



Autor(a): KIYOSHI HARADA

Jurista, com 31 obras publicadas. Acadêmico, Titular da cadeira nº 20 (Ruy Barbosa Nogueira) da Academia Paulista de Letras Jurídicas. Acadêmico, Titular da cadeira nº 7 (Bernardo Ribeiro de Moraes) da Academia Brasileira de Direito Tributário. Acadêmico, Titular da cadeira nº 59 (Antonio de Sampaio Dória) da Academia Paulista de Direito. Sócio fundador do escritório Harada Advogados Associados. Ex-Procurador Chefe da Consultoria Jurídica do Município de São Paulo.

**ISS - DESENQUADRAMENTO DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO FIXA COM EFEITO RETROATIVO.**

Data de publicação: 07/05/2010

Kiyoshi Harada

Advogado

Especialista em Direito Tributário pela USP.

**CONSULTA****CONSULENTE: CRUZEIRO/ NEWMARC PATENTES E MARCAS - LTDA.**

Cruzeiro/Newmarc Patentes e Marcas Ltda, por intermédio de seu sócio, o ilustre advogado e professor Dr. Newton Silveira, consulta-nos a respeito do despacho de desenquadramento do regime de tributação fixa do **ISS** com efeito retroativo, narrando os fatos e apresentando a documentação pertinente e, ao final, formulando quesitos.

A Consulente é sociedade civil, regularmente constituída e devidamente registrada no 3º Ofício de Registro de Título e Documentos Civil das Pessoas Jurídicas, que tem por objetivo a prestação de serviços jurídicos concernentes à propriedade intelectual, em especial na representação de seus clientes na obtenção e defesa de seus direitos junto ao INPI - Instituto Nacional da Propriedade Industrial e demais órgãos de registro da propriedade intelectual, conforme cláusula 4ª de seu contrato social.

A sociedade em questão é composta por dois sócios: Drs. Newton Silveira e Wilson Silveira, advogados, que assinam em conjunto ou isoladamente, as petições perante o INPI, de conformidade com seu contrato social.

Em 5-7-34 a Consulente, então denominada "Cruzeiro do Sul Patentes e Marcas Ltda.", obteve registro como agente da Propriedade Industrial junto ao Ministério de Estado dos Negócios do Trabalho, Indústria, e Comércio, de acordo com o disposto no artigo 39 do Decreto nº 22.989, de 26-7-33.

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 8.933, de 26-1-46, que reorganizou o Departamento Nacional da Propriedade Industrial, veio dispor em seu art. 8º c/c art. 3º que a entidade com personalidade jurídica poderia se inscrever como agente de propriedade industrial, desde que os seus respectivos componentes fossem agentes de propriedade industrial ou advogados legalmente habilitados. Ratificando o referido Decreto-Lei, o Ato Normativo nº 141, de 6-4-98, do Instituto Nacional de Propriedade Intelectual, dispôs que a pessoa jurídica que desejasse se habilitar junto ao INPI deveria possuir, exclusivamente, como sócios pessoas físicas que fossem Agente da Propriedade Industrial ou advogado (art. 1º e seu parágrafo único do Ato Normativo nº 141/98), exigindo, ainda, novo cadastramento das pessoas físicas e jurídicas anteriormente habilitadas perante o INPI. Saliente-se, ainda, que o referido Ato Normativo foi ratificado pelo Ato Normativo do Instituto Nacional da Propriedade Intelectual nº 156/2000.

Diante disso, a ora Consulente, cumprindo os requisitos exigidos pelos instrumentos normativos anteriormente citados, possuindo somente advogados em seu quadro societário, requereu a sua matrícula no cadastro de agente da propriedade industrial junto ao Instituto Nacional da Propriedade Industrial em 22/09/98, o que foi deferido em 29/09/98.

Assim sendo, a Consulente encontra-se cadastrada perante o Cadastro de Contribuintes do Município de São Paulo como Sociedade de Profissionais de Agentes de Propriedade Industrial, sob o código nº 04804.

