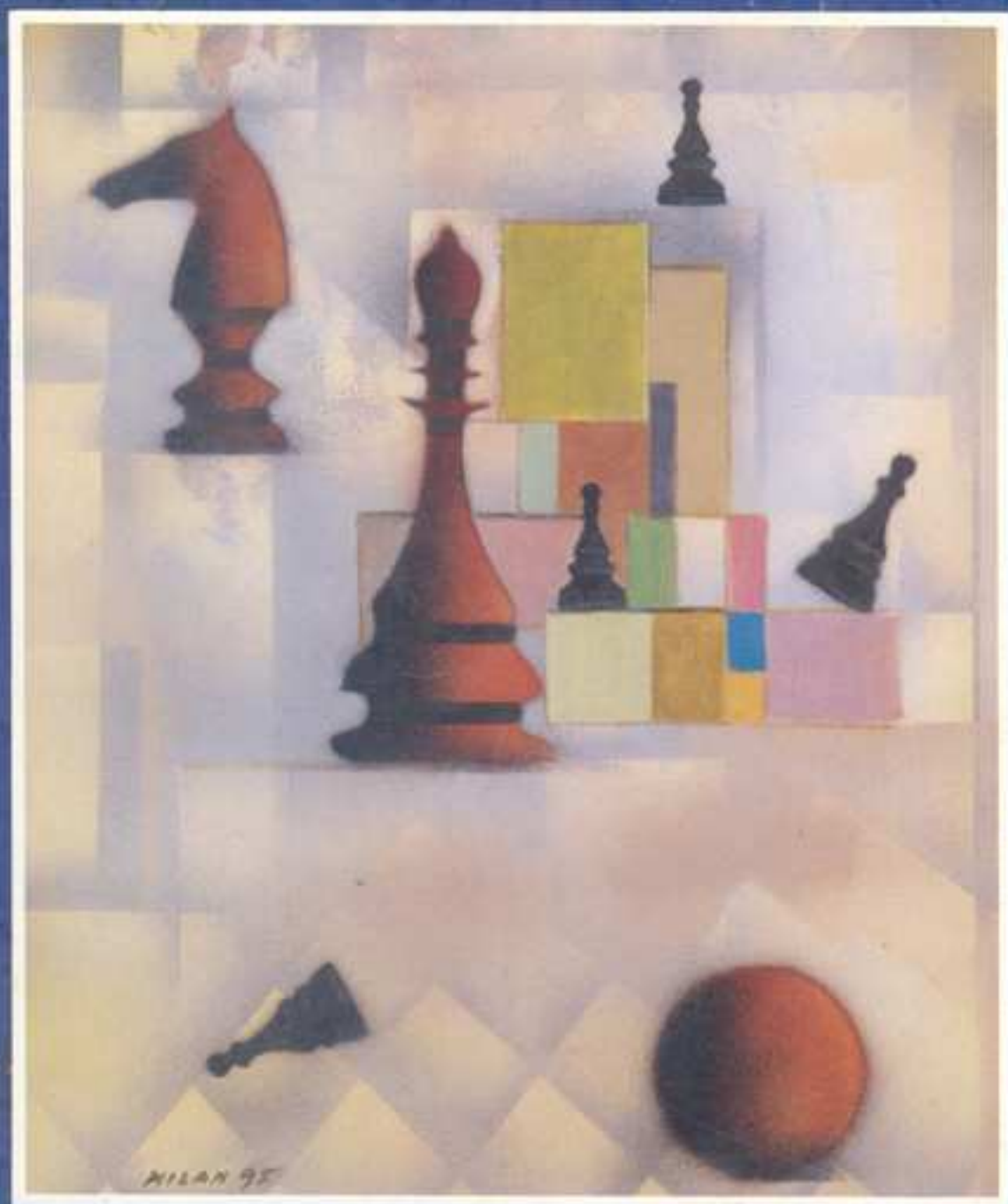


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



O ISS das Sociedades de Advogados

Fernando Facury Scaff

1. Posição da Questão

1. O presente estudo aborda a questão da constitucionalidade da eleição da receita da prestação dos serviços como base de cálculo da hipótese de incidência do ISS sobre as sociedades de advogados, criadas de conformidade com o Estatuto da OAB (Lei 8.906, de 4/jul/94). Esta preocupação decorre da pretensão de algumas Prefeituras em votar leis neste sentido, cobrando o referido imposto sobre o faturamento.

