

O ISS FIXO E O CONCEITO DE ELEMENTO DE EMPRESA

Giovani Ribeiro Rodrigues Alves¹

Fernando Solá Soares²

Resumo: A expressão elemento de empresa foi trazida pelo Código Civil Brasileiro de 2002 sem uma devida contextualização, gerando uma locução vaga e sem um significado apriorístico. Ocorre que não somente para fins de identificar a incidência do direito empresarial, mas também para verificar a possibilidade ou não de gozar do regime do ISS fixo, faz-se importante uma adequada interpretação da expressão, sob pena de causar uma indesejável insegurança jurídica. Os tribunais brasileiros, com especial destaque para o STJ, vêm fazendo uma interpretação aparentemente equivocada da questão, em dissonância com o entendimento doutrinário predominante e com a sistemática da Teoria da Empresa.

Palavras-Chave: ISS Fixo. Teoria da Empresa. Elemento de Empresa.

Abstract: The expression element of company was brought by the Brazilian Civil Code of 2002 without a proper context, generating a vague expression and without a meaning a priori. It

¹ Advogado. Mestre e Doutorando em Direito pela Universidade Federal do Paraná. Professor de Direito Comercial do Centro Universitário do Brasil (UNIBRASIL). Coordenador do LLM em Direito Empresarial Aplicado das Faculdades da Indústria. Membro do Núcleo de Direito Privado Comparado e do Núcleo de Direito Empresarial Comparado do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná.

² Advogado. Especialista em Direito Empresarial Aplicado na Escola de Gestão das Faculdades da Indústria; Especialista em Direito Tributário pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

turns out that not only for the purpose of identifying the incidence of corporate law, but also to check whether or not to be able to apply the ISS fixed regime, it is important a proper interpretation of the expression, otherwise it will cause an undesirable legal uncertainty. Brazilian courts, specially STJ, has been making a seemingly misinterpretation of the question, at odds with the prevailing doctrinal understanding and the Company Theory systematic.

Keywords: Fixed ISS. Company Theory. Company Element.

Sumário: 1. Introdução. 2. A Regra-Matriz de Incidência do ISS – Fundamentos. 3. Do Regime Especial do ISS Fixo Anual – Decreto Lei 406/68. 4. Do Conceito de Elemento de Empresa – Art. 966, Parágrafo Único, do Código Civil de 2002. 5.. Da Divergência Existente na Jurisprudência Pátria sobre os Requisitos para Fruição do ISS Fixo e do Conceito de Elemento de Empresa. 6. Conclusão. 7. Referências

1. INTRODUÇÃO



presente trabalho científico tem como objetivo analisar quais são os requisitos essenciais para a fruição do regime do ISS fixo, tendo como base a compreensão acerca do conceito de elemento de empresa, previsto no art. 966, parágrafo único do Código Civil de 2002.

A necessidade do estudo se dá pelo fato de haver vasta divergência jurisprudencial sobre a temática e também por conta do entendimento do Superior Tribunal de Justiça estar sendo consolidado de forma contrária ao conceito doutrinário preponderante a respeito da noção de elemento de empresa.

Questões como a limitação da responsabilidade nas sociedades simples, a previsão de distribuição de lucros e pagamento

de pró-labore aos sócios administradores vêm sendo considerados como motivos suficientes para que se reconheça o caráter empresarial de uma sociedade, tornando-a inapta para gozar do regime do ISS fixo anual, previsto no art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto Lei nº 406/68.

É importante salientar que existem outros motivos, que também não denotam nenhum caráter empresarial, e que vem sendo considerados como reveladores do elemento de empresa. Porém, no presente trabalho serão abordados os três principais itens acima listados, por serem os mais corriqueiramente utilizados nos contratos sociais de sociedades simples.

Para desenvolver o presente trabalho, num primeiro momento, serão abordadas questões básicas sobre o ISS, explicando-se a formação da regra-matriz de incidência tributária desta exação. Na sequência, será analisada a legislação aplicável ao regime especial do ISS fixo, assim como os requisitos necessários para sua fruição.

Ato seguinte, serão abordados os elementos apontados pela doutrina pátria majoritária para que esteja presente o elemento de empresa no exercício da atividade pela sociedade destinada à atividade de natureza intelectual, científica, artística ou literária.

Por fim, serão analisados entendimentos de tribunais acerca desse tema, para que seja demonstrada a divergência jurisprudencial já mencionada, abordando-se de forma crítica os conceitos que, de acordo com o raciocínio desenvolvido pelo presente trabalho, vêm sendo aceitos de forma errônea pelo Poder Judiciário brasileiro.

2. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS – FUNDAMENTOS

Conforme explica Paulo de Barros Carvalho³ a norma

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo:

jurídica é a interpretação que o operador do Direito extrai dos textos legais (Direito Positivo), e não o mero entendimento literal da lei, devendo-se fazer uma interpretação sistemática de todo o ordenamento jurídico para sua compreensão.

Toda norma jurídica é composta por um antecedente (hipótese) que, de acordo com Carvalho⁴, descreve um fato de forma abstrata, ou seja, trata-se de uma proposição descritiva; e também é composta por um conseqüente (consequência) que prescreve uma relação jurídica, uma proposição prescritiva, impondo-a aos sujeitos dessa relação (ativo e passivo).

Em Direito Tributário, a norma jurídica que prevê a prática de determinada conduta que enseja o pagamento do tributo é a regra-matriz de incidência tributária, composta pela hipótese, na qual estão inseridos os critérios material, temporal e espacial; e a consequência, composta pelos critérios pessoal e quantitativo.

O Imposto Sobre Serviços (ISS) é de competência Municipal, e incide sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, com exceção daqueles serviços que estão sob a incidência do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Comunicações (ICMS), conforme preconiza o art. 156, inciso III, e §3º, incisos I a III, da Constituição Federal de 1988 (CF/88)⁵, *in verbis*:

“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*

Saraiva, 2011. p. 302.

⁴ *Ibid*, p. 314 e 353.

⁵ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 17/05/2016, às 11h e 30min.

e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.” (grifo nosso)

Percebe-se que o imposto em questão possui o núcleo da sua hipótese de incidência, que é representado pelo critério material, consubstanciado na expressão “prestar serviços de qualquer natureza”. Por isso, é muito importante delimitar o conceito de prestação de serviços, para saber sobre quais fatos incidirão a exação.

Com efeito, por força do que dispõe o art. 110 do CTN, os institutos de direito privado não podem ter suas definições alteradas quando forem utilizados pela legislação para definir ou limitar competências tributárias.

A prestação de serviços é definida pelo Direito Civil como um exercício que é efetuado por alguém (prestador) com o objeto de produzir uma utilidade para outra pessoa (tomador), sendo que este último deve remunerar o primeiro pelo serviço prestado, ou seja, trata-se de uma relação com caráter bilateral (sinalagmática).

Por conta disso, somente os negócios jurídicos que se encaixarem no conceito de prestação de serviços podem estar sujeitos à tributação pelo ISS.

Em decorrência lógica da premissa acima exposta, a base de cálculo do ISS deve ter relação direta com o critério material da hipótese de incidência tributária. Afinal, a base de cálculo de todo tributo deve servir para medir a extensão econômica do fato tributado, e deve estar em consonância com a capacidade contributiva de cada contribuinte, por determinação expressa do disposto no art. 145, §1º, da Constituição Federal.

Paulo de Barros Carvalho⁶ pondera que a base de cálculo é uma grandeza que está inserida no critério quantitativo do consequente normativo, e que se destina principalmente a medir a intensidade do comportamento central do fato jurídico tributário. Combinada com a alíquota determinará o valor da prestação

⁶ CARVALHO, 2011. p. 398.

pecuniária a ser paga pelo sujeito passivo.

Sobre a base de cálculo, é importante ressaltar que ela deve ter relação direta com o critério material da hipótese de incidência, sob pena de haver inconstitucionalidade. Por conta disso, como a Carta Magna elegeu o critério material do ISS como “prestar serviços de qualquer natureza”, a base de cálculo desse tributo somente pode ser o “valor do serviço prestado”, para que haja a necessária correlação acima exposta.

Dentro desse contexto, passa-se a explicar a lógica do ISS no regime fixo anual, apontando-se o regime aplicável a essa modalidade de tributação especial do referido imposto municipal.

3. DO REGIME ESPECIAL DO ISS FIXO ANUAL – DECRETO LEI 406/68

Conforme explicado no tópico anterior, a Constituição Federal delimitou o núcleo da hipótese de incidência do ISS como sendo “prestar serviços”, e a base de cálculo desse imposto necessariamente deve ser o “valor dos serviços prestados”.

Apesar disso, pode-se estabelecer regras especiais de isenção, redução de base de cálculo e outros benefícios tributários, desde que tal expediente seja feito por intermédio de Lei Complementar, conforme estabelece o art. 156, §3º, inciso III, da Carta Magna de 1988.

