ISSQN E AS ESPÉCIES DE SOCIEDADES DE ADVOGADOS

Stanley Martins Frasão
Advogado Sócio de Homero Costa Advogados

(...)

ERGO, sociedade civil de ajuda a trabalho profissional, instituída sem cunho comercial e para fins de apoio a serviço individual e sob responsabilidade pessoal do próprio contribuinte, não se enquadra na categoria de contribuinte do ISS, cabível só à que presta serviços a terceiros por conta e risco da própria sociedade.

(...)

No caso dos autos, a sociedade é formada por bacharéis em direito e advogados, e todos exercem a profissão no escritório dela. Não há, portanto, possibilidade de se cobrar-lhe o ISS, mas tão-somente dos profissionais individualmente, como expresso no voto de V. Exa., que acompanho, para dar provimento ao recurso.

(Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais - Apelação Cível nº 9.848/3 – Comarca de Belo Horizonte – Apelante – Escritório de Advocacia Homero Costa & Filhos – Apelada – Fazenda Pública do Município de Belo Horizonte – Relator – Exmo. Sr. Des. Artur Mafra)

As espécies de sociedades de advogados têm natureza jurídica de simples pura, sem caráter empresarial, nos termos da lei civil, integrada exclusivamente por profissionais habilitados, advogados, prestadores de serviços de advocacia, nos termos da Lei 8.906, de 4 de julho de 1994.

Os profissionais sócios e associados (e também os advogados empregados) devem ser habilitados ao exercício da atividade de advogados na Ordem dos Advogados do Brasil, na respectiva seccional.

O objeto social da sociedade é a colaboração recíproca na advocacia, cujos serviços são prestados exclusivamente pelos sócios e associados, em conjunto ou individualmente, e não pela Sociedade, na forma da Lei nº 8.906/1994.

Todos os sócios respondem subsidiária e ilimitadamente pelos danos causados aos clientes, na forma da Lei nº 8.906/1994, Artigo 171.

As Sociedades de Advogados são regidas pela Lei nº 8.906/1994, pelo seu Regulamento Geral, pelo Código de Ética e Disciplina, Provimentos do Conselho Federal da OAB e subsidiariamente pelo Código Civil.

Os sócios e associados prestam pessoalmente os serviços advocatícios em nome da Sociedade.

A Lei nº 8.906/1994 determina que os advogados somente podem se reunir em sociedade simples (pura) ou constituir sociedade unipessoal de advocacia, sendo-lhes vedado (a) integrar mais de uma sociedade de advogados na mesma base territorial, e, dentre outros, (b) registrar a sociedade de advogados com forma ou características mercantis, ou que realize atividades estranhas à advocacia.

O ISSQN é tributo de competência de cada um dos 5.570 Municípios brasileiros.

Em geral, as sociedades de advogados recolhem o ISSQN mensalmente em relação a cada sócio da sociedade, bem como em relação a cada profissional habilitado, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo a responsabilidade pessoal, nos moldes estipulados em lei municipal.

O recolhimento do ISSQN realizado por qualquer Sociedade de Advogados é ilegal.

O serviço da advocacia é prestado sob a forma de trabalho pessoal do contribuinte, e, portanto, o ISSQN deve ser cobrado e pago por profissional autônomo.

[1] Art. 17. Além da sociedade, o sócio e o titular da sociedade individual de advocacia respondem subsidiária e ilimitadamente pelos danos causados aos clientes por ação ou omissão no exercício da advocacia, sem prejuízo da responsabilidade disciplinar em que possam incorrer.

Quem presta os serviços de advocacia são os advogados (*jus postulandi*), sócios ou associados, sob a forma de trabalho pessoal, e não a Sociedade de Advogados, e, neste caso, o ISSQN deve ser cobrado e pago por profissional autônomo e não pela Sociedade, como está ocorrendo no Brasil, em seus Municípios.

Dispõe a Constituição da República de 1988, em seu capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes2.

