



Porto Alegre, 26 de abril de 2019.

Orientação Técnica IGAM nº 17.153/2019.

I. A **Câmara Municipal de Carazinho**, requer que esta Consultoria se manifeste sobre PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 003, de 22 de março de 2019, que “inclui § 5º, § 6º, § 7º, § 8º e § 9º ao art. 140 da Lei Complementar nº 110/06”, nos seguintes termos:

“Solicitamos a análise da exposição de motivos do projeto em anexo, juntar jurisprudência e se possível inteiro teor de acórdão que considere bastante elucidativo a cerca do tema.”

II. De início, há se dizer, o tema tem sido alvo de acaloradas discussões doutrinárias e alvo de um sem número de ações judiciais que, em provocando o Poder Judiciário, tem sido o pano de fundo para uma produção jurisprudencial bastante significativa.

III. Através do referido PLC 003, pretende o Município de Carazinho enquadrar na incidência de alíquota variável do ISS as empresas pluriprofissionais ou, dito de outra forma, as empresas de profissionais que se utilizem de várias outras categorias laborais de apoio para a prestação de seus serviços.

IV. O deslinde da questão passa, necessariamente, pela definição precisa de sociedade empresária e sociedade civil. O antigo Código Civil de 1916 não contemplava, de forma expressa, esta definição. Cabia à doutrina o seu delineamento. Neste sentido, **FÁBIO ULHOA COELHO** (*in* Manual de direito comercial, 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 1994) lecionava que:

“A distinção entre sociedade civil e comercial não reside, como se poderia pensar, no intuito lucrativo. Embora seja de essência de qualquer sociedade comercial a persecução de lucros – inexistente sociedade comercial com fins filantrópicos ou pios – este é um critério insuficiente para destacá-la da sociedade civil. Isto porque também há sociedades civis com escopo lucrativo, tais as sociedades de advogados, as corretoras de imóveis, as cooperativas etc.

O que irá, de verdade, caracterizar uma pessoa jurídica de direito privado não estatal como sociedade civil ou comercial será o seu objeto. O objeto social voltado para exploração de atividade civil confere a sociedade o caráter civil, enquanto a previsão de objeto social referente a atividade comercial caracterizará a sociedade como comercial.’

‘A atividade de prestação de serviços, conforme assinalada anteriormente,



encontra-se afastada do âmbito do direito comercial, pela teoria dos atos do comércio.”

V. As profissões liberais têm sido mantidas na seara do Direito Civil, independentemente de que adotem um organograma e estrutura empresarial, fato que não altera o seu tratamento jurídico, porquanto, ainda que se sirvam de uma estrutura empresarial, têm sua atuação marcada e chancelada pela responsabilidade pessoal de seus sócios.

VI. Foi com o advento do novo Código Civil, a partir de 2002, que passamos a contar com uma definição legal do conceito de sociedade civil e de sociedade empresarial, tendo o seu art. 982 estabelecido que:

‘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.”

VII. De outra parte, o exercício de atividade própria de empresário mencionada, por sua vez, foi regulado pelo art. 966 do mesmo Código, que assim prescreve:

“**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.”

VIII. Dessa forma, o novo Estatuto Civil define a sociedade empresária como sendo aquela cuja atividade é estruturada com o objetivo de produzir bens e serviços, excetuada a atividade intelectual, não importando lhe ser próprio um perfil científico, literário ou artístico. Estabelece, ainda, que a **atividade intelectual não pode ser descaracterizada pela utilização de auxiliares ou colaboradores** e, só poderá ser tida como empresária se o exercício dessa profissão intelectual constituir elemento de empresa.

IX. Em parecer de sua lavra abordando a matéria em comento, **KIYOSHI HARADA**, manifesta-se dessa forma:

“Sendo assim, segundo a lei de regência da matéria, ou seja, a lei civil, para a conceituação de uma sociedade empresária, deve ser analisada a natureza de sua atividade, esta não relacionada com a sua estrutura e sim com o seu conteúdo.