Em virtude de Ordem de Verificação - OV nº 39.107.752 - , expedida pelo órgão competente da Prefeitura do Município de São Paulo contra a Consulente, esta sofreu rigorosa fiscalização, que abrangeu o período de janeiro de 1996 a dezembro de 2000. Por meio da referida OV o Sr. Inspetor Fiscal titular concluiu que a Consulente fazia jus ao enquadramento como SUP (sociedade uniprofissional).

Apesar disso, nova Ordem de Fiscalização, a de nº 19.225.229, foi emitida pela Prefeitura do Município de São Paulo contra a Consulente, com o escopo de verificar se a mesma atendia aos requisitos legais necessários para o seu enquadramento como Sociedade de Profissionais de Agentes de Propriedade Industrial, gerando o Processo Administrativo nº 2003-0.149.015-1.

Para total surpresa da Consulente, sem que sobreviesse qualquer alteração de sua situação fática, ou da legislação aplicável, o Sr. Inspetor Fiscal Assistente Técnico da Municipalidade de São Paulo concluiu que a Consulente 'não presta serviços de forma pessoal, possuindo corpo técnico diversificado, prestando mais de uma atividade de prestação de serviços, revelando estrutura empresarial, com seguimentação da responsabilidade dos profissionais em total desacordo com o art. 4º da Lei municipal de nº 10.423/87'. Destacou, ainda, que a estrutura da Consulente, desde 1999, já era incompatível com a estrutura de uma sociedade de profissionais, por possuir, desde aquela época, 44 funcionários.

Diante disso, em 30/03/05, foi publicado o despacho de desenquadramento da Consulente como sociedade de profissionais e seu respectivo enquadramento como sociedade empresária, retroativo a 01/01/1999, sob as seguintes alegações:

- a) O contribuinte não atende aos requisitos do art. 4º da Lei 10.423/87 com redação dada pela Lei 13.476/2002;
- b) O contribuinte não presta serviço de forma pessoal;

Contra esse despacho a Consulente impetrou Mandado de Segurança com pedido liminar, a qual, foi concedida, porém, posteriormente cassada pela decisão de mérito que denegou o writ.

Para ilustrar o apelo pede nosso parecer, formulando os quesitos abaixo:

- 1 - A Consulente caracteriza-se como sociedade empresária pelo fato de possuir 44 funcionários?
- 2 - A Consulente atende aos requisitos do art. 4º da Lei municipal nº 10.423/87 para fazer jus à tributação pelo regime da alíquota fixa?
- 3 - A Lei municipal nº 10.423/87 guarda harmonia com o Decreto-Lei nº 406/68?
- 4 - É possível juridicamente o desenquadramento da Consulente do regime de tributação por alíquota fixa, por despacho da autoridade administrativa competente publicado no DOM do dia 30-3-2005, com efeito retroativo a fevereiro de 1999?

## PARECER

### Do enquadramento da Consulente como Sociedade Civil de Prestação de Serviços

A Consulente é sociedade civil que tem como objeto a prestação de serviços técnicos concernentes à propriedade industrial, sendo que os serviços prestados pela Consulente são prestados em seu nome, porém sob responsabilidade pessoal de seus sócios.

Outrossim, a decisão que motivou o desenquadramento da Consulente considerou-a sociedade comercial, ou sociedade empresária, ignorando a verdadeira distinção entre sociedade civil e sociedade empresária.

O antigo Código Civil de 1916 não trazia, expressamente, a definição precisa de sociedade empresária ou de sociedade civil, ficando a cargo da doutrina a sua definição.

Ainda na vigência do antigo Código Civil de 1916, Fabio Ulhoa Coelho muito bem dispunha:

'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.'<sup>(1)</sup>

'A atividade de prestação de serviços, conforme assinalada anteriormente, encontra-se afastada do âmbito do direito comercial, pela teoria dos atos do comércio.'<sup>(2)</sup>

Ora, tradicionalmente as profissões liberais têm sido mantidas no campo do Direito Civil, sem que a adoção de uma estrutura empresarial altere o seu tratamento jurídico. Isso porque, as sociedades profissionais, apesar de possuírem estrutura empresarial, ainda atuam sob responsabilidade pessoal de seus sócios.