A exigência de Lei Complementar para regular essa matéria se dá pelo fato de haver diversos Municípios na República Federativa do Brasil, e a concessão de benefícios deve ser feita por essa modalidade legal justamente por ela representar uma lei de abrangência nacional, e não federal, evitando-se, assim, que seja feita uma guerra fiscal. Destarte, trata-se de uma lei formulada pelo Congresso Nacional, mas que não regula questões relativas à União Federal. Ela está direcionada à toda nação e, por isso, possui caráter nacional. Sobre o tema, explica Ives Gandra

Martins⁷:

“Sendo, a lei complementar, lei nacional produzida pelo Parlamento, com representação de todos os Estados e de substancial parcela de Municípios, por seus deputados e senadores, *as Casas Legislativas, que o impõem, ao realizarem-na se despem das funções de Poder Federal para adquirir aquelas de Poder de toda a Nação.*” (grifo nosso)

Por conseguinte, em que pese a incidência do ISS se dar sobre a prestação de serviços, em determinadas situações a Lei Complementar pode determinar que a base de cálculo seja diferenciada. É justamente o que ocorre com a tributação fixa anual.

Por conta disso, o regime do ISS é regido pela Lei Complementar 116/2003, assim como pelo art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto Lei nº 406/68. Esse Decreto estabelece o regime do ISS fixo anual e foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como Lei Complementar em matéria tributária, estando alinhado, portanto, com o art. 156, §3º, inciso III, da Carta Magna. Nesse sentido, cita-se o entendimento do Supremo Tribunal Federal:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. ADVOCACIA. *D.L. 406/68, art. 9º, §§ 1º e 3º. C.F., art. 151, III, art. 150, II, art. 145, § 1º. I. - O art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL. 406/68, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram recebidos pela CF/88: CF/88, art. 146, III, a. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, § 1º, CF/88. II. - R.E. não conhecido.*” (RE 236604, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/1999, DJ 06-08-1999 PP-00052 EMENT VOL-01957-18 PP-03877)

Diante disso, passa-se a analisar os requisitos prescritos pelo art. 9, §§1º e 3º do Decreto Lei nº 406/68⁸, *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*

⁷ MARTINS, Ives Gandra. *Sistema tributário na constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 86.

⁸ BRASIL. Decreto Lei nº 406/1968. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>. Acesso em 17/05/2016, às 12h e 30min.

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, 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.” (grifo nosso)

Esta forma de tributação é aplicada quando a prestação de serviço dos profissionais acima enumerados se der de forma pessoal do próprio contribuinte. Nesse caso, mesmo atuando em sociedade, o ISS será calculado em função da natureza do serviço, e não em razão do valor do serviço prestado.

Assim, para fazer jus a tal forma de tributação, o serviço deve ser prestado de forma pessoal e por sociedade uniprofissional. Quer dizer, não poderá se beneficiar do recolhimento fixo aquela que tiver profissionais de áreas diversas compondo a sociedade como sócios.

Como se pode perceber, trata-se de um regime de tributação que se aplica para profissionais autônomos, ou sociedades formadas por esse tipo de profissional, e que respondam de forma pessoal pelos serviços prestados.

Por conta dos requisitos da personalidade e da uniprofissionalidade, entende-se que o ISS fixo anual somente se aplica para as sociedades não empresárias, ou seja, aquelas que desenvolvem trabalho de natureza intelectual, literária, científica ou artística, na forma do art. 966, parágrafo único, do Código Civil de 2002.

Em virtude disso, as sociedades simples que possuem caráter empresarial, ante a presença do elemento de empresa, não poderão fazer jus ao regime especial de ISS ora abordado.

Ocorre que existem diversas tentativas dos Fiscos

Municipais de todo o País tentarem restringir a possibilidade de adesão ao regime do ISS fixo anual por determinadas situações se encaixarem, ao menos teoricamente, no conceito de elemento de empresa.

Consequentemente, torna-se necessário o estudo do conceito de elemento de empresa contido no Código Civil de 2002, para que se possa definir quais sociedades, por possuírem caráter empresarial, não podem fazer jus ao regime do ISS fixo anual.

4. DO CONCEITO DE ELEMENTO DE EMPRESA – ART. 966, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO CIVIL DE 2002

Conforme destacado no tópico anterior, o conceito de elemento de empresa, contido no art. 966, parágrafo único, do Código Civil de 2002, é o elemento distintivo entre as sociedades de caráter empresarial e não empresarial (simples) referente àquelas que exercem atividade de natureza intelectual, científica, literária ou artística. Veja-se a prescrição legal:

“Art. 966. 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.*” (grifo nosso)

No que se refere às sociedades, o art. 982 do diploma codificado civilista transmite que o raciocínio é o mesmo, a ver:

Art. 982. 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.