Adentrando no conteúdo das atividades da Consulente, verificamos que toda sua atividade desenvolve-se no plano intelectual, em uma relação que envolve somente as partes, quer



seja, a Consulente e o tomador de seus serviços profissionais. Daí a prestação de serviços, assumir forma **personalíssima**, conforme a necessidade de cada cliente e sempre sob **responsabilidade dos sócios** da Consulente, ao contrário do que ocorre em uma sociedade empresária, de natureza estritamente mercantil, que possui suas atividades voltadas para o **mercado em geral**, cujos serviços prestados **não possuem natureza pessoal.**"
(inhttp://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6331)

X. A seu turno, a legislação pertinente ao regime de tributação por alíquota fixa do ISS, prevê no art. 146, III, a da Constituição Federal, competência privativa à Lei Complementar para *'estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes';

Em consonância com o Texto Maior, o Decreto-Lei nº 406, de 31/12/1968, lei pacificamente tida como materialmente complementar, dispõe em seu art. 9º, §§ 1º e § 3º, ainda em plena vigência:

"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[1], 4[2], 8[3], 25[4], 52[5], 88[6], 89[7], 90[8], 91[9] e 92[10] 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 LC nº 56, de 15-12-87)
(...)"

XI. Observe-se que na Exposição de Motivos do PL 003 em tela, o Sr. Prefeito Municipal desenvolve o seguinte raciocínio, que vem frontalmente de encontro aos argumentos doutrinários e jurisprudenciais até aqui expostos, *in litteris*:

"(...)

No entanto, se a sociedade atuar de forma empresarial, com aporte de capital, auxiliares técnicos que executam parte da atividade-fim, equipamentos que potencializam a atividade e o resultado (lucro), não pode ser tributada na forma do § 3º do art. 9º do DL nº 406/68. É o caso, por exemplo, da sociedade em que dois sócios são médicos, um é farmacêutico, um é administrador de empresas, um é economista e o outro advogado.
(...)"

XII. Referido raciocínio teve como desaguadouro no PLC em análise, o teor do § 5º que se



pretende acrescentar ao art. 140 da Lei Complementar nº 110/06, cuja redação vai abaixo, *in verbis*:

“§ 5º Quando se tratar de prestação de serviço realizada por sociedade pluriprofissional, ou seja, com profissionais de diferentes categorias, independentemente de serem sócios, empregados habilitados ou não, para exercerem a atividade-fim, **recolhem o ISSQN de forma variável.**”

XIII. É claro que beiraria a ingenuidade afirmar-se que não existe nenhum caso de sociedade, efetivamente empresarial, que se utilize do expediente de formatar-se como se sociedade de profissionais fosse, justamente para esquivar-se do alcance dessa ou daquela exigência tributária. Mas, diga-se, isto não é a regra e, por isso mesmo, não se pode legislar de modo amplo e geral, pois muitos estarão pagando indevidamente por outros, pouquíssimos, que se enquadrem como sociedades empresariais por excelência.

XIV. É o mesmo **KIYOSHI HARADA** antes citado que, abordando um caso de sociedade de profissionais, manifesta-se dessa maneira:

“Logo, não tem menor sentido a alegação da Municipalidade de que a Consulente presta serviços de **diversas modalidades**, revelando **estrutura empresarial**, tão somente pela mesma possuir **corpo técnico diversificado**. Também não tem pertinência a alegação de que a Consulente possui estrutura incompatível com uma Sociedade de Profissionais pelo fato da mesma contar com 44 funcionários. A Municipalidade confunde, à toda evidência, a atividade-meio com a atividade-fim.

Com efeito, apesar de possuir em seu corpo técnico engenheiros e agentes de propriedade industrial, a Consulente não presta serviços de engenharia. Esses funcionários compõem o corpo técnico da Consulente, de forma a auxiliar os seus sócios na prestação de serviços jurídicos concernentes a propriedade industrial. A Consulente **não presta serviços de engenharia**. Essas atividades configuram meras **atividades-meio** para a consecução da finalidade última da Consulente.

(...)

Ora, o próprio magistrado, quando necessário, se utiliza de prova pericial técnica, seja ela grafotécnica, médica, contábil etc., a fim de corretamente exercer o seu mister, que é o de efetivar a prestação jurisdicional.

