitua-se o Direito como o conjunto de regras que se prestam a regular as condutas interpessoais, sendo que, a tal multidisciplinariedade corresponde à busca da integração de conhecimentos por meio do estudo desse objeto de uma mesma e única disciplina ou por várias delas ao mesmo tempo.

Essa conjugação se mostra imprescindível no presente trabalho já que se pretende apresentar a efetiva correlação das formações empresariais no contexto da tributação, principalmente relacionada às sociedades unipessoais.

Quando falamos de uma dimensão multidisciplinar no Direito que conjuga, por exemplo, o direito empresarial com o tributário, não estamos nos referindo à necessidade de, pelo menos, se posicionar sobre questões pertinentes a áreas estanhas ao direito, como marketing, recursos humanos e gestão de negócios. Estamos focados exclusivamente na perspectiva jurídica, daí a expressão intertextualidade, inclusive demonstrando o posicionamento do Supremo Tribunal Federal a respeito.

O Regime Especial destinado às Sociedades Uniprofissionais (SUP), para fins de recolhimento do ISS será tratado no contexto da intertextualidade do direito empresarial e tributário, para a melhor compreensão dos seus preceitos.

2. Aspectos Tributários do ISS

Com foco no regime especial destinado às Sociedades Uniprofissionais (SUP), para fins de recolhimento do ISS, cumpre-nos discorrer sobre a obrigação tributária que envolve essa espécie tributária.

A competência para a instituição do Imposto Sobre Serviços (ISS), está previsto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal (CF)¹, de 5 de outubro de 1988, ao consignar que “*competete aos municípios instituir imposto sobre serviços...*” e regulamentado pela Lei Complementar

¹Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. § 2º O imposto previsto no inciso II: I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil; II - compete ao Município da situação do bem. § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: 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.

(LC) 116, de 31 de julho de 2003, que atualizou, em parte, o §3º, do art. 9º, do Decreto-Lei (DL) nº 406, de 31 de dezembro de 1968 (Nacional) e a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996, Código Tributário Nacional (CTN).

No estudo da materialidade da incidência do ISS, Gustavo Silva Amaral², consigna que desde sua *Teoria da Norma Tributária*, o Emérito Professor Paulo de Barros Carvalho registra que a unidade da hipótese de incidência tributária é composta por três critérios (material, temporal e espacial).

O critério material é formado pelo verbo pessoal de predicção incompleta seguido por um complemento. O comando constitucional reportou ao complemento, omitindo em sua literalidade o verbo, que atua como primeiro componente da materialidade tributária. Quem realiza o serviço revela a capacidade contributiva para suportar o ISS, aspecto econômico que denuncia o sentido do constituinte que, sem técnica, deixou de enunciar o verbo “prestar” antes do complemento “serviços”. O critério espacial é o condicionante localizador da ocorrência do comportamento em determinada área espacial. Refere-se ao lugar, onde houve a ocorrência do fato. Pelo critério temporal entende-se como o elemento condicionante de tempo ao qual se unem juridicamente credores e devedores da obrigação pela função de um objeto, para o seu devido cumprimento.

Quanto aos critérios inserto no consequente, o critério pessoal aponta os sujeitos vinculados da relação sendo estes o sujeito passivo e o sujeito ativo, sendo o primeiro o titular do direito subjetivo de exigência da obrigação pecuniária e o segundo a pessoa de quem se exige o cumprimento desta exigência. A base de cálculo é o montante constituído na hipótese tributária e tem a função de medir as proporções do fato e de dimensionar exatamente a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, confirmando ou infirmando a materialidade da norma. A alíquota, indica o quantum da prestação que pode ser exigida do sujeito passivo, que não poderá ultrapassar 5% (cinco por cento), conforme estabelecido pelo art. 8º da Lei 116/2003 e deve ser obedecido ao mínimo de 2% (dois por cento), de acordo com a Emenda Constitucional nº 37 de 13 de junho de 2002. O art. 7º da LC 116/2003, estabelece que a regra geral para a determinação da base de cálculo do ISS passa a ser o seu preço do serviço.

²AMARAL, Gustavo da Silva. ISS – Materialidade de sua Incidência. Curso de especialização em direito tributário: Estudo Analítico em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 484/485.

A prestação de serviços deve possuir (i) caráter de bilateralidade, necessário a existência de duas pessoas diversas, o tomador e o prestador; (ii) mediante remuneração sem qualquer vínculo de subordinação; (iii) que a atividade se apresente como forma de “obrigação de fazer”, no sentido de desenvolver algo até então inexistente, diferenciando da mera entrega. Portanto, como critério material do ISS, não poderá ser confundida com o Serviço. Este último, enquanto objeto suscetível da tributação, é fruto de uma relação jurídica. O §3º, do art. 9º, do DL nº 406/68, ao designar que o ISS é “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”, foi recepcionado pela CF/88.