Pretende-se também analisar o procedimento a ser adotado visando o afastamento da incidência, na hipótese de considerá-la inconstitucional.

2. Análise Teórica acerca da Exigência do ISS sobre o Faturamento das Sociedades de Advogados

2. Como é sabido, o inciso III do artigo 146 da Constituição Federal prescreve a necessidade de haver uma Lei Complementar estabelecendo normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre fatos geradores, bases de cálculo, contribuintes, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

No âmbito do ISS ainda vige o Decreto-lei nº 406, de 31/dez/68, que é considerado pela Doutrina e pela Jurisprudência como Lei Complementar após a revogação dos artigos 59 a 62 do Código Tributário Nacional que regiam o Imposto Municipal sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, extinto através do Ato Complementar nº 31, de 1966.

O Decreto-lei nº 406 foi editado em 31/dez/68, e regulou, como se Lei Complementar fosse, tanto o ICM - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (de competência estadual), quanto o ISS - Imposto sobre Serviços (de competência municipal). Já no âmbito da Constituição Federal de 1988, existem várias decisões de Tribunais Superiores admitindo-o como vigente e atual no que se refere ao ISS, bem como ao ICMS.

3. No que tange ao objeto desta análise, o artigo 9º do citado Decreto-lei estabelece:

"Art. 9º - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço:



Fernando Facury Scaff
é Doutor em Direito pela USP, Professor da Universidade Federal do Pará - Graduação e Pós - e Advogado.

§ 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.*

§ 2º - ...

§ 3º - Quando os serviços a que se referem os itens ..., 88 (advocacia), ..., da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto, sob a forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável" (parêntesis apostro).

É importante e imprescindível para o deslinde da presente questão deduzir item a item o preceito normativo acima. Passemos a fazê-lo:

1 - quando a prestação de serviços for contratada com pessoa física:

a) poderá haver a cobrança através de alíquotas fixas ou variáveis;

b) para sua apuração deverá ser observada a natureza do serviço prestado ou outros fatores pertinentes;

c) sendo expressamente vedada a utilização, como base de cálculo, da importância paga a título de remuneração pelo trabalho do próprio contribuinte.

2 - quando a prestação de serviços for contratada com pessoa jurídica:

a) as sociedades deverão pagar o ISS da mesma forma prevista no parágrafo 1º acima comentado;

b) será calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio ou não, que trabalhe na e para a sociedade;

c) a responsabilidade pela prestação do serviço será pessoal, nos termos da lei aplicável.

Desta forma, o que o *ordenamento jurídico* prescrito no Decreto-lei 406/68 nos diz é o seguinte:

Quanto ao Antecedente:

aspecto material: prestar serviços;

aspecto espacial: local da prestação do serviço;

aspecto temporal: quando ocorrer a prestação do serviço.

Quanto ao Conseqüente:

aspecto quantitativo:

base de cálculo:

para os contratos realizados com pessoas físicas: uma única unidade econômica, para o advogado prestador individual de serviços jurídicos;

para os contratos realizados com pessoas jurídicas: uma única unidade econômica por cada profissional habilitado, sócio ou não, que trabalhe em nome da sociedade prestando serviços jurídicos.

Em ambos os casos, é vedado o uso da importância paga a título de remuneração pelo próprio trabalho como base de cálculo do ISS.

alíquota:

para ambas as hipóteses: fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes.

Aspecto Pessoal:

sujeito ativo: município

sujeito passivo: aquele que prestar o serviço. No caso dos serviços de advocacia, será irrelevante para sua caracterização ser o serviço prestado por pessoa física ou jurídica (socieda-

de civil, única permitida pela Corporação dos Advogados).

4. Cabe aqui uma brevíssima digressão sobre qual a interpretação possível para a expressão "*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*".

Como é possível interpretar a dicção legal que estabelece a possibilidade de existirem "*alíquotas fixas e variáveis*" excluída, como base de cálculo, a "*importância paga pela remuneração do próprio trabalho*"?

Entendemos que a resposta possível a tal eventual indagação seria a de admitir por "*alíquota fixa*" a cobrança de um valor preestabelecido por período. Ou seja, certa quantidade *fixa* de UFIR por ano em caso de prestador individual de serviços jurídicos, ou por profissional que labore na sociedade de advogados.

