



**EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO PRESIDENTE DIAS TOFFOLI DO COLENO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Ref.: Recurso Extraordinário 940.769 (Repercussão Geral - Tema 918)

ISSQN – Restrições ao regime fixo das sociedades de advogados impostas por legislação municipal

Amicus Curiae – Centro de Estudos das Sociedades de Advogados

**MEMORIAL**

A discussão trazida no caso em julgamento não é novidade nesta E. Corte.

Trata-se da ininterrupta tentativa dos municípios de inconstitucionalmente desdizer ou limitar o claro comando proveniente de lei complementar federal no sentido de que as sociedades de profissões regulamentadas, entre elas as sociedades de advogados, devam ser tributadas pelo ISS com base em valores fixos, e não sobre o preço dos serviços por elas prestados.

Há exatas duas décadas, o Plenário deste E. Supremo Tribunal Federal, por unanimidade de votos, pacificou o entendimento de que a base de cálculo fixa do ISS devido por aquelas sociedades não configura benefício fiscal, mas mera regra de determinação da base de cálculo que não atenta contra a isonomia ou a capacidade contributiva, e, por conseguinte, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, com status de lei complementar (RE 236.604-7/PR, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 26.05.1999).

Em razão da pacificação desse entendimento, foi editada a Súmula 663, com o seguinte teor: “Os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 foram recebidos pela Constituição”.

Inconformados com esse resultado, os municípios passaram, desde então, a criar toda sorte de obstáculos à aplicação da referida norma: desde a tentativa frustrada de ver reconhecida a revogação daqueles dispositivos pela LC 116/03 – em decorrência disso, formou-se jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que essa revogação não ocorreu - até a edição de normas locais, nos mais diversos cantos do país,

que impõem restrições à aplicação da regra de tributação fixa não previstas na lei complementar de regência (Decreto-Lei 406/68, art. 9º, §§1º e 3º).

O caso em julgamento é claro exemplo de iniciativas dessa natureza. Julga-se, nele, a “Inconstitucionalidade de lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa ou per capita em bases anuais na forma estabelecida pelo Decreto-Lei n. 406/1968 (recepcionado pela Constituição da República de 1988 com status de lei complementar nacional)” (Tema 918).

Em razão da relevância da matéria e da repercussão social da presente controvérsia, que tem o potencial de gerar enormes impactos jurídicos e econômicos às sociedades de advogados, o Centro de Estudos das Sociedades de Advogados (CESA) requereu a sua admissão no presente feito, na qualidade de *amicus curiae*.

Para que essa regra de tributação fixa seja melhor compreendida, cumpre o exame do motivo que levou originalmente o legislador federal complementar a estabelecê-la. Para tanto, socorremo-nos das lições do autor do anteprojeto do qual resultou a reforma tributária de 1965 (que criou o ISS) e o próprio Código tributário Nacional (que regulou o imposto), **RUBENS GOMES DE SOUZA**, segundo o qual o que se buscou evitar com essa forma fixa de incidência foi impedir que o trabalho pessoal do contribuinte fosse duplamente onerado, pelo imposto federal sobre a renda (IR) e pelo imposto municipal (ISS):

“(…) o CTN (…) estipulou que, tratando-se de prestação de serviço configurada pelo trabalho pessoal do contribuinte, o imposto seria calculado por alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço e de outros fatores pertinentes, ressalvado que entre esses últimos não se compreendia a renda proveniente da remuneração do próprio trabalho (art. 72, I). A finalidade da ressalva era, evidentemente, evitar que o ISS viesse a confundir-se com o imposto de renda sobre honorários ou salários, como acontecia com o antigo imposto de indústrias e profissões.” (SOUZA, Rubens Gomes de. O Imposto sobre Serviços e as Sociedades Prestadoras de Serviços Técnicos Profissionais. Revista de Direito Público 20/1972, p. 64).

Em observância à isonomia, essa tributação fixa, que não poderia ter como parâmetro “a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho”, foi estendida às sociedades de profissões regulamentadas, cujos sócios, que agem em nome da sociedade, assumem responsabilidade pessoal pelos serviços que prestam, nos termos da lei aplicável (no caso, o Estatuto da OAB).

Como tais sociedades se constituem, na verdade, de mero agrupamento de profissionais que permanecem pessoalmente responsáveis perante os tomadores de serviços, determinou-se que o valor do imposto devido por essas sociedades fosse calculado em relação a cada profissional habilitado que fizesse parte dos seus quadros, sócio, empregado ou não. É o que consta do §3º do art. 9º do DL 406/68, abaixo transcrito:

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

(...)

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.”

Este é, portanto, o fundamento da regra diferenciada de tributação: evitar a dupla tributação da renda auferida por aqueles que prestem serviços individualmente (de forma autônoma), ou por sociedades de profissões regulamentadas cuja “lei aplicável” preserve a responsabilidade pessoal dos seus sócios pelos serviços prestados aos respectivos tomadores.