Na verdade, somente a partir do Código Civil de 2002 é que o conceito de sociedade civil e de sociedade empresarial foi legalmente definido. Vejamos:

O art. 982 do Código Civil define sociedade empresária, nos seguintes termos:

'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.'

O exercício de atividade própria de empresário mencionada, por sua vez, foi regulado pelo art. 966 do mesmo Código, que assim prescreve:

'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.'

Assim sendo, o Código Civil vigente conceitua a sociedade empresária como sendo aquela cuja atividade é organizada para a produção de bens ou serviços, excluída a atividade intelectual, seja ela, de natureza científica, literária ou artística. Conceitua, também, que a atividade intelectual não pode ser descaracterizada pela utilização de auxiliares ou colaboradores e, só será enquadrada como empresária se o exercício dessa profissão intelectual constituir elemento de empresa.

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.

Portanto, a atividade exercida pela Consulente, atividade intelectual, não se enquadra dentro dos critérios que devem ser utilizados para classificação de uma sociedade empresária.

#### **Da legislação concernente ao regime de tributação fixa do **ISS****

O art.146, III, 'a' da Carta Magna atribui 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 perfeita harmonia com o Texto Constitucional, o Decreto-Lei nº 406, de 31-12-68, lei materialmente complementar, prescreve 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(3), 4(4), 8(5), 25(6), 52(7), 88(8), 89(9), 90(10), 91(11) e 92(12) 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)

Esclareça-se, para evitar quaisquer dúvidas, que o art. 9º desse Decreto-Lei foi mantido pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, nova lei de regência nacional do **ISS**, que revogou todos os demais dispositivos do Decreto-Lei em tela, concernentes a esse imposto, como se pode constatar pelo exame de seu art. 10.

## Da ilegalidade do ato que desenquadrou a Consulente do regime de tributação fixa

A Municipalidade de São Paulo, por sua vez, conforme anteriormente exposto, promoveu o desenquadramento da Consulente como sociedade civil, com base no artigo 4º da Lei nº 10.423/87, com redação dada pela Lei 13.476/2002, que reza:

"Sempre que os serviços a que se referem os itens, 1, 4, 7, 24, 51(13), 87(14), 88(15), 89, 90 e 91, da relação consignada do art. 1º, forem prestados por sociedades de profissionais, o imposto devido será calculado mediante a multiplicação da importância anual de R\$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais) pelo número de profissionais habilitados, sócios, empregados ou não, que prestem serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal no termos da lei aplicável.

§ 1º As sociedades a que se refere o "caput" são aquelas cujos profissionais habilitados, sócios, empregados ou não, sejam pessoas físicas, não consideradas como tais as firmas individuais, habilitadas ao exercício da mesma atividade profissional, dentre as especificadas nos itens mencionados no "caput", e que prestem serviço de forma pessoal, em nome da sociedade.

§ 2º Não são consideradas sociedades de profissionais as

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 não preste serviço pessoal em nome da sociedade, dela participando tão-somente para aportar capital ou administrar;

V - explorem mais de uma atividade de prestação de serviços.'

Simple leitura da lei municipal acima transcrita comprova a ilegalidade do desenquadramento procedido pela Municipalidade de São Paulo, em total desconformidade com os dispositivos da lei de regência nacional do **ISS**, retro transcritos, e o que é pior, ferindo frontalmente a sua própria legislação.

Ora, conforme se depreende do contrato social da Consulente, a mesma é sociedade uniprofissional, formada exclusivamente por advogados, que prestam serviços em nome da sociedade, porém, de forma pessoal, e sob sua responsabilidade pessoal.

Ademais, a Consulente presta, tão somente, serviços jurídicos concernentes à propriedade intelectual, em especial na representação de seus clientes na obtenção e defesa de seus direitos junto ao INPI - Instituto Nacional da Propriedade Intelectual e demais órgãos de registro da propriedade intelectual, conforme art. 4º de seu ato constitutivo, encontrando-se devidamente cadastrada como Agente de Propriedade Industrial junto ao INPI.