Passa-se a tratar das Leis Complementares que dispõem sobre a questão.

Atendendo à imperatividade constitucional, o Decreto-lei nº 406/1968, com redação dada pela Lei Complementar nº 56/87, veio estabelecer normas gerais para o ISSQN3.

É certo que a Lei Complementar em testilha impõe sistemática de cálculo diferenciada aos serviços relacionados no item III (advogados), na redação original do Decreto-lei nº 406/68. No item 05 (advogados), na redação dada pelo Decreto-lei nº 834/69. Por fim, item 88 (advogados), na redação dada pela Lei Complementar nº 56/87.

A Lei Complementar nº 116/2003 foi editada e trata também, de forma genérica, do ISSQN. Esta lei não revogou o Artigo 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-lei nº 406/68.

---

[2] Art. 146. Cabe à lei complementar:
(...)
III - 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, bases de cálculo e contribuintes;

[3] Art. 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.
(...)
§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto 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 o itens I, III, V (exceto os serviços de construção de qualquer tipo por administração ou empreitada) e VII da lista anexa, forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao impôsto 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 têrmos da lei aplicável.

A título de exemplo, o Município de Belo Horizonte editou a Lei nº 8.725/2003, com o objetivo de dar cumprimento ao Artigo 156, III e §3º, da Constituição Federal de 19884.

O Artigo 7º da Lei nº 9.799/2009**5**, deu redação ao Artigo 13 da Lei nº 8.725/2003, demonstrando que quando os serviços de médico, enfermeiro, obstetra, ortóptico, fonoaudiólogo, protético, médico veterinário, contador, técnico em contabilidade, agente da propriedade industrial, advogado, engenheiro, arquiteto, urbanista, agrônomo, dentista, economista e psicólogo forem prestados por sociedades constituídas por profissionais de mesma habilitação, o ISSQN devido será exigido mensalmente em relação a cada sócio da sociedade, bem como em relação a cada profissional habilitado, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal nos termos da lei aplicável.

De acordo com o caput do Artigo 1º da Lei nº 8.725/2003**6**, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN tem como fato gerador a prestação de serviço definido em Lei Complementar, constante da Lista de Serviços que integra o Anexo Único desta Lei, ainda que esse não constitua atividade preponderante do prestador.

---

[4] Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
(...)
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.
(...)
§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:
I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;
II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.
III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

[5] Art. 7º O art.13 da Lei nº 8.725/03, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 13 - Quando os serviços de médico, enfermeiro, obstetra, ortóptico, fonoaudiólogo, protético, médico veterinário, contador, técnico em contabilidade, agente da propriedade industrial, advogado, engenheiro, arquiteto, urbanista, agrônomo, dentista, economista e psicólogo forem prestados por sociedades constituídas por profissionais de mesma habilitação, o ISSQN devido será exigido mensalmente em relação a cada sócio da sociedade, bem como em relação a cada profissional habilitado, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal nos termos da lei aplicável.

[6] Art. 1º - O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN - tem como fato gerador a prestação de serviço definido em lei complementar, constante da Lista de Serviços que integra o Anexo Único desta Lei, ainda que esse não constitua atividade preponderante do prestador.

A base de cálculo do tributo é tratada no Artigo 5º da Lei nº 8.725/2003**7**.

O preço do serviço é a base de cálculo do ISSQN e é considerado, para fins da Lei nº 8.725/2003, como o valor total recebido ou devido em consequência da prestação do serviço, vedadas deduções, exceto as expressamente autorizadas em Lei.

O Artigo 12 da Lei nº 8.725/20038 trata da base de cálculo do ISSQN nos casos de serviços prestados por profissionais autônomos. O ISSQN incidente sobre serviço prestado sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte será exigido deste trimestralmente, em função de cada atividade profissional exercida à razão de: (I) atividade profissional de nível superior – R$100,00 (cem reais) (Valor atualizado – R$161,26 – cento e sessenta e um reais e vinte e seis centavos); (II) demais atividades profissionais – R$50,00 (cinquenta reais) (Valor atualizado – R$80,63 – oitenta reais e sessenta e três centavos).