3. Sociedade de Profissionais sob o Regime de Responsabilidade Ltda.

Podemos conceituar as sociedades uniprofissionais como aquelas empresas em que se reúnem profissionais liberais, como advogados, médicos e arquitetos, que exercem a mesma atividade-fim e prestam serviços de forma pessoal, em nome da sociedade, mas sob total e exclusiva responsabilidade de cada profissional, sem intuito empresarial.

Impõe-se tributariamente a incidência do ISS que deve ser recolhido uma vez por ano e não apresenta cunho empresarial. Portanto, o tratamento tributário é diferenciado e mais vantajoso para essas instituições. Para as sociedades uniprofissionais, a base de cálculo do ISS é um valor fixo mensal proporcional ao número de profissionais habilitados.

Se a instituição perder o status de sociedade uniprofissional, em contrapartida, ela também perde esse benefício e terá que recolher o ISS sobre o valor de cada serviço prestado.

Existem vários motivos que podem ocorrer o desenquadramento desta opção tributária, mas há interpretações diferentes em cada situação, por isso, é importante que a sociedade uniprofissional tenha toda a documentação que possa comprovar o caráter pessoal das atividades, para evitar que ela seja desenquadrada arbitrariamente.

Sob a ótica das Prefeitura do Município de São Paulo, por exemplo, a simples existência da expressão “Simples Ltda.” nos atos constitutivos, *per si*, é fato impeditivo do direito desta Sociedade Unipessoal, à adesão ao regime especial de tributação do ISS.

Admitir tal fundamento é subverter e negar vigência a expressa disposição legal que define a sociedade simples e, com ela, evidenciar com maior propriedade a nulidade do ato administrativo praticado ao arrepio da estrita legalidade administrativa. A toda evidência, a SUP é regulada sob a égide de Sociedade Simples, conforme disciplinado pelo art. 966, do Código Civil³.

Não bastasse isso, o tipo de sociedade por quotas de responsabilidade limitada não deixa de acarretar a limitação da responsabilidade pessoal dos profissionais habilitados, quanto às consequências dos atos praticados. É que essa interpretação da legislação tributária não se sustenta, porque a imputação pessoal a que se refere o DL nº 406/88, é a responsabilidade técnica pela prestação dos serviços regradada pela legislação específica de cada profissão, sendo irrelevante para tal enquadramento a consequências patrimoniais dos sócios regida pelo CC a partir de cada tipo societário.

Neste ponto que, é o próprio CC, em seu art. 983⁴, permite às sociedades simples (não empresárias e de responsabilidade ilimitada) adotar o tipo por quotas de responsabilidade limitada, sendo certo que a adoção desse tipo não as transforma, por si só, em sociedades empresárias em face da ausência de correlação direta entre esse tipo societário e a natureza da sociedade, que no caso continua sendo sociedade simples uniprofissional, tanto que registrada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas.

Invocar o tipo societário “limitada” para negar o enquadramento no regime especial leva a equívocos na interpretação da legislação tributária em questão, porque a legislação que regula as sociedades simples, ainda que adotem o tipo por quotas de responsabilidade limitada, evidentemente não se sobrepõe à legislação específica que regula a atividade uniprofissional e prevê que a responsabilidade específica será sempre pessoal, pela simples razão de que estão regulando fatos jurídicos diversos.

³**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.

⁴**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

A limitação da responsabilidade dos sócios por força do tipo societário adotado no caso concreto, somente diz respeito às obrigações dos sócios perante a própria sociedade, ou seja, estão obrigados a integralizar o capital social e, eventualmente, em relação às obrigações assumidas pela sociedade que nada têm a ver com a atividade de profissional específica, tais como obrigações, jamais em relação às obrigações decorrentes na prestação de serviços, porque quanto a esta a “legislação específica” referida no § 3º, do art. 9º, do DL nº 406/88, é taxativa em prever que o profissional, ainda que seja sócio de empresa, assume sempre responsabilidade pessoal pela prestação dos serviços.

Essa não é a única exceção à limitação da responsabilidade dos sócios desse tipo de sociedade. Também respondem de forma pessoal e ilimitada os sócios das sociedades limitadas nas situações previstas nos arts. 5º (abuso da personalidade jurídica), 1.010, § 3º (voto em conflito de interesse com a sociedade), 1.012, 1.015, 1.016, 1.017, 1.158, § 3º (responsabilidade dos sócios administradores) e 1.080 (deliberações infringentes ao contrato e à lei) do CC.

Não perdendo de vista que inexistente óbice para que a sociedade simples adote a forma societária “Ltda.”, pelo contrário, a teor do que disciplina o art. 983, do CC, há previsão legal para tanto.

Depreende-se que o art. 983, do CC, é claro ao conferir a liberalidade, às sociedades simples, de adotarem os tipos societários previstos nos arts. 1.039 a 1.092 do mesmo diploma legal (sociedade limitada – art. 1.052 a 1.087).

Resta cabalmente demonstrado que a questão de fundo e determinante para a exclusão do regime tributário do ISS para sociedades uniprofissionais, está intrinsecamente atrelada ao objeto social e não ao tipo societário adotado.