A Consulente também não incorre nas demais vedações do § 2º, uma vez que, não possui e nunca possuiu pessoa jurídica como sócio e nem é sócia de outra sociedade.

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.

Isso porque, a atuação da Consulente como Agente de Propriedade Industrial, sempre estará ligada a uma invenção, a um modelo de utilidade ou a um desenho industrial, o que fica claro, mediante leitura do art. 2º da Lei de Propriedade Industrial, Lei nº 9.279, de 14-5-96 que dispõe:

'A proteção dos direitos relativos à propriedade industrial, considerando o seu interesse social e desenvolvimento tecnológico e econômico do País, efetua-se mediante:

- I - concessão de patentes de invenção e de modelo de utilidade;
- II - concessão de registro de desenho industrial;
- III - concessão de registro de marca;
- IV - repressão às falsas indicações geográficas; e
- V - repressão à concorrência desleal.'

Ainda nos termos da referida lei, para se proceder, por exemplo, ao registro de uma patente de invenção perante o INPI, a invenção deverá atender aos requisitos de novidade, atividade e aplicação (art. 8º), sendo que, conforme art. 13 do mesmo diploma legal 'a invenção é dotada de atividade inventiva sempre que, para um técnico no assunto, não decorra de maneira evidente ou óbvia do estado da técnica'.

O pedido de patente da referida invenção ainda deverá ser acompanhado, nos termos do art. 19 da LPI, de:

- I - requerimento;
- II - relatório descritivo;
- III - reivindicações;
- IV - desenhos, se for o caso;
- V - resumo.

O art. 25 do mesmo diploma legal determina que 'as reivindicações deverão ser fundamentadas no relatório descritivo, caracterizando as particularidades do pedido e definindo, de modo claro e preciso, a matéria objeto da proteção.'

Saliente-se, ainda, que conforme se depreende do art. 35 da LPI, por ocasião do exame do pedido de patente, o INPI elaborará relatório de busca e parecer relativo a:

- 'I - patenteabilidade do pedido;
- II - adaptação do pedido à natureza reivindicada;
- III - reformulação do pedido ou divisão; ou
- IV - exigências técnicas.'

Por fim, ressalte-se que, nos termos do art. 36 da LPI, 'quando o parecer for pela não patenteabilidade ou pelo não enquadramento do pedido na natureza reivindicada ou formular qualquer exigência, o depositante será intimado para manifestar-se no prazo de 90 (noventa) dias.'

Ora, pela leitura dos dispositivos acima transcritos conclui-se que para realizar a sua finalidade social, que é a prestação de serviços jurídicos concernentes a propriedade intelectual, em especial a representação de seus clientes na obtenção e defesa de seus direitos junto ao INPI e demais órgãos da propriedade industrial, a Consulente deve se valer, necessariamente, dos serviços de peritos engenheiros, em razão da vasta quantidade de informações técnicas exigidas por esses órgãos, para a obtenção e defesa dos direitos de seus clientes.

Claríssimo, pois, que os serviços de engenharia especializada realizados pelos funcionários da Consulente, representam meras atividades-meio para se atingir o objetivo social da Consulente. Nenhum advogado seria capaz de desenhar uma marca ou um invento, por exemplo.

Outro não é o entendimento do ilustre professor da Universidade de São Paulo, Newton Silveira, por sinal, sócio da Consulente:

'É verdade que existem muitos profissionais atuando nessa área sem a qualificação técnico-jurídica necessária. Em minha opinião de advogado e professor de direito, o exercício dessa atividade deveria ser restrito aos advogados, assessorados por peritos engenheiros, quando uma ação tem por objeto uma patente'(16).

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 N.ºS 5 E 7/STJ. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.

1. Ação ordinária com pedido de tutela antecipada proposta por PRONUCLEAR CONSULTORIA E SERVIÇOS TÉCNICO-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 n.º 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 n.ºs 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 n.º 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 n.º 5 e n.º 7 da Súmula desta Corte.

4. Recurso Especial não conhecido.' (Resp n.º 714094/AL, Rel. Min. José Delgado, DJ de 27-06-05, p. 273).

Quanto a 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.