Note-se que as únicas condições impostas pela lei complementar de regência são as de que: (a) as sociedades sujeitas a essa regra especial de tributação tenham por objeto os serviços expressamente elencados no §3º do art. 9º do DL 406/68, e (b) que o valor do imposto por elas devido seja “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 legislação aplicável”.

Tendo a natureza de lei complementar, essa regra encontra fundamento constitucional no artigo 146, III, “a”, da Constituição Federal (segundo o qual cabe exclusivamente a leis dessa natureza dispor sobre “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, bases de cálculo e contribuintes” - grifou-se), e, como tal, é de observância obrigatória a todos os municípios.

O fato de ter sido criada por lei complementar e, portanto, configurar norma geral tributária faz com que a regra em exame só possa ser alterada, ou ter a sua implementação submetida a novas condições, por norma de mesma natureza jurídica (lei complementar), e não, como ocorre há algum tempo, por leis locais, editadas pelos mais diversos municípios, que restringem de forma abusiva o direito líquido e certo dos contribuintes de serem tributados na forma como determinam as normas básicas de incidência do imposto.

No caso em julgamento, a OAB/RS impetrou mandado de segurança com a finalidade de afastar os efeitos concretos da Lei Complementar Municipal (LCM) 7, de 1973 (art. 20, II, § 4º, com a redação dada pela LCM 501/03), e do Decreto Municipal 15.416, de 2006 (art. 49, IV), editados pelo Município de Porto Alegre, que inovaram de forma extrema, relativamente ao disposto na lei federal de regência, ao estabelecer exigências não previstas no DL 406/68 para a fruição do regime fixo de tributação.

A título ilustrativo, citem-se, entre várias outras, as vedações veiculadas por essas normas locais de que a sociedade profissional (a) “possua estabelecimento prestador localizado fora do Município de Porto Alegre, sendo irrelevantes as denominações de sede, matriz, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato, ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas”, ou (b) tenha “caráter empresarial ou natureza comercial”.

Indaga-se: em que parte do dispositivo da lei complementar federal em vigor (§3º do art. 9º do DL 406/68) encontra-se fundamento para tamanho cerceamento do direito do contribuinte de ser tributado da forma nele determinada?

Basta uma simples leitura do referido dispositivo para constatar que o DL 406/68 não contém qualquer abertura semântica que permita o entendimento de que os municípios possam legislar autonomamente sobre as matérias por ele regidas.

Importante notar que, mesmo que alguma dessas restrições impostas pela legislação local pudesse vir a fazer qualquer sentido, ela deveria ser (e, muitas vezes, já o é) objeto de regulamentação pela própria instituição que regula o exercício da respectiva profissão.

No caso específico das sociedades de advogados, por exemplo, possuir “caráter empresarial ou natureza comercial” e atuar em áreas estranhas à advocacia, entre várias outras, já são práticas vedadas pelo próprio Estatuto da Advocacia (Lei 8.906/94), cujo artigo 16 determina:

“Art. 16. Não são admitidas a registro nem podem funcionar todas as espécies de sociedades de advogados que apresentem forma ou características de sociedade empresária, que adotem denominação de fantasia, que realizem atividades estranhas à advocacia, que incluam como sócio ou titular de sociedade unipessoal de advocacia pessoa não inscrita como advogado ou totalmente proibida de advogar.”

Cabe, assim, à lei que regulamenta o exercício da profissão exercida por meio daquelas sociedades a imposição de qualquer restrição à sua atuação, e não à legislação de cada

um dos 5.570 municípios, cujas regras díspares e não uniformes certamente produzirão inegável violação ao art. 146, da CF.

Para proteção ao princípio da livre concorrência e da isonomia concorrencial (art. 170 da CRFB), bem como da tão almejada segurança jurídica, é indispensável que as sociedades profissionais (inclusive as de advogados) sofram tributação uniforme em todo o território nacional. E esse resultado só será obtido se as normas gerais de Direito Tributário forem estabelecidas e alteradas exclusivamente por lei complementar, como determina o art. 146, III, “a” da CF.

Por esse fundamento, requer-se que, no presente caso, seja o acórdão recorrido reformado, de forma a assegurar o direito das sociedades de advogados inscritas junto à recorrente (OAB/RS) de não se sujeitarem aos requisitos previstos na legislação municipal de Porto Alegre (art. 20, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 07/73 e do artigo 49, IV e seus incisos, §3º e 4º do Decreto 15.416/06) quando forem exercer o seu direito líquido e certo de recolher o ISS sob o regime de tributação fixa anual. Para tanto, tais sociedades deverão observar de tão-somente o disposto no DL 406/68 (artigo 9º, §§1º e 3º).

Brasília, 22 de abril de 2019.

#### **CENTRO DE ESTUDOS DAS SOCIEDADES DE ADVOGADOS**

**CARLOS JOSÉ SANTOS DA SILVA**  
**Presidente Nacional**  
**OAB 117.609 – SP**

**GUSTAVO BRIGAGÃO**  
**Diretor Executivo**  
**OAB 59.253 - DF**