"*Alíquota variável*" seria a determinação, por parte da Municipalidade, de uma certa quantidade *variável* de UFIR em razão da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes. Por exemplo, no caso de sociedades, do número de advogados que nela trabalhem, ou do número de sócios. E, para a hipótese de trabalho prestado por profissional individual, o número de causas que patrocinou no ano anterior. Havendo um maior número de causas, maior seria o ISS, adotando-se o princípio da progressividade do imposto, respeitado o limite da vedação ao confisco (art. 150, IV, CF/88). Estes são apenas alguns exemplos. Outros, mais específicos, poderiam ser eleitos de conformidade com a política tributária de cada edilidade.

O fato é que, para o estabelecimento preciso do Aspecto Quantitativo, é

imperioso observar dois rigorosos preceitos:

1º) É necessário que o *discrímen* seja efetuado obedecendo o primado do Princípio da Isonomia, constitucionalmente assegurado no *caput* do art. 5º e enfatizado, no âmbito tributário no art. 150, II;

2º) É legalmente vedado se eleger como base de cálculo a importância paga a título de remuneração pelo próprio trabalho. Ou, para usar uma expressão mais condizente com o Direito Tributário, a *receita* individual ou da sociedade.

5. Como também é do conhecimento geral, quando a Constituição Federal cria um imposto, não quer dizer que os entes tributantes possam, *apenas por isso*, iniciar sua cobrança.

Faz-se mister obedecer o Princípio da Estrita Legalidade, também chamado de Reserva Legal Tributária, insculpido em dogma constitucional no artigo 150, I, CF/88.

Logo, o ente que adquiriu, pela Constituição, a *competência* para exigir aquele determinado tributo, há de fazer surgir no mundo jurídico uma Lei Ordinária que possa exigir aquela exação.

E esta Lei Ordinária há de estar em plena conformidade com o que estabelece a Lei Complementar atinente àquele tributo.

Por outras palavras, e visando especificamente o caso em apreço:

A Lei Ordinária Municipal que instituir o ISS há de estar em plena conformidade com o que estabelece a Lei Complementar ("Decreto-lei 406/68") sobre esse imposto.

Caso não haja uniformidade entre estas instâncias legislativas, a Lei Ordinária estará eivada do vício da inconstitucionalidade, uma vez que infringir uma

Lei Complementar (à Constituição) equivale a infringir a própria Constituição.

3. Análise de um Caso Concreto

6. Até a edição da Lei 7.779, de 7/ dez/95, a Municipalidade de Belém, Estado do Pará, cobrava dos advogados o ISS consoante a seguinte norma:

“Art. 33 - A base de cálculo do imposto (ISS) é o preço dos serviços.

§ 3º - Quando se tratar de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será devido anualmente e calculado por meio de alíquotas fixas e 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, multiplicado, se for o caso, pelo número de atividades profissionais exercida pelo contribuinte.

§ 4º - Quando os serviços profissionais a que se referem os itens ..., V (advocacia), ..., da lista do artigo 21 forem prestados por sociedades, estas ficam sujeitas ao imposto na forma do § 3º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou preposto, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal pelo crédito tributário” (parêntesis apostos).

Esta hipótese resultava de parcial conformidade com o § 3º, do artigo 9º do Decreto-lei 406/67, já acima transcrito e comentado. A diferença ficava por conta da parte final do § 4º da Lei municipal, que possui uma redação confusa, conflitante e inócua, pois diz respeito a um tema - responsabilidade tributária -, que não é o pertinente à questão em apreço.

Ocorre que, com a alteração praticada em dezembro de 1995, a Municipalidade incorreu em dois graves erros, quais sejam, infringiu ambas as regras básicas acima descritas como invioláveis:

a) instituiu a *receita* como a base de cálculo do ISS das sociedades de prestação de serviços advocatícios; e

b) feriu o Princípio da Isonomia Tributária, pois desconsiderou que o trabalho advocatício é sempre individual, mesmo quando exercido através de sociedades. Estas se constituem apenas em uma diferente forma de organizar o trabalho de prestação de serviços jurídicos, sempre individualizados.

Veja-se o teor do que estabelece a Lei Municipal 7.779/95:

“Art. 1º - Fica revogado o § 4º do art. 33 da Lei 7.056/77, de 30 de dezembro de 1977, com a nova redação introduzida pela Lei 7.438, de 30 de dezembro de 1988:

§ 1º - A alíquota de ISS incidente sobre a receita de prestação de serviços referidos pela sociedades uniprofissionais será de 2,5% (dois e meio por cento)”.