Assim, ao contrário do alegado pela Municipalidade de São Paulo, a Consulente atende rigorosamente aos requisitos elencados no art. 4º da Lei municipal nº 10.423/87, sendo manifestamente ilegal o seu desenquadramento como Sociedade de Profissionais.

### **Da inconstitucionalidade do desenquadramento da Consulente por absoluta incompetência da Lei Municipal nº 10.423/87 para legislar sobre a base de cálculo do ISS**

Ainda que se reconheça que a Consulente não é uma sociedade uniprofissional, o que se admite apenas a título argumentativo, deverá ser enfrentada a questão da inconstitucionalidade dessa exigência.

Com efeito, conforme art. 146, III, 'a' da Constituição Federal anteriormente transcrito, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária em relação aos impostos nela discriminados e as suas bases de cálculo.

Ora, à medida em que a Constituição Federal atribui competência privativa à Lei Complementar para legislar sobre determinado assunto, retira, ipso facto, a possibilidade de se legislar sobre aquele mesmo assunto por qualquer outro instrumento normativo que não seja a lei complementar. E mais, uma vez instituída a referida lei complementar, somente outra lei, de mesma natureza jurídica, poderá alterá-la, em razão da necessidade de quorum especial para a sua aprovação.

Por meio de simples confronto do § 3º, do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68, lei materialmente complementar, e do art. 4º, § 1º da Lei municipal nº 10.423/87, verifica-se que essa última, ao regulamentar o disposto no art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei nº 406/68, invadiu a esfera de competência legislativa conferida pela Carta Magna à lei complementar, ao inovar o conceito de base de cálculo das sociedades profissionais.

Ora, o § 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68, anteriormente transcrito, assegura que os serviços de agente de propriedade industrial, bem como os de advogado, de engenheiro e de outros profissionais liberais, prestados por sociedades, sujeitam-se ao imposto 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.

Em nenhum momento o referido dispositivo exige que essas sociedades sejam uniprofissionais, ou mesmo que o trabalho seja prestado sob forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o que, aliás, só seria possível no caso contemplado no próprio § 1º, quando o contribuinte é o profissional autônomo, e não, sociedade de profissionais.

Nunca é demais transcrever de novo o referido § 3º do art. 9º in verbis:

'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(17), 4(18), 8(19), 25(20), 52(21), 88(22), 89(23), 90(24), 91(25) e 92(26) 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)

Como se vê, o § 3º do art. 9º sob comento exige, tão somente, que os serviços prestados pela sociedade sejam aqueles taxativamente elencados em seu bojo e que os profissionais assumam responsabilidade pessoal pelos serviços, nos termos da legislação aplicável.

Dessa forma, eivada de inconstitucionalidade a exigência da uniprofissionalidade dos sócios contida no § 1º do art. 4º da Lei nº 10.423/87, pois a lei ordinária municipal deve obediência à lei complementar em matéria reservada constitucionalmente a essa espécie normativa, cuja aprovação exige o quorum especial.

Comentando sobre essa questão, já tivemos a oportunidade de acentuar:

'Mais: de um lado, manteve a inconstitucionalidade da legislação anterior ao vedar a inclusão de pluriprofissionais na sociedade, contrariando lei de regência da matéria (§ 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68) e a jurisprudência tranqüila da Corte Suprema (RREE ns. 220.323-MG e 236.604-PR).'(27)

Exatamente nesse sentido a jurisprudência do Colendo Supremo Tribunal Federal:

'Ementa.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. SOCIEDADE CIVIL. PROFISSIONAIS DE QUALIFICAÇÕES DIVERSAS. BENEFÍCIO FISCAL. DECRETO-LEI 406/68, ART.-9., PAR-3 (REDAÇÃO DO DECRETO-LEI 834/69). O ART-9, PAR-3. C/C O ART-1 DO DL. 406/68 (REDAÇÃO DO DL 834/69) ASSEGURA A TRIBUTAÇÃO **ISS**, NA FORMA FIXA, QUER AS SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS, QUER AS PLURIPROFISSIONAIS. PRECEDENTES DO STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO.' (Re nº 96.475-SP, Rel. Min. Rafael Mayer, DJ de 04-06-82, p. 05463).

