

Oliveira dos Santos: Responsabilidade limitada e regime especial do ISS

04/05/2020

O regime especial do Imposto Sobre Serviços (ISS), denominado pelas administrações tributárias locais sociedades uniprofissionais, mas que preferimos denominá-las sociedade de profissionais [1], tem os seus requisitos estatuídos pelos §§ 1º e 3º do artigo 9º [2] do Decreto-Lei nº 406/1968. Ocorre que o mencionado § 3º trata do conceito "responsabilidade pessoal" que as autoridades fiscais equivocadamente interpretam como sendo a responsabilidade limitada da sociedade prestadora de serviço, fato que, segundo essa interpretação, confere natureza empresarial ao sujeito passivo da relação jurídica tributária. A jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJ-SP) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) segue majoritariamente o entendimento exarado pela Fazenda. Nesse breve artigo, realizaremos uma crítica da interpretação apresentada pelos órgãos fazendários por meio da análise dos requisitos legais dispostos no artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/1968 e pelo conceito de empresário.



A sociedade de profissionais tem os seguintes requisitos

na lei nacional em comento: 1) A prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do profissional da sociedade; 2) O serviço deve ser prestado em nome da sociedade; 3) Cada pessoa natural que integrar a sociedade, como sócio ou empregado, deve estar habilitada para o serviço a ser prestado em nome da sociedade e deve assumir responsabilidade pessoal pela prestação, nos termos da lei; 4) O serviço prestado pela sociedade deve estar dentre aqueles itens constantes da lista anexa (1. Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultra-sonografia, radiologia, tomografia e congêneres; 4. Enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária); 8. Médicos veterinários; 25. Contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres; 52. Agentes da propriedade industrial; 88. Advogados; 89. Engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos; 90. Dentistas; 91. Economistas; 92. Psicólogos).

A primeira observação a ser realizada é que o contribuinte do ISS nesse regime é a sociedade prestadora de serviço, sendo as pessoas naturais que prestarão os serviços em nome dela mero

parâmetro para a base de cálculo do imposto. A segunda observação é que quase a totalidade das profissões passíveis de enquadramento no regime especial possuem lei que regulamenta a profissão e o respectivo conselho que fiscaliza o seu exercício. Nesses casos, é necessário que o profissional esteja habilitado para exercer a profissão e tal habilitação confere ao profissional a responsabilidade técnica perante o conselho correspondente.

O primeiro requisito a ser analisado é a expressão "*sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte*" presente no § 1º. Esse dispositivo refere-se ao regime especial do ISS destinado aos profissionais autônomos, o qual não se confunde com o regime tratado pelo § 3º, referente às sociedades prestadoras de serviço. Ocorre que o § 3º se apropria desse conceito por meio da expressão "*estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º*". Assim, todas as pessoas naturais, sócias ou empregadas da sociedade prestadora de serviço deverão prestar o serviço com pessoalidade. Para Moraes [3] (1975, p.537):

"Por trabalho pessoal do próprio contribuinte, entendemos o serviço (puro fornecimento de trabalho) prestado por pessoas físicas, em caráter de trabalho da própria pessoa. Não atinge o serviço prestado por apenas pessoas jurídicas e nem os realizados em caráter empresarial".

Outros requisitos que devem ser analisados estão presentes no excerto transcrito do § 3º em tela: "*Calculado em relação a cada profissional habilitado, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável*". Verifica-se aqui que cada profissional habilitado deverá assumir responsabilidade pessoal nos termos da lei aplicável. Nesse ponto iniciam as divergências com as autoridades fazendárias: segundo o Fisco, trata-se da responsabilidade limitada da sociedade. Mas o Decreto-Lei nº 406/1968 não dispôs se ela deve ser limitada ou ilimitada, apenas pessoal. Além disso, termo "responsabilidade" está vinculado a "cada profissional habilitado", não à sociedade. Sendo as profissões passíveis de enquadramento, conforme observamos anteriormente, regulamentadas por meio de leis e com o exercício delas fiscalizados pelos respectivos conselhos profissionais. Verifica-se aqui um vínculo indissolúvel entre os conceitos envolvidos: o profissional que presta o serviço em nome da sociedade deve estar habilitado para o seu exercício. Dessa atuação pessoal haverá certamente a responsabilidade técnica pelo exercício da profissão. Como exemplo, o engenheiro civil para exercer legalmente a sua profissão deve estar inicialmente inscrito no Conselho Regional de Engenharia e Agronomia (CREA) e, ao prestar pessoalmente o serviço, deverá emitir uma Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) relativa ao serviço prestado, fato que lhe confere responsabilidade técnica perante o órgão profissional fiscalizador e que essa responsabilidade está prevista na lei que regulamenta a profissão ("lei aplicável", nos termos do § 3º).