O caput do Artigo 13 da Lei nº 8.725/20039 dispõe sobre a base de cálculo do ISSQN nos casos de serviços prestados por sociedades constituídas por profissionais de mesma habilitação, conhecidas por sociedades uniprofissionais.

---

[7] Art. 5º - O preço do serviço é a base de cálculo do ISSQN e é considerado, para fins desta Lei, como o valor total recebido ou devido em conseqüência da prestação do serviço, vedadas deduções, exceto as expressamente autorizadas em Lei.

[8] Art. 12 - O ISSQN incidente sobre serviço prestado sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte será exigido deste, trimestralmente, em função de cada atividade profissional exercida, à razão de:

I - atividade profissional de nível superior ..... R$100,00 (cem reais);

II- demais atividades profissionais..... R$50,00 (cinqüenta reais).

Parágrafo único - Para efeito de incidência do ISSQN, não se configura prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, a do profissional que, no exercício de sua atividade, for auxiliado por mais de três pessoas físicas, com ou sem vínculo empregatício, ou de profissional com habilitação idêntica à sua.

[9] Art. 13 - Quando os serviços de médico, enfermeiro, obstetra, ortóptico, fonoaudiólogo, protético, médico veterinário, contador, técnico em contabilidade, agente da propriedade industrial, advogado, engenheiro, arquiteto, urbanista, agrônomo, dentista, economista e psicólogo forem prestados por sociedades constituídas por profissionais de mesma habilitação, o ISSQN devido será exigido mensalmente em relação a cada sócio da sociedade, bem como em relação a cada profissional habilitado, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal nos termos da lei aplicável.

O Artigo 19 da Lei nº 8.725/200310 prescreve que o contribuinte do ISSQN é o prestador do serviço.

Analisando-se os Artigos 1º, 5º, 12, 13 e 19 da Lei nº 8.725/2003, é possível perceber que o profissional da advocacia deve pagar o ISSQN como profissional autônomo, ainda que Titular de uma Sociedade Uniprofissional, em respeito inclusive à Lei nº 8.906/1994, Artigo 3º11, Regulamento Geral do EAOAB, Artigos 3712 e 4013.

O Artigo 12 da Lei nº 8.725/2003 evidencia que o serviço da advocacia é prestado sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte.

O Artigo 13 da Lei nº 8.725/2003 esclarece que o advogado presta o serviço em nome da sociedade assumindo responsabilidade pessoal.

Se nos termos do Artigo 1º da Lei nº 8.725/2003 o fato gerador do ISSQN é a prestação do serviço, nos moldes do Artigo 19 desta mesma Lei o contribuinte do imposto é o prestador do serviço, só, e tão-somente e apenas, ele (advogado) é quem pode pagar o tributo, porque presta serviço sob a forma de trabalho pessoal e/ou em nome da sociedade assumindo responsabilidade pessoal.

[10] Art. 19 - O contribuinte do ISSQN é o prestador do serviço.

[11] Art. 3º O exercício da atividade de advocacia no território brasileiro e a denominação de advogado são privativos dos inscritos na Ordem dos Advogados do Brasil (OAB),

§ 1º Exercem atividade de advocacia, sujeitando-se ao regime desta lei, além do regime próprio a que se subordinem, os integrantes da Advocacia-Geral da União, da Procuradoria da Fazenda Nacional, da Defensoria Pública e das Procuradorias e Consultorias Jurídicas dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas entidades de administração indireta e fundacional.

§ 2º O estagiário de advocacia, regularmente inscrito, pode praticar os atos previstos no art. 1º, na forma do regimento geral, em conjunto com advogado e sob responsabilidade deste.