Ademais, deve-se levar em conta que os profissionais outros, que compõem o quadro técnico da Consulente, que não os advogados, são engenheiros e agentes de propriedade industrial, profissionais estes, por si só, abrangidos pelo disposto no § 3º do art. 9º do Decreto-Lei (itens 89 e 52) e pelo próprio art. 4º, caput, da Lei municipal nº 10.423/87 (itens 88 e 51).

Diante disso, o desenquadramento da Consulente da categoria de sociedade de profissionais fere, às escâncaras, o princípio constitucional da razoabilidade.

De fato, se advogados, engenheiros e agentes de propriedade industrial pagam o imposto pelo regime da tributação fixa, quer enquanto profissionais autônomos, quer enquanto integrantes de sociedades profissionais, não se vê como possa impedir que uma sociedade uniprofissional de advogados, como a Consulente, não possa ter em seu quadro técnico engenheiros e agentes de propriedade industrial na condição de funcionários. É de se lembrar, ainda, que a lei de regência nacional do **ISS**, o Decreto-Lei nº 406/68, não veda a formação de sociedade pluriprofissional, desde que seus sócios sejam aqueles profissionais elencados no § 3º, do seu art. 9º.

## Do Princípio da Vinculação da Administração Pública a seus próprios atos

Conforme exposto anteriormente, a Municipalidade de São Paulo, em decorrência da OV nº 39.107.752, emitida pela Diretoria de Rendas Mobiliárias, promoveu a rigorosa fiscalização da Consulente no período de janeiro de 1996 a dezembro de 2000, concluindo que a mesma fazia jus ao enquadramento como SUP (sociedade uniprofissional), reconhecendo-lhe expressamente o direito de recolher o **ISS** sob o regime de tributação por alíquota fixa.

Aquele ato administrativo, praticado por agente competente, nos idos de 2000, goza de presunção de legalidade e legitimidade. A partir do momento em que o agente administrativo competente concluiu que a Consulente se enquadrava como SUP, o ato administrativo passou a produzir efeitos jurídicos desde então, vinculando a Administração Pública àquele ato.

Ora, se por meio de seu órgão competente, a Administração Pública concluiu, após examinados os dados e a atividade da Consulente até o final do exercício de 2000, que a mesma fazia jus ao regime de tributação especial, como é possível, agora, contrariar aquele ato com efeito retroativo, mudando o seu posicionamento com relação a período já anteriormente fiscalizado, sem, que tenha havido alterações, quer na legislação, quer na estrutura da Consulente?

Se o agente fiscal, no exercício de suas funções normais, fiscalizou e examinou os dados da Consulente até o final do ano de 2000, é obvio que ele tinha conhecimento de que a estrutura da Consulente, além dos sócios, continha 44 funcionários, uma das razões do desenquadramento do regime especial de tributação. É de se concluir que o agente fiscal, na época, entendeu, acertadamente, que a quantidade de funcionários não é critério legal para definição de sociedade uniprofissional, como de fato não o é, e nunca foi. Se o fosse, nenhuma grande sociedade de advogados com mais de 500 ou 800 membros, entre sócios e empregados, por exemplo, poderia estar enquadrada como sociedade uniprofissional gozando do benefício do regime de tributação por alíquota fixa.

Costuma-se dizer que a Administração fica vinculada a seus atos, até mesmo em erro, o que se justifica em razão do princípio da segurança jurídica, uma vez que o contribuinte não pode ser penalizado por eventual erro cometido pela Administração.

Desfazer um ato e aplicar efeito retroativo ao novo ato implicará a conclusão de que aquele primeiro ato era irregular, ou, então, de que houve improbidade administrativa por parte do agente público responsável pela prática daquele ato. Dessa forma, pairam as seguintes dúvidas:

O ato que a própria Administração praticou nos idos do ano 2.000, reconhecendo a Consulente como beneficiária do regime de tributação fixa, precedido de rigorosas averiguações de seus dados, abrangendo o período de 1/1999 a 12/2000, era lícito e regular?