Ocorre que as administrações tributárias não têm esse posicionamento, sendo interpretado que essa "responsabilidade pessoal" é a limitação da responsabilidade dos sócios. Verificamos o primeiro equívoco aqui: se as pessoas naturais que prestam serviço em nome da sociedade podem ser sócias ou empregadas, dentro dessa interpretação verificamos que os empregados não possuem qualquer responsabilidade relativa às obrigações contraídas pela sociedade e os órgãos fazendários não se pronunciam sobre essa questão. Outro aspecto é que a responsabilidade limitada dos sócios não guarda qualquer relação com a prestação de serviço nem com o caráter empresarial de uma sociedade. Salama [4] afirma que a limitação da

responsabilidade nada mais é do que um instrumento de alocação de risco. Santos [5] defende que a limitação da responsabilidade não é um atributo necessário e nem suficiente para qualificar uma sociedade como empresária. Ocorre que, na vigência do revogado Código Comercial de 1850, as sociedades limitadas possuíam necessária natureza comercial, nos termos do Decreto nº 3.708/1919, que regia esse tipo societário. Mas com a vigência do Código Civil de 2002, a limitação de responsabilidade não mais passou a conferir a natureza da sociedade de responsabilidade limitada, podendo essa ser simples ou empresária.

Outro equívoco que encontramos na interpretação fiscal é que há a associação de que a responsabilidade limitada é atributo que confere a qualificação empresária a uma sociedade, interpretação essa, ao nosso ver, *contra legem*, pois a definição de sociedade empresária é legal, nos termos em que preceitua o artigo 982 do Código Civil: "*Considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro*". Esse dispositivo deve ser combinado com o artigo 966 do mesmo diploma legal, que estatui: "*Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços*". Os dispositivos em análise em momento algum fazem a menor alusão à limitação da responsabilidade, nos termos em que defendem os órgãos fazendários. Verifica-se que a natureza empresária de uma sociedade se vincula à forma de como ela exerce a sua atividade (o seu objeto social). Esse é o traço característico que define a sua natureza empresária, ao contrário da limitação da responsabilidade e de qualquer outro atributo tratado por Santos [6].

A forma como a sociedade pratica o seu objeto social está vinculada a um dos requisitos do regime especial do ISS, a pessoalidade. Destarte, a sociedade será empresária se exercer sua atividade sem pessoalidade, pois restará caracterizada a natureza empresária na medida em que houver o exercício de uma atividade econômica organizada, fato que é mutuamente exclusivo com a pessoalidade na prestação de serviços. Assim, as fiscalizações locais devem promover o desenquadramento de sociedade que apresentem uma estrutura empresarial na prestação de serviços, não a limitação da responsabilidade dos sócios em seu ato constitutivo.

[1] Entendemos que a denominação correta é sociedade de profissionais porque, em casos específicos, podem ser admitidos o enquadramento no regime especial de sociedade formadas por mais de uma modalidade de engenheiros, entre engenheiro e arquiteto, entre outros, conforme analisado por Santos.

SANTOS. Marcus Rogério Oliveira dos. O Regime Especial do ISS. A Sociedade de Profissionais. Editora Almedina. São Paulo. 2020.

[2] Artigo 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.

[3] MORAES. Bernardo Ribeiro de. Doutrina e Prático do Imposto Sobre Serviços. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo. 1975.

[4] "Longe de ser uma característica inerente à prática empresarial, a limitação da responsabilidade de sócios ao valor do capital social subscrito é mais proveitosamente concebida como uma técnica para alocação do risco empresarial. A limitação do risco do negócio significa, essencialmente, que uma parcela maior do risco empresarial será suportada por credores da empresa. É fácil perceber por quê: sob a responsabilidade ilimitada, uma dívida inadimplida pela empresa é automaticamente redirecionada ao sócio; já sob responsabilidade limitada, essa mesma dívida se converte em perda do credor. No primeiro caso, o prejuízo é do sócio; no segundo, é do credor".

SALAMA. Bruno Meyerhof. O Fim da Responsabilidade Limitada no Brasil. História, Direito e Economia. Malheiros Editores. São Paulo. 2014.

[5] "Destarte, observa-se que a razão da limitação da responsabilidade dos sócios encontra justificativa econômica e não jurídica. Tal conclusão relaciona-se com o fato de o risco ser inerente à atividade empresarial, pois o empresário suporta os riscos do empreendimento, daí a necessidade de mecanismos para sua alocação. Essa alocação de riscos não está relacionada com a forma como o objeto social está sendo praticado, o que impede a produção de qualquer reflexo na personalidade eventualmente existente na prestação do serviço. Tampouco se relaciona com a responsabilidade pessoal prevista no § 3º do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/1968, pois essa responsabilidade, como vimos no Capítulo 1, é a técnica perante o conselho profissional correspondente. (...)

Portanto, observa-se que a responsabilidade ilimitada não determina e nem exclui necessariamente a natureza empresarial, mas aparece relacionada a um mecanismo de estabelecimento de garantia vinculado, como já afirmamos, a uma alocação de risco da atividade praticada".

SANTOS. Marcus Rogério Oliveira dos. O Regime Especial do ISS. A Sociedade de Profissionais. Editora Almedina. São Paulo. 2020.

[6] SANTOS analisa acórdãos do TJSP como fatores de desenquadramento: a limitação da responsabilidade do sócio e a divisão do capital em quotas; A previsão contratual de elaboração de balanços, distribuição de lucros e retirada por meio de pro labore; Previsão contratual da gerência da sociedade por apenas um sócio, assunção da condição de sócio pelos herdeiros no



caso de falecimento dele e direito de preferência no caso de cessão de quotas; Existência de elevado número de sócios e previsão contratual de abertura de filial.

SANTOS. Marcus Rogério Oliveira dos. O Regime Especial do ISS. A Sociedade de Profissionais. Editora Almedina. São Paulo. 2020.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2020-mai-04/oliveira-santos-responsabilidade-limitada-regime-especial-iss/>