

ISSQN - REGIMES TRIBUTÁRIOS - SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS E EMPRESAS

FÁBIO ORDONES MARTINS DA COSTA

Promotor de Justiça do Estado de Minas Gerais

RESUMO: Não cabimento às sociedades que se estruturam na forma empresarial do regime tributário previsto no art. 9º, §3º, do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987.

Na estrutura jurídica do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza dada pelo Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar 56, de 15 de dezembro de 1987, temos as duas modalidades de alíquotas descritas por Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO. 1993, p. 236): a) uma fração, percentual ou não, da base de cálculo; b) valor monetário fixo, ou variável, em função de escalas progressivas de base de cálculo.

Vemos que, nas hipóteses em que os serviços são prestados na forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, a alíquota é um valor monetário estabelecido em face de fatores outros que não a sua remuneração. São os profissionais autônomos. Por outro lado, também assim é apurado o ISSQN das sociedades profissionais, ou seja, aquelas formadas por certos profissionais, quando estes assumem responsabilidade pessoal, embora prestem o serviço em nome da sociedade. Ressalta-se aqui que o imposto é devido pela sociedade e em razão de serviços por ela prestados, sendo considerado o número de profissionais habilitados os sócios, empregados, ou não, para simples apuração do tributo devido.

Já a alíquota estabelecida em face do preço do serviço rege as outras situações.

Assim, dois são os regimes de tributação: de um lado, os profissionais autônomos e as sociedades de profissionais e, de outro, as empresas.

A lei aqui foi empregada como instrumento para estabelecer essa discriminação, o que é perfeitamente adequado, pois cabe justamente a ela diferenciar, como assevera Celso Ribeiro Bastos (BASTOS. 1997, p. 183): "*O papel da lei na verdade não é outro senão o de implantar diferenciações.*"

Todavia, tal poder atribuído à lei não é ilimitado. É que ela somente pode tratar diferentemente os que efetivamente se desiguam. É o que também podemos extrair de uma das obras de Celso Ribeiro Bastos (BASTOS. 1997, p. 180-1):

"... faz-se necessário esclarecer o que se entende por

igualdade formal. Esta consiste no direito de todo cidadão não ser desigualado pela lei senão em consonância com os critérios albergados ou ao menos não vedados pelo ordenamento jurídico.

(...)

Com o tempo, o princípio da igualdade, sem perder essa condição primitiva, foi ampliando-se para impedir que os homens fossem diferenciados pelas leis, isto é, que estas viessem a estabelecer distinções entre as pessoas diferentemente do mérito.

(...)

É este o sentido que tem a isonomia no mundo moderno. É vedar que a lei enlace uma consequência a um fato que não justifica tal ligação.”

Tal discriminação deve, pois, encontrar nas próprias diferenças efetivamente existentes entre os dois grupos distintamente tratados a sua razão de ser, sob pena de não persistir validamente no ordenamento jurídico por infringir o princípio constitucional da igualdade:

“o traço diferencial adotado, necessariamente há de residir na pessoa, coisa ou situação a ser discriminada; ou seja: elemento algum que não exista nelas mesmas poderá servir de base para assujeitá-las a regimes diferentes.” (MELLO. 1993, p. 23)

No que concerne aos serviços prestados pelos profissionais autônomos, distinguem-se eles dos que se sujeitam à tributação pelo preço do serviço justamente pela sua nota de pessoalidade. Há a absoluta preponderância do trabalho humano próprio como fator de produção, o que justifica um tratamento privilegiado que se instaura em absoluta consonância com um dos fundamentos da República Federativa do Brasil: o valor social do trabalho (art. 1º, IV, da Magna Carta). Cumpre-se, pois, o que Celso Antônio Bandeira de Mello chama de “consonância da discriminação com os interesses protegidos na Constituição”, ou seja,

“que, in concreto, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em

diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa - ao lume do texto constitucional - para o bem público.” (MELLO. 1993. p. 41)

Tal tratamento peculiar é o regime da tributação desvinculada do preço do serviço, que abrange os autônomos e as sociedades de profissionais. Na quase generalidade dos casos, este tem sido efetivamente mais vantajoso ao contribuinte.

Tal forma de tributação, alheia ao valor do bem em circulação, na nossa compreensão, ensejaria frontal violação ao princípio da capacidade contributiva. Todavia, tendo a jurisprudência se consolidado no sentido de sua admissão, tomemos como questão superada para permitir o prosseguimento deste trabalho.

No ISSQN, mais complexa que a tributação dos autônomos é a das sociedades de profissionais. A exigência legal para adequação ao regime tributário diferenciado é mais extensa. Há que ser a sociedade composta exclusivamente pelos profissionais habilitados que exerçam os serviços especificados no art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68. Além disso, os seus profissionais devem assumir responsabilidade pessoal pelo trabalho por ele executados, embora o façam em nome da sociedade.

Os serviços aqui são prestados não mais pela pessoa natural, mas por uma sociedade. Cada profissional que nela se encontra atuando o faz como um de seus órgãos. Esta atuação não se verifica de forma promíscua ou indistinta. É perfeitamente delimitada. A pessoalidade da responsabilidade do profissional exige que assim seja.

Depreende-se, naturalmente, que é da sua essência a presença do trabalho profissional qualificado, que nelas ainda se expressa de forma pura, embora vinculado a uma sociedade. Sua estrutura tem, pois, o fim exclusivo de dar suporte ao trabalho profissional dos sócios, complementados, ou não, pelo trabalho profissional de empregados. Assim, a relação entre os profissionais da sociedade é de mútua cooperação. A receita decorrente dos serviços prestados é basicamente a remuneração do trabalho destes, acobertando também o custo de sua simplificada estrutura de apoio. Estas características em muito se assemelham àquelas que justificaram o tratamento tributário diferenciado dado aos profissionais autônomos, o que também as faz merecê-lo.

Não é por menos que o saudoso Bernardo Ribeiros de Moraes (MORAES: 1984, p. 456), quanto às sociedades de profissionais, já professava que:

“... tais sociedades diferem das pessoas jurídicas que auferem lucros em virtude de seu capital. (...) o seu

rendimento decorre da sua capacidade de trabalho (causa eficiente), inclusive de relações pessoais e profissionais dos sócios. Nestas sociedades o papel do capital passa a ser secundário, tecnicamente seria impraticável distinguir lucro da parcela dele resultante.”

Com características diametralmente opostas encontram-se as sociedades civis ou comerciais que se estruturam como empresa.

Como muito bem lembra Dylson Doria (DORIA. 1994, p. 47) das palavras de Carvalho de Mendonça:

“empresa é a organização técnico-econômica que se propõe a produzir, mediante a combinação dos diversos elementos, natureza, trabalho e capital, bens ou serviços destinados à troca (venda), com a esperança de realizar lucros, correndo os riscos por conta do empresário, isto é, daquele que reúne, coordena e dirige esses elementos sob sua responsabilidade.” (Tratado de direito comercial brasileiro. 2. ed., Rio de Janeiro, v. 1, p. 492-3)

As empresas se caracterizam por uma organização baseada essencialmente no emprego de significativo capital, que, conjugado com o trabalho fornecido basicamente por relações empregatícias, visa primordialmente ao lucro. O papel peculiar dos sócios é destinar à pessoa jurídica os recursos financeiros que compõem o seu capital social. O trabalho destes, quando presente, consiste, via de regra, na sua direção e representação. As receitas decorrentes de sua atividade-fim destinam-se precipuamente a cobrir o alto custo de sua estrutura e a remunerar com o lucro o capital empregado.

As empresas podem ter tanto objeto comercial quanto civil e, neste caso, desempenhar exclusivamente alguma das atividades elencadas no art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68. Todavia, em se tratando de empresas, ainda que assim atuem, não encontramos os fundamentos fáticos que ensejaram a criação do regime tributário diferenciado.

Nas empresas, a habilidade gerencial dos sócios é, na prática, mais relevante do que sua habilitação profissional. A sua atuação administrativa, via de regra, prepondera sobre qualquer eventual atividade técnico-profissional. A divisão do trabalho, inclusive na atividade-fim, é acentuada. Concomitantemente, há assimétrica distribuição da responsabilidade profissional entre aqueles que não necessariamente estão a desenvolver as tarefas técnicas de execução. Estas,

por vezes, são realizadas mediante subordinação hierárquica, o que afasta a autonomia típica do trabalho profissional com responsabilidade pessoal. A responsabilidade, com frequência, é assumida por aqueles hierarquicamente superiores, que desempenham atividades de coordenação, supervisão, ou direção, ou mesmo pelo sócio, quando habilitado. Dos profissionais executores a empresa demanda o conhecimento técnico e a habilidade que possibilitem um eficiente desempenho de suas tarefas. Permanecem, contudo, no anonimato profissional quanto à autoria material dos trabalhos por eles conduzidos. São, como qualquer outro empregado, simples instrumentos de alcance do fim último da empresa, que é o lucro.

Resumidamente, podemos distinguir as sociedades de profissionais das empresas tomando emprestado o caminho percorrido por Bernardo Ribeiro de Moraes. Nas empresas, a causa eficiente dos seus rendimentos é o capital, enquanto nas sociedades de profissionais essa é encontrada na sua capacidade de trabalho profissional. Essas sociedades existem para dar suporte ao trabalho do profissional, enquanto nas empresas esse trabalho, quando presente, é simples meio de auferir receita.

É essa a disparidade fática que levou o legislador a estabelecer um tratamento tributário diferenciado entre as duas categorias. Assim, importa concluir que as empresas – ainda que tenham quadro societário formado por profissionais habilitados e como objeto exclusivo um daqueles serviços elencados no art. 9º, §3º, do Decreto-lei 406/68 – não se adequam aos preceitos que estabelecem o regime tributário especial das sociedades de profissionais.

Referências Bibliográficas

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1993.

DYSON, Dória. *Curso de direito comercial*. São Paulo: Saraiva, 1994. v. 1.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 1993.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.