Ou, ao contrário

Houve improbidade administrativa na prática daquele ato?

O despacho de desenquadramento mantém silêncio perpétuo a respeito, o que resulta na presunção de regularidade do primitivo despacho de enquadramento da Consulente no Código 04804, para recolhimento do **ISS** pelo regime de alíquota fixa.

Aliás, ressalte-se que aquele primitivo ato administrativo não foi desfeito. Simplesmente, a Prefeitura, por seu órgão competente, a Diretoria de Divisão de RM-4, reinterpreto os mesmos dados anteriormente averiguados por agente público competente, à luz de critério extrajurídico, para concluir, contra letra da lei, que a Consulente é uma sociedade empresária.

O desenquadramento da Consulente do regime de tributação especial, com efeito retroativo a janeiro de 1999, é nulo de pleno direito à medida em que a própria Administração Pública já havia reconhecido o seu enquadramento como SUP, no período de 01/96 até 12/2000, por ato administrativo válido, tanto é que aquele ato, até hoje, não foi objeto de anulação por órgão competente da Prefeitura. E nem o poderia. O novo ato resulta, como vimos, de reinterpretação dos mesmos fatos à luz de critério não abrigado pela ordem jurídica vigente, ou seja, está alicerçado em critério meta-filo-jurídico. A subsunção do fato concreto à hipótese legal prevista somente pode resultar de interpretação à luz do critério jurídico, sem o que, o ordenamento jurídico como um todo perderia a necessária harmonia, disseminando a insegurança jurídica de forma generalizada. Seria o caos!

Outrossim, o eventual desenquadramento, quando muito, somente poderia surtir efeitos a partir da publicação do respectivo despacho no DOM, o que somente veio a ocorrer no dia 30 de março de 2005.

Nem é preciso lembrar que a Constituição Federal não admite a retroatividade (art. 5º, XXXVI), salvo para beneficiar o réu (art. 5º, XL), o que não é o caso sob consulta.

Positivamente, o despacho de desenquadramento é absolutamente nulo e írrito não produzindo qualquer efeito jurídico.

## RESPOSTAS AOS QUESITOS

1 - A Consulente caracteriza-se como sociedade empresária pelo fato de possuir 44 funcionários?

R: Não, o fato de possuir 44 funcionários não caracteriza a Consulente como sociedade empresária, uma vez que a lei civil, competente para reger a matéria, não leva em conta a estrutura da sociedade, e sim, o seu objeto, para caracterizá-la como sociedade empresária ou sociedade civil. A prestação de serviço intelectual, mesmo com a utilização de auxiliares ou colaboradores está expressamente excluída da classificação de sociedade empresária.

A legislação tributária, também, não estabelece nenhum critério quantitativo da espécie, para classificar a sociedade como civil ou empresária. Do contrário, nenhuma grande sociedade de advogados com mais de 500 ou 800 membros, entre sócios e empregados, por exemplo, poderia estar submetida ao regime de tributação fixa.

2 - A Consulente atende aos requisitos do art. 4º da Lei municipal nº 10.423/87 para fazer jus à tributação pelo regime da alíquota fixa?

R: Sim, a Consulente atende aos requisitos do art. 4º da Lei municipal nº 10.423/87, fazendo jus ao regime de tributação por alíquota fixa, pois é sociedade uniprofissional, prestadora de serviços de agente de propriedade industrial, que possui como sócios somente advogados, que prestam serviços em nome da Consulente, assumindo responsabilidade pessoal nos termos da lei aplicável. Os demais componentes do quadro técnico da Consulente prestam serviços que se caracterizam como atividades-meios para atingir o fim, que é a prestação de serviços jurídicos concernentes à propriedade intelectual, em especial os de representação de seus clientes na obtenção e defesa de seus direitos junto ao INPI. Ademais, a Consulente não é sócia de outra sociedade, e nem desenvolve atividade diversa, ou presta outra atividade de prestação de serviços, a não ser a de agente de propriedade industrial, para a qual seus sócios estão habilitados.

