

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS — SOCIEDADES PROFISSIONAIS — HABILITAÇÃO DOS SÓCIOS

— *ISS. Sociedades profissionais. Tratamento tributário favorecido (art. 9.º, § 3.º do Decreto-lei n.º 406/68). Sociedades uniprofissionais e pluriprofissionais. Habilitação profissional dos sócios.*

— *Para que a sociedade prestadora de serviço, quer profissional, quer pluriprofissional ou interdisciplinar, faça jus ao tratamento tributário favorecido, nos termos do art. 9.º, § 3.º do Decreto-lei n.º 406/68, é necessário que todos os sócios sejam profissionais habilitados à prestação dos serviços que constituem o objeto social. Precedentes.*

— *Descaracterizada está a sociedade, para o efeito do tratamento tributário favorecido, se a habilitação profissional dos sócios não é pertinente à especialização dos serviços prestados, ou, sendo pertinente, dela não participam sob a forma pessoal do trabalho profissional, mas tão-só como empresários, com aporte de capital e intuito lucrativo. Precedentes. Não faz jus ao pagamento do ISS, calculado com base em alíquotas fixas em relação a cada profissional, nos termos do art. 9.º, § 3.º, a sociedade prestadora de serviços de laboratório de análises clínicas e de eletricidade médica, em que, dos quatro sócios, dois são médicos, e os outros, um administrador de empresa, e um economista e advogado.*

— *Recurso extraordinário conhecido e provido.*

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Recurso Extraordinário n.º 105.854

Recorrente: Prefeitura Municipal de São Paulo

Recorrido: Bio-Diagnóstico Ltda.

Relator: Sr. Ministro RAFAEL MAYER

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros da Primeira Turma do

Supremo Tribunal Federal, em conformidade com a ata de julgamentos e notas taquigráficas, à unanimidade, em conhecer do recurso e dar-lhe provimento.

Brasília, 18 de junho de 1985. — *Rafael Mayer*, Presidente e relator.

RELATÓRIO

O Sr. *Ministro Rafael Mayer*: Trata-se de ação declaratória, intentada por laboratório de análises clínicas e eletricidade médica, visando a que seja reconhecido o seu direito de recolher o ISS, na forma de alíquotas fixas.

Em grau de embargos infringentes, a egrégia Primeira Câmara do Tribunal de Alçada Civil proferiu, por maioria de votos, em desfavor da Prefeitura Municipal, o acórdão seguinte:

“Os embargos interpostos visam a reforma do v. acórdão de fls. 241-43, aduzindo a embargante, com fulcro no r. voto vencido do eminente Juiz Orlando Gandolfo, que ‘são duas as condições estabelecidas pelo Decreto-lei nº 406/68, para a incidência da alíquota fixa: a de que os serviços prestados enquadram-se entre os elencados pelos itens 1, 2, 3, 5, 6, 11, 12 e 17, da lista anexa à lei complementar; e a de que sejam prestados por sociedade de profissionais que possam assumir responsabilidade pessoal por eles. A primeira dessas condições, atende a apelada. Mas à segunda, ela não satisfaz, conforme se verifica do contrato social de fls. 32-34, segundo o qual, de sua constituição participam, além de dois médicos, um administrador de empresas e um economista e advogado’, para concluir: ‘A lei complementar aplica-se, pois, apenas a sociedades compostas por profissionais habilitados ao exercício da atividade que constitui o objeto social, porque somente profissionais habilitados podem assumir responsabilidade pelos serviços prestados’, para fechar: ‘A recorrida não se enquadra nessa previsão, vez que o sócio administrador de empresa e o advogado e economista não podem assumir responsabilidade pelos serviços de laboratório.’

A douta maioria, entretanto, considerou que, ‘como já proclamado pela colenda Segunda Câmara deste egrégio Tribunal em

caso semelhante (RT, 560/116), inadmissível é a tributação com base na renda bruta de sociedade como a autora, devendo o imposto ser calculado em alíquota fixa em relação a cada profissional habilitado’.

A embargante, como se vê, sustenta que o benefício fiscal do § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68, com a redação do Decreto-lei nº 834/69, só é aplicável às sociedades constituídas exclusivamente de profissionais de uma mesma categoria, ou seja, às sociedades uniprofissionais.