7. A infringência aos §§ 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-lei 406 é translúcida, pois instituiu a *receita da prestação de serviços* como base de cálculo para o ISS cobrado das sociedades de prestação de serviços jurídicos.

Ora, se a Lei Complementar veda estabelecer como base de cálculo a *importância paga a título de remuneração do próprio trabalho*, como é que a norma municipal pretende cobrar o ISS sobre a *receita da prestação dos serviços*?

Reforça este entendimento o Estatuto da OAB (Lei 8.906/94, artigos 5º c/c 15, § 3º) que veda o exercício da

advocacia por sociedades, somente podendo fazê-lo os profissionais individualmente habilitados por procuração.

Aliás, o Regulamento Geral da OAB, publicado no DJU de 25/10/94, em seu artigo 37, parágrafo único, é irreprochável:

“As atividades profissionais privativas dos advogados são exercidas individualmente, ainda que revertam à sociedade os honorários respectivos”.

8. Como se não fora suficiente a infringência ocasionada pela novel norma municipal, verifica-se que também o Princípio da Isonomia Tributária foi atacado.

A Constituição Federal de 1988 em seu artigo 150, II, veda aos Municípios:

“instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Ou seja, a norma municipal de 1995 passou a tratar desigualmente situações absolutamente idênticas.

Imagina-se ter partido de um pressuposto falso, desigualador: o de que os advogados que se organizam sob a forma de sociedade para prestação de serviços jurídicos possuem maior poder aquisitivo que os que trabalham individualmente. Ocorre que *não existe relação lógica de pertinência na suposta correlação acima espelhada*. Pode ser que existam profissionais autônomos que *“faturem”* muito mais que um dos sócios de uma sociedade de advogados.

Sendo falso o pressuposto que determina a distinção (o *discrímen*), seu conseqüente normativo não pode ter va-

lidade, pois fere o Princípio da Isonomia Tributária.

Logo, se para a Corporação dos Advogados as Sociedades apenas são formas de organização do trabalho, não existindo para efeito da efetiva prestação do serviço jurídico, não existe motivo justificável para que a Prefeitura não as trate de forma isonômica face aos profissionais individualmente considerados.

Distingui-los implicará em violar o Princípio da Isonomia Tributária.

9. Jurisprudência já foi chamada a se pronunciar sobre a referida questão.

No caso da sociedade de advocacia Pinheiro Neto Advogados X Município do Rio de Janeiro recebeu a seguinte ementa do Tribunal de Alçada Cível (Ap. Cível 1.137/95. Rel. Juiz Odilon Gomes Bandeira):

“Tributário. ISS. Sociedades Uniprofissionais. Base de Cálculo.

Até que seja editada nova lei complementar sobre a matéria, continuam a vigor as disposições do Decreto-lei 406/68, alteradas pelo Decreto-lei 834/69, as quais foram recepcionadas pela Constituição em vigor.

Assim, o imposto conclamado, devido por tais sociedades, se regulará pelo § 3º do art. 9º, daquele diploma legal, através de regime fixo anual, por profissional habilitado, que preste serviços em nome dessa sociedade.

Desprovimento do recurso voluntário e confirmação do julgado, em reexame necessário”.

O Tribunal de Alçada do Estado do Paraná também já decidiu caso semelhante, envolvendo a mesma norma federal (nacional), com referência à outra categoria de profissionais. Trata-se do caso entre Bianchessi & Cia Auditores X Município de Curitiba assim ementa-

do (Ap. Civ. 53468-9. Rel. Juiz Leonardo Lustosa):

"Mandado de Segurança. Imposto sobre Serviços (ISS). Pretensão de que a Tributação continue sendo feita pelo Regime Fixo Anual, por Profissional. Decreto-Lei 406/68, Artigo 9º, § 3º. Recepção pela Constituição Federal de 1988. Segurança Denegada. Recurso Provido.

1. O § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei 406/68, que concede às sociedades profissionais prestadoras de serviços o regime de tributação fixa anual, por profissional, foi recepcionado pela CF/88, posto que não é incompatível com o novo sistema tributário nacional, uma vez que não afronta o princípio da igualdade, inserido no art. 150, II, da Carta Magna.