No que se refere à responsabilidade civil, que a limitação da responsabilidade social preconizada no art. 1.052 do Código Civil, restrita à participação do sócio no capital social, diz respeito às relações da pessoa jurídica com terceiros e, por isso, não infirma a responsabilidade pessoal que é atribuída ao profissional pela legislação de regência (arts. 186, 187 e 927 do Código Civil), em relação aos prejuízos que, no exercício de seu mister, causar aos clientes/consumidores, merecendo destaque o art. 14, § 4º, do Código de Defesa do Consumidor, segundo o qual "a responsabilidade pessoal dos profissionais liberais será apurada mediante verificação de culpa".

Há necessidade de diferenciar a responsabilidade do profissional, como sócio da pessoa jurídica, daquela que lhe é pessoalmente atribuída em razão do exercício da profissão. Não há lógica, pois, em vincular o gozo de benefício destinado ao exercício típico de atividade de profissional liberal, exercício ao qual são atrelados atributos de personalidade e de responsabilidade pessoal, com a modalidade de responsabilidade social escolhida pela pessoa jurídica.

Assim, tem-se que a fruição do direito à tributação privilegiada do ISS depende, basicamente, da análise da atividade efetivamente exercida pela sociedade para saber se ela se enquadra entre aquelas elencadas no § 3º do art. 9º, do DL nº 406/1968 (itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 92 da lista anexa à LC n. 56/1987) e se se restringe à prestação pessoal de serviços profissionais aos seus clientes, sem configurar mais um elemento de empresa com objeto social mais abrangente, sendo irrelevante para essa finalidade o fato de a pessoa jurídica ter se constituído sob a forma de responsabilidade limitada.

Desse modo, ainda que imbuída de escopo lucrativo e com eventual auxílio de terceiros, a atividade não se dá de forma impessoal, o que, mesmo diante da organização sob a forma de sociedade limitada, afasta a regência das normas de direito empresarial.

3.1. Sociedades Profissionais de Advogados: TEMA 918 DO STF

O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 940.769, Tema 918⁵, sob a sistemática de repercussão geral reconheceu a inconstitucionalidade do desenquadramento das sociedades unipessoais fixados em Leis Ordinárias Municipais.

⁵Decisão: 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 - ABRASF, o Dr. Ricardo Almeida Ribeiro da Silva; pelo amicus curiae Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil - CFOAB, o Dr. Mattheus 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.

Foi impetrado mandado de segurança preventivo pela OAB Seccional do Rio Grande do Sul, contra ato coator do Agente Fiscal do Município de Porto Alegre, objetivando a abstenção de aplicação de medidas coercitivas contra as sociedades de profissionais de advocacia.

A norma local é inconstitucional, eis que viola as normas gerais previstas no DL nº 406/68, além de ferir a distribuição de competência em matéria tributária dos Entes Federativos. Em relação às sociedades de advogados a Súmula Vinculante Administrativa nº 6 dispõe:

"As sociedades civis de advogados gozam do benefício do tratamento tributário diferenciado previsto no artigo 9º, parágrafo terceiro, do Decreto-Lei 406/68, vez que são necessariamente uniprofissionais, não podem possuir natureza mercantil, sendo pessoal a responsabilidade dos profissionais nela associados, nos termos dos artigos 15 a 17, da Lei Federal 8.904/94 - Estatuto da Advocacia";

Ademais, a Ordem dos Advogados do Brasil, em seu Modelo de Contrato de Sociedade de Advogados deixa claro que a responsabilidade dos sócios é pessoal e ilimitada em relação aos “danos causados aos clientes, por ação ou omissão no exercício da advocacia”, sendo que “as obrigações não oriundas de danos causados aos clientes, por ação ou omissão, no exercício da advocacia, devem receber o tratamento previsto no Código Civil.”, daí a presença da intertextualidade interpretativa do direito.

4. Conclusões

O Regime Especial destinado às Sociedades Uniprofissionais (SUP), para fins de recolhimento do IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) deve ser tratado no contexto da intertextualidade do direito empresarial e tributário.

Com as decisões proferidas pelo STF (RE 940.769 – Tema 918), há clara ampliação do formato argumentativo para se pleitear o reenquadramento ou manutenção de sociedades profissionais ao Regime Especial de recolhimento do ISS com base em valores fixos, calculados em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, uma vez excluídas da qualidade de SUP, no contexto das mais diversas profissões regulamentadas.

Deve ser analisado cada caso concreto e realizado o devido cotejamento fático-jurídico, para aferição da viabilidade jurídica e/ou da melhor estratégia para se pleitear o pagamento do ISS em valores fixos, muito menos oneroso, nos termos do artigo 9^a, § 3^o do decreto-lei 406/68.

Referências

AMARAL, Gustavo da Silva. ISS – Materialidade de sua Incidência. Curso de especialização em direito tributário: Estudo Analítico em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARRETO, Aires F. ISS na Constituição - sociedades de trabalho. Tributação mitigada, como exigência dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. RDDT 222/7, mar/2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo, Saraiva.