Data venia da orientação do ilustre prolator do r. voto vencido, apoiada em decisões do Pretório Excelso, o aresto embargado deu a correta solução para a questão em debate, quando manteve a decisão de primeiro grau, uma vez que o Decreto-lei nº 406/68 não determina que a sociedade deva se constituir de profissionais de uma mesma categoria, para se valer do benefício instituído pelo § 3º, do art. 9º, do mesmo decreto-lei, com a redação que lhe deu o Decreto-lei nº 834/69.

Como observa o embargado, com propriedade, ‘não se pode admitir que a lei municipal disponha de forma diversa da lei complementar à Constituição, sob pena de invertermos o princípio da hierarquia das leis. O Decreto-lei nº 406/68 que complementou a Magna Carta, não fixa nenhuma exigência atinente à composição da sociedade’.

Cabe aqui reproduzir trecho do v. acórdão inserto em *Julgados*, v. 72, p. 111, citado na r. sentença:

‘Não se há de fazer a distinção, porque a lei não faz, de que a sociedade deve ter sócios que exercem a mesma profissão, para que faça jus à tributação menor. A entidade deve apenas estar habilitada, de acordo com a legislação, a prestar serviços constantes do seu objeto, e que esses serviços sejam os arrolados no § 3º, do Decreto-lei nº 406/68.’

Ressalta o culto Desembargador Nelson Hanada, no voto vencedor declarado no aresto supracitado que: conseqüentemente, ‘cada profissional habilitado’ é a base de cálculo ou a base imponible do tributo aqui

cogitado. E esse profissional habilitado tanto poderá ser sócio, ou empregado, e até mesmo não ser sócio ou empregado, desde que 'preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal', o que já é do âmbito da legislação específica, de exercício da atividade profissional. Não exige a lei a habilitação profissional de todos os sócios. Se os serviços mencionados na lei são prestados por sociedades, estas pagarão o tributo, na forma indicada, por profissional habilitado, seja ele sócio, empregado ou não. O sócio habilitado é elemento da base de cálculo ou da base imponible, assim como o são os empregados habilitados e até o não-empregado, desde que profissional habilitado 'que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal(...)'. O sócio, quando não habilitado, não integra a base de cálculo, nem pode ser considerado para impedir a forma da tributação excepcional, posto que a lei não autoriza esse entendimento, *data venia*. A qualificação profissional dos sócios não interessa à verificação do sujeito passivo do tributo ou da obrigação tributária, mas, no que diz respeito ao fato gerador ou hipótese de incidência, tão-só para dimensionar o *quantum debeatur* apurável na forma prescrita no § 1º do art. 9º(...). Não há falar em sociedade de profissionais e não-profissionais, *data venia*. O contribuinte é a sociedade prestadora dos serviços mencionados na lei, segundo os termos expressos e indubitáveis no § 3º do art. 9º. A base de cálculo é o número de profissionais habilitados. E a forma de cálculo é a prevista no § 1º, do art. 9º. É o que se extrai do texto legal em atenção ao princípio da legalidade tributária, que conduz à 'tipicidade tributária' (cf. Ruy Barbosa Nogueira, *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*, 1965, p. 90 e 91, 142 e 145).'

O colendo Supremo Tribunal Federal, no RE nº 96.475-4, publicado em *Julgados*, v. 78/358 e cuja cópia consta de fls. 266-71, não conhecendo de recurso extraordinário interposto pela Municipalidade de Santo André, acolheu o voto do Ministro Rafael

Mayer, admitindo que 'a jurisprudência da Corte se faz firme no sentido de assegurar a tributação, na forma fixa, decorrente da aplicação do art. 9º, § 3º, c/c 1º do Decreto-lei nº 406/68, quer às sociedades uniprofissionais (RE n.ºs 85.363 e 91.715), quer às sociedades pluriprofissionais, pois a disposição legal em questão não condiciona a aplicação do critério de tributação à exclusiva participação, na sociedade, de sócios de idêntica qualificação profissional, não sendo lícito ao governo local fazer essa distinção sem assento na lei'.

Pelo exposto, rejeitam-se os embargos."