[12] Art. 37. Os advogados podem reunir-se, para colaboração profissional recíproca, em sociedade civil de prestação de serviços de advocacia, regularmente registrada no Conselho Seccional da OAB em cuja base territorial tiver sede. Parágrafo único. As atividades profissionais privativas dos advogados são exercidas individualmente, ainda que revertam à sociedade os honorários respectivos.
[13] Art. 40. Os advogados sócios e os associados respondem subsidiária e ilimitadamente pelos danos causados diretamente ao cliente, nas hipóteses de dolo ou culpa e por ação ou omissão, no exercício dos atos privativos da advocacia, sem prejuízo da responsabilidade disciplinar em que possam incorrer.

Os dispositivos mencionados elucidam que a Sociedade de Advogados (Sociedade Uniprofissional) não presta serviço, é proibida, ou seja, não é contribuinte do imposto, conforme apresentado pelo Artigo 19 da Lei nº 8.725/2003, porque quem pratica o fato gerador do ISSQN, atendendo ao disposto no Artigo 1º é o profissional que presta o trabalho de forma pessoal e/ou em nome da sociedade assumindo responsabilidade pessoal.

No julgamento da Apelação Cível nº 9.848/3, pela Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais em caso semelhante, que envolveu o Município de Belo Horizonte, veja o entendimento dos Desembargadores Artur Mafra e Orlando Carvalho:

(...)

ERGO, sociedade civil de ajuda a trabalho profissional, instituída sem cunho comercial e para fins de apoio a serviço individual e sob a responsabilidade pessoal do próprio contribuinte, não se enquadra na categoria de contribuinte do ISS, cabível só à que presta serviços a terceiros por conta e risco da própria sociedade. (Desembargador Artur Mafra)

(...)

No caso dos autos, a sociedade é formada por bacharéis em direito e advogados, e todos exercem a profissão no escritório dela. Não há, portanto, possibilidade de se cobrar-lhe o ISS, mas tão-somente dos profissionais individualmente, como expresso no Voto de V. Exa., que acompanho, para dar provimento ao recurso. (Desembargador Orlando Carvalho).

O v. acórdão reconheceu a vedação da sociedade de advogados de prestar serviços, porque serviços de advocacia são prestados exclusivamente por advogados inscritos na Ordem dos Advogados do Brasil. A Câmara julgadora (Apelação Cível nº 9.848/3), firmou entendimento de que sociedade de advogados não é contribuinte do ISSQN.

Não há fato gerador para que os Municípios cobrem o ISSQN das sociedades de advogados.

Em contrapartida, o advogado deve pagar o ISSQN na modalidade de profissional autônomo.

Os valores recolhidos indevidamente pelas sociedades de advogados, não podem integrar os cofres públicos, porque representam verdadeiro enriquecimento ilícito por parte dos Municípios, sendo cabível pedido de restituição/compensação do indébito pago.

Reza o Artigo 165, Inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN**14**, que o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do Artigo 162, quando a cobrança ou pagamento espontâneo do tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstância materiais do fato gerador efetivamente ocorrido.

Demonstra o Artigo 170, do CTN**15**, que a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

De acordo com o Artigo 170-A do CTN**16**, é vedada a compensação mediante o aproveitamento do tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da decisão judicial.

---

[14] Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

Art. 162. (...)
§ 4º A perda ou destruição da estampilha, ou o erro no pagamento por esta modalidade, não dão direito a restituição, salvo nos casos expressamente previstos na legislação tributária, ou naquelas em que o erro seja imputável à autoridade administrativa.

[15] Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

[16] Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Comprovado o recolhimento indevido do ISSQN, implica necessariamente o dever do Estado de restituir o indébito tributário ao seu legítimo proprietário.

É direito das sociedades de advogados a restituição do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza pagos indevidamente.

O advogado, individual, autônomo, sócio, associado ou empregado à uma sociedade de advogados, deve pagar o ISSQN na modalidade de profissional autônomo, porque, inclusive, a Sociedade de Advogados não é contribuinte do mencionado imposto.