3 - A Lei municipal nº 10.423/87 guarda harmonia com o Decreto-Lei nº 406/68?

R: A Lei municipal nº 10.423/87 não guarda harmonia com o Decreto-Lei nº 406/68, à medida em que insere em seu § 1º exigências outras que não estão contidas no referido Decreto-Lei, como condição para a sociedade usufruir do regime de tributação fixa.

Diante disso, ilegal e inconstitucional o § 1º do art. 4º da Lei municipal nº 10.423/87 na parte que exige a uniprofissionalidade dos sócios componentes da sociedade e a prestação do serviço pessoalmente.

Essas duas exigências afrontam a lei de regência nacional do **ISS**, ou seja, o § 3º do art. 9º do DL nº 406/68, que reconhece a sociedade pluriprofissional com amparo na jurisprudência do STF, e não exige a prestação de serviço pessoal, mas apenas a assunção de responsabilidade pessoal dos sócios, podendo a sociedade valer-se de auxílio ou colaboração de terceiros.

Conseqüentemente, a lei municipal afronta o disposto no art. 146, III, 'a' da CF.

Contudo, como demonstrado na resposta dada ao quesito anterior, a Consulente preenche todos os requisitos estabelecidos no art. 4º da Lei municipal de nº 10.423/87, que extrapola dos limites da lei de regência nacional do **ISS**.

4 - É possível juridicamente o desenquadramento da Consulente do regime de tributação por alíquota fixa, por despacho da autoridade administrativa competente, publicado no DOM do dia 30-3-2005, com efeito retroativo a janeiro de 1999?

R: Não é possível juridicamente o desenquadramento da Consulente do regime de tributação por alíquota fixa, por despacho da autoridade administrativa competente, publicado no DOM do dia 30-3-2005, com efeito retroativo a janeiro de 1999, pois a Constituição Federal não admite a retroatividade a não ser aquela de natureza benéfica (art. 5º, incisos XXXVI e XL).

Outrossim, a Municipalidade de São Paulo, por meio de seu Inspetor Fiscal titular, por ocasião da expedição da OV nº 39.107.752 e competente fiscalização dos dados e da atividade da Consulente, no período de 01/96 a 12/00, concluíra que a mesma fazia jus ao enquadramento como SUP (sociedade uniprofissional), ficando a Administração Municipal vinculada àquele ato.

Passados cinco anos, não pode a Prefeitura, reinterprestando aqueles mesmos fatos e dados, por meio de um critério extrajurídico, concluir que a Consulente se caracterizava como sociedade empresária desde aquela época, ou seja, ano de 1999, período abrangido pela fiscalização determinada pela OV nº 39.107.752, sob pena de ferir o princípio da vinculação da Administração a seus próprios atos, não bastasse a ofensa ao princípio constitucional que veda a retroatividade.

É no nosso parecer, smj.

**Notas:**

- (1) Manual de direito comercial, 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 1994, pp. 100/ 101.
- (2) Ob.cit.p. 8.
- (3) Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultra-sonografia, radiologia, tomografia e congêneres;
- (4) Enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária);
- (5) Médicos veterinários;
- (6) Contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres;
- (7)Agentes da propriedade industrial;
- (8) Advogados;
- (9) Engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos;
- (10) Dentistas;
- (11) Economistas;
- (12) Psicólogos;
- (13) Agentes de propriedade industrial;
- (14) Advogados;
- (15) Engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos;
- (16) Propriedade intelectual: propriedade industrial, direito de autor, software, cultivares, 3ª edição. Barueri: Manole, 2005, p. 92.
- (17) Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultra-sonografia, radiologia, tomografia e congêneres;

- (18) Enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária);
- (19) Médicos veterinários;
- (20) Contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres;
- (21) Agentes da propriedade industrial;
- (22) Advogados;
- (23) Engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos;
- (24) Dentistas;
- (25) Economistas;
- (26) Psicólogos;
- (27) Cf. nosso Direito tributário municipal. 2ª ed., São Paulo : Atlas, 2004, p. 156.