Dai o recurso extraordinário da municipalidade, pelas letras *a* e *d*, invocando negativa de vigência ao art. 9º, § 3º do Decreto-lei nº 406/68, sustentando a incidência das alíquotas percentuais, pois o benefício da alíquota fixa exige a habilitação profissional de todos os componentes da sociedade para a prestação dos serviços que constituem o seu objeto social, e indica, como jurisprudência dissidente, quanto à matéria, os RE n.ºs 92.869, 82.742 (RTJ, 90/533), 82.091 (RTJ, 90/140) e o Agravo nº 73.313. Suscita, ainda, negativa de vigência da Lei nº 6.899/81.

O recurso foi admitido pela letra *d* e regularmente processado.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Rafael Mayer (Relator): A autora e recorrida, nesta ação declaratória, Bio-Diagnóstico Ltda., é uma sociedade de profissionais que tem por objeto a prestação de serviços de análises clínicas e eletrividade médica, constituída de quatro sócios, profissionais liberais, a saber, dois médicos, um administrador de empresa e um economista e advogado.

A tese do acórdão recorrido é a de que se lhe aplica, no tocante ao ISS, o tratamento tributário do art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68, pois "não exige a lei habilitação profissional de todos os sócios"; "se os serviços mencionados na lei são pres-

tados por sociedades, estas pagarão o tributo, na forma indicada, por profissional habilitado, seja ele sócio, empregado ou não”; “o sócio habilitado é elemento da base de cálculo (...)”; “o sócio, quando não-habilitado, não integra a base de cálculo nem pode ser considerado para impedir a forma da tributação excepcional”; “a qualificação profissional não interessa à verificação do sujeito passivo do tributo ou da obrigação tributária, mas no que diz respeito ao fato gerador ou hipótese de incidência, tão-só para dimensionar o *quantum debeatur* apurável na forma prescrita no § 1º do art. 9º (...). Não há falar em sociedade de profissionais e não-profissionais, *data venia*” (fls. 279-80).

Para a verificação do confronto proposto pelo recorrente importa examinar as situações e as teses dos acórdãos paradigmas, emanados desta Corte.

No RE nº 82.091 (RTJ, 90/140), do Pleno, tratava-se de uma sociedade civil prestadora de serviços de contabilidade, sendo que, dos seus sócios, pessoas físicas, dois são contadores e os demais são contadores diplomados no exterior e ainda não habilitados no país, e mais uma pessoa jurídica sediada no exterior. O entendimento que nesse acórdão se fez, para negar a tal sociedade o tratamento tributário excepcional do art. 9º, § 3º, é o de que “para a incidência do imposto, sob esse critério, manda tomar em conta cada profissional habilitado, excluindo, pois, do tributo, assim calculado, profissional não habilitado”; “(...) o cálculo do imposto, pela forma prevista no § 3º só tem lugar quando se tratar de sociedade que preste os serviços, que constituem o seu fim, por intermédio de profissionais habilitados”; “havendo, entre os prestadores de serviços, profissionais não habilitados, inaplicável se faz a exceção do § 3º”; “é curial a exigência de que todos os profissionais congregados na sociedade estejam profissionalmente habilitados para a prestação do serviço”.

No RE nº 82.724, também julgado pelo Pleno, tratava-se também de um laboratório de análises clínicas, com dois sócios, um dos

quais não habilitado para o mister, aplicou-se o mesmo entendimento do paradigma anterior.

No terceiro paradigma, o RE nº 92.869, desta Primeira Turma, em que também interessado um laboratório de análises clínicas, tendo a sociedade três sócios diferenciados, um médico e dois proprietários, também se adotou a tese dos paradigmas citados para dizer que “a sociedade civil da qual somente um dos sócios possui habilitação profissional não faz jus ao tratamento favorecido do art. 9º, § 3º do Decreto-lei nº 406/68” (Ementário 1.186-3).

Como se vê, as circunstâncias são similares, em todos os casos, de modo que ao admitir o acórdão recorrido que faça jus ao tratamento tributário privilegiado numa sociedade profissional de quatro sócios, em que somente dois são profissionalmente habilitados para a prestação do serviço, entrou em manifesto dissídio com o entendimento dos paradigmas, no tocante ao art. 9º, § 3º, recusando aplicar-lhe a pressupostos análogos.

O recurso, portanto, é de ser conhecido, sob o prisma do dissídio jurisprudencial.

Ora, o entendimento exarado nos paradigmas referidos tem sido observado, de modo indefectível, pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como a única interpretação consentânea ao preceito tributário em causa.