2. Tal privilégio, ademais, não configura isenção fiscal, vedada pelo art. 151, III, da CF, até porque não ocorre, no caso, dispensa do pagamento do tributo".

O próprio *Superior Tribunal de Justiça*, analisando pleito de sociedade de médicos (Clinor X Prefeitura de João Pessoa), declarou a pertinência da tributação através da norma inserida no § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei 406/68, em acórdão que recebeu a seguinte ementa (REsp. 3356-PB. 90.0005041-3, Rel. Ministro Gomes de Barros):

"Tributário. ISS. Sociedades Profissionais. Decreto-Lei 406, Art. 9º, § 3º. As sociedades civis integradas por médicos para ministrar serviços especializados, com responsabilidade pessoal destes, e sem caráter empresarial, têm direito ao privilégio de que trata o art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68".

10. É verdade que o *Supremo Tribunal Federal* incluiu mais um requisi-

to para fazer valer a regra de tributação prevista no citado Decreto-lei 406/68, e que nele não está escrita. Trata-se do conceito de *sociedade uniprofissional*, ou seja, constituída por profissionais exercentes de uma única profissão.

Para confirmar esta hipótese foi prolatado o acórdão no RE 82091-SP, RTJ 90/140-157 assim ementado:

"Imposto sobre Serviços.

Sociedade em que nem todos os prestadores de serviços sócios, empregados ou não, possuem habilitação profissional para a prestação do serviço. Exegese do § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei 406/68.

Razoável, quando não a melhor, a interpretação de que, para fazer jus ao benefício previsto no mencionado § 3º, é mister que todos os prestadores de serviços em nome da sociedade estejam para isso profissionalmente habilitados".

No que tange às sociedades de advogados esta exigência não induz nenhuma novidade, uma vez que tanto no antigo Estatuto quanto no atual (Lei 8.906/94, arts. 15 e 16) é privativo de advogados o direito de ser sócio em sociedade de advogados.

11. A esta altura da exposição pode-se fazer um contraponto e afirmar a inconstitucionalidade da Lei Municipal 7.779/95, seja por infringência ao Princípio da Isonomia Tributária, seja por violação ao que determina o art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68.

Dever-se-á então perquirir sobre o procedimento a ser adotado.

Entendemos que no presente caso existem algumas hipóteses possíveis para dirimir o impasse.

1ª hipótese:

O Chefe do Poder Executivo Municipal ou qualquer membro do Poder

Legislativo Municipal, convencido da presente inconstitucionalidade, poderá dar início à tramitação de um Projeto de Lei que determine a revogação da citada Lei e o *ressurgimento* da norma anteriormente existente (ou quiçá melhor redigida).

Fazemos observar que não basta a singela revogação, pois no Brasil não existe a figura da *repristinação* (art. 2º, § 3º, Lei de Introdução ao Código Civil). É necessário haver a expressa menção ao *ressurgimento* da norma anteriormente existente.

2ª hipótese:

Qualquer das pessoas que possuam *legitimatío ad causam* para ingressar com uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, com pedido de liminar, pode fazê-lo perante o Tribunal de Justiça do Estado, visando obter a declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.779/95.

3ª hipótese:

Ser efetuado o controle difuso da constitucionalidade das leis, através de qualquer pessoa que possua as condições processuais para tanto, perante os juízes de uma das Varas de Fazenda Pública.

4. Conclusões

12. Sendo estas as considerações que havíamos de fazer, concluimos afirmando a completa inconstitucionalidade da eleição da receita da prestação de serviços como base de cálculo para a cobrança do ISS das sociedades de advogados, por infringir:

- a) o Princípio da Isonomia (art. 150, II, CF/88) e
- b) a expressa proibição de instituir a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho como base de cálculo do ISS (§ 3º, art. 9º, Decreto-lei 406/68).

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

13

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Diretora Comercial
Lêda Ferraz de Mendonça

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras Editora*,
com alterações procedidas por *Phoenix e*
Dialética

Capa (fundo)

Detalhe da obra

"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações

Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa

Binho's

Impressão

Gráfica Palas Athena

(OUTUBRO - 1996)



Milan
é o autor da obra
reproduzida em destaque
na capa.

Fernando Facury Scaff

— ADVOGADO —

OAB/PA - 3310

Outubro/96 (Bella)



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Av. Bernardino de Campos, 327 - conj. 24
CEP 04004-050 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 284.2096 - 284.5362 - 284.5527