Nesse sentido também já se manifestou o Egrégio Superior Tribunal de Justiça em julgado a seguir transcrito, que encaixa como luva ao caso sob exame:

EMENTA. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ALEGATIVA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. ISS. DECRETO-LEI 406/68. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO-COMPROVADO. ACÓRDÃO FUNDADO NA PESSOALIDADE DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS E NO CONTRATO SOCIAL DA RECORRIDA. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS NºS 5 E 7/STJ. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO. 1. Ação ordinária com pedido de tutela antecipada proposta por PRONUCLEAR CONSULTORIA E SERVIÇOS TÉCNICOS EM MEDICINA NUCLEAR S/C



LTDA. contra o MUNICÍPIO DE MACEIÓ, em que se discute o direito ao pagamento do ISS através do regime fixo, por profissional que preste serviços em nome da sociedade, em detrimento do recolhimento sobre a receita e faturamento mensal da sociedade. A sentença julgou procedentes os pedidos, nos termos do DL nº 406/68. Interposta apelação pelo réu, o TJAL, negou-lhe provimento por entender que a **apelada, apesar de se constituir formalmente como sociedade comercial, é considerada sociedade uniprofissional para efeito de tratamento tributário, assumindo características essencialmente civis, por ter em seu quadro sócios médicos que prestam seus serviços como profissionais autônomos, afastando, assim, o caráter mercantilista da instituição, servindo esta apenas para o atingimento dos fins que, isoladamente, não seria possível alcançar.** No recurso especial apresentado pelo MUNICÍPIO DE MACEIÓ, alega-se dissídio jurisprudencial, em razão de o STJ entender que, para o usufruto do benefício fiscal, é necessário que a sociedade não tenha caráter empresarial, devendo o sócio assumir a responsabilidade profissional individualmente. Contra-razões sustentando a incidência das Súmulas nºs 283/STF e 7/STJ. Aduz, **ainda, que os médicos, mesmo nos atos realizados com o auxílio de técnicos, respondem civil e pessoalmente pelos danos porventura causados por seus agentes e prepostos (enfermeiras, auxiliares, etc.).** Agravo de instrumento provido nesta Corte, determinando o processamento do recurso especial. 2. Não se conhece de recurso especial fincado no art. 105, III, “c”, da CF/88, quando a alegada divergência jurisprudencial não é devidamente demonstrada, nos moldes em que exigida pelo parágrafo único do artigo 541 do CPC, c/c o art. 255 e seus §§, do RISTJ. 3. **O acórdão recorrido deixa claro que a sociedade em questão presta serviços de forma pessoal, ainda que com a colaboração de auxiliares, fazendo jus, dessa forma, ao benefício concedido pelo § 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68. Decisum lastreado nas provas e na interpretação de cláusulas constantes de contrato social, não competindo ao STJ contrariar tal afirmação, uma vez que a revisão de matéria de prova e a interpretação de cláusula contratual não são permitidas em sede de recurso especial, por esbarrar nos enunciados nº 5 e nº 7 da Súmula desta Corte.** 4. Recurso Especial não conhecido.’ (Resp nº 714094/AL, Rel. Min. José Delgado, DJ de 27-06-05, p. 273).’

Quanto à alegação de que a estrutura da Consulente é incompatível com a de uma Sociedade de Profissionais, por contar essa com 44 funcionários, melhor sorte não assiste a Municipalidade de São Paulo, uma vez que tanto o Decreto-lei nº 406/68, como a Lei municipal nº 10.423/87 nada dispõem nesse sentido.

A legislação tributária **não incluiu o critério quantitativo de empregados para caracterização de uma sociedade profissional**, mas apenas o objeto da prestação de serviços, em perfeita harmonia com o disposto na lei civil.”

XV. Não poderíamos, contudo, deixar de trazer à colação, ao finalizarmos a presente Orientação Técnica, **recentíssima** Decisão do STF, datada de 24/04/2019, no RE 940769, Relator o Min. EDSON FACHIM, cuja ementa assim está posta:

“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 - 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." (Fonte: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4909510>)

XVII. DIANTE DE TODO O EXPOSTO, conclui-se ser inconstitucional a pretensão legislativa do Município de Carazinho, vazada no **PLC 003/2019**, não sendo viável sua tramitação de forma legítima, ante o que leciona a melhor doutrina e reafirmam os julgados dos tribunais superiores do País.

O IGAM permanece à disposição.

Remissões:

- [1] Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultra-sonografia, radiologia, tomografia e congêneres;
- [2] Enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (próteses dentária);
- [3] Médicos veterinários;
- [4] Contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres;
- [5] Agentes da propriedade industrial;
- [6] Advogados;
- [7] Engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos;
- [8] Dentistas;
- [9] Economistas;
- [10] Psicólogos.

ÉDISON PIRES MACHADO
OAB/RS nº 27.155

BRUNNO BOSSLE
OAB/RS nº 92.802
Supervisor de Processos