A análise da referida norma, verifica-se, nitidamente, que outra não é a sua intenção senão a de proteger o trabalho profissional que, visando expandir a sua atividade ou atender às novas realidades, se agrupa em sociedade. Tanto assim que resguardou os critérios tributários válidos para os profissionais autônomos, na exigência fiscal sobre a entidade, resguardando-a das imposições mais gravosas próprias das sociedades, como tais.

Para que se tenha a sociedade como subsumida na citada hipótese de incidência, é requisito fundamental tenha como objeto social a prestação exclusiva dos serviços relacionados na lei. A par disso, seja consti-

tuída por profissionais legalmente habilitados para a prestação dos serviços em mira. A presença de sócio sem habilitação legal para a prestação do serviço representa um desvirtuamento da sociedade para os efeitos do tratamento tributário privilegiado. Do mesmo modo que a presença de sócio, ainda que legalmente habilitado, mas sem vinculação à prestação do serviço, descaracteriza a sociedade profissional pela introdução de uma conotação empresarial, como se tem advertido na linha evolutiva da jurisprudência sobre o tema.

O acórdão recorrido refere acórdão de que fui relator, o RE nº 96.475, onde vê adotada tese idêntica à sua, indiferente à que a sociedade se componha de sócios profissionais ou não-profissionais, em vista do objeto social. Honrado com a citação, peço vênia, no entanto, para desfazer o equívoco. Tratava-se, no caso relatado, de mandado de segurança impetrado por cinco sociedades uniprofissionais, constituídas por médicos, e uma sociedade pluriprofissional constituída por um advogado e ao mesmo tempo contador e outro advogado.

O fundamento desse acórdão posto em destaque pelo acórdão recorrido tinha em vista a subsunção, no tratamento tributário privilegiado, das sociedades pluriprofissionais, a igual das sociedades uniprofissionais, pois não seria de excluir da incidência benéfica a sociedade que tem por objeto a prestação de serviços interdisciplinares, em que, obviamente, todos os sócios, embora de categorias profissionais diversas e não de categoria única, estão vinculados à prestação de um serviço conjunto e interdependente, consignado no objeto social, circunstância a que de modo algum corresponde a composição social contemplada no acórdão recorrido. Tanto que nesse julgado se referiu a ementa de outro julgado, por mim relatado, o RE nº 91.311, *in verbis*:

“Nega vigência a tais dispositivos a decisão que os considera aplicáveis tão-somente a sociedades civis constituídas exclusivamente de profissionais de uma mesma categoria, pois a lei federal em causa não autoriza

a distinção pretendida pelo fisco municipal. A hipótese de incidência contempla a sociedade civil prestadora de serviços profissionais de caráter interdisciplinar. Recurso extraordinário conhecido e provido.”

Esse entendimento teve precedentes na Primeira Turma (RE n.ºs 81.193 e 88.531) e na Segunda Turma (RE nº 102.129).

Em recente julgamento, esta Turma teve a oportunidade de firmar a linha jurisprudencial da Corte, em um dos seus desdobramentos, no RE nº 105.185, cuja ementa reza:

“Para que a sociedade profissional prestadora de serviço faça jus ao tratamento tributário favorecido, nos termos do § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68, impende que a prestação do serviço, embora em nome da sociedade, se faça em caráter e sob a responsabilidade pessoal de cada sócio, empregado ou não, razão de ser calculado o ISS em relação a cada profissional habilitado. Descaracterizada está a forma pessoal do trabalho profissional se os sócios, ainda que profissionalmente habilitados, participam apenas como empresários, com aporte de capital e intuito lucrativo.

Recurso extraordinário não conhecido.”

Por todo o exposto, conheço do recurso e lhe dou provimento para julgar a ação improcedente, invertidos os ônus da sucumbência.

EXTRATO DA ATA

RE nº 105.854-4-SP — Rel.: Ministro Rafael Mayer. Recte.: Prefeitura Municipal de São Paulo (adv.: Aurélia Sampere Scarcioffolo). Recda.: Bio-Diagnóstico Ltda. (adv.: Miguel Cury Neto e outro).

Decisão: recurso conhecido e provido. Unânime. Primeira Turma — 18.6.85.

Presidência do Sr. Ministro Rafael Mayer. Presentes à sessão os Srs. Ministros Néri da Silveira, Oscar Corrêa, Sydney Sanches e Octavio Gallotti.

Subprocurador-Geral da República, Dr. Francisco de Assis Toledo.