Como se pode observar, o referido artigo conceitua o empresário como sendo o profissional que exerce atividade econômica organizada para produção de bens ou circulação de mercadorias ou serviços. Eis a regra geral.

A exceção constante no parágrafo único do artigo 966 do Código Civil demonstra que aqueles profissionais que exercem profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, mesmo que contem com auxiliares ou colaboradores, não são considerados empresários, e, por via de consequência, as sociedades formadas por esses profissionais para o desenvolvimento da atividade intelectual não são consideradas empresárias.

Porém, quando os profissionais mencionados exercem a profissão constituindo elemento de empresa, a sociedade por eles composta será considerada empresária. O problema decorre, justamente, da interpretação a respeito do que é constituir elemento de empresa, vez que não foi feliz o legislador ao transpor para o direito brasileiro a expressão constante no Código Civil Italiano.

Para entender corretamente o conceito de elemento de empresa, é importante esclarecer que o art. 966, do CC/02 foi inspirado pelo art. 2.238 do Código Civil Italiano de 1942. Sobre isso, citam-se as palavras de Euler da Cunha Peixoto⁹:

“O novo Código Civil brasileiro adotou o sistema italiano com pouquíssimas diferenças, pelo que um estudo de empresa aqui, sob pena de pretender-se reinventar a roda, passa necessariamente, como se verá, pelo exame dos doutrinadores modernos peninsulares.” (grifo nosso)

Para o Código Civil Italiano (CCI), considera-se empresário aquele que pratica atividade econômica organizada para a circulação de bens ou serviços (art. 2.028, do CCI). E, ao contrário, não é considerado empresário quem exerce uma profissão de forma organizada, em sociedade, inclusive se houver a ajuda de auxiliares (art. 2.238, do CCI).

Portanto, para o Direito Italiano, basta que um profissional deixe de atuar sozinho, e passe a atuar em sociedade, que serão aplicadas as regras relativas a atividade empresarial. Como se pode perceber, o regime de empresa na Itália é diferente do

⁹ PEIXOTO, Euler da Cunha. *Empresário individual e sociedade empresária*. Revista do Instituto dos Advogados de Minas Gerais, nº 11, 2005, p. 106.

brasileiro, apesar deste ter sido inspirado naquele.

Houve, pelo direito brasileiro, uma transposição pura e simples de uma expressão que faz sentido para a sistemática italiana, mas que não encontra respaldo direto no conjunto normativo brasileiro.

A interpretação do *caput* do art. 966, e do seu parágrafo único, deve ser feita de modo a entender que o *caput* trata da regra geral, e que o parágrafo único é uma exceção à regra geral que traz, por sua vez, uma exceção à exceção.

A regra geral é de que aquele que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços é considerado empresário. A exceção é de que mesmo que haja o exercício da atividade com tais características, não se considera empresário se houver natureza intelectual, científica, artística ou literária. A exceção da exceção, por sua vez, é de que se esse profissional intelectual, científico, artístico ou literário constituir elemento de empresa, passará a ser considerado empresário.

Com efeito, a Teoria da Empresa, que foi utilizada no Código Civil vigente, separa as atividades econômicas pela forma como são prestadas, e não pelos atos em si considerados. Nessa toada, Bruno Mattos e Silva¹⁰ destaca que:

“O novo Código Civil positiva a teoria da empresa, que não divide a atividade econômica pelos atos em si considerados, mas sim pelo modo em que ela é exercitada. A teoria que divide os atos em considerado (atos comerciais versus atos civis) é a teoria dos atos de comércio, que foi acolhida pelo Código Comercial de 1850 e não pelo novo Código Civil. Ao excluirmos de forma cabal a atividade intelectual do regime jurídico aplicável à empresa, estaremos aplicando a teoria dos atos de comércio, e não a teoria da empresa.” (grifo nosso)

Destarte, o que interessa para que se considere presente o elemento de empresa é a forma como se desenvolve a atividade econômica.

¹⁰ SILVA, Bruno Mattos e. *Direito de empresa: teoria da empresa e direito societário*. São Paulo: Atlas, 2007. p. 60.

Por conta disso, o conceito de empresa está diretamente ligado a uma necessidade de torna-la impessoal, ou seja, a Teoria da Empresa veio para assegurar que, mesmo que uma sociedade esteja sob a administração de outras pessoas que não aquelas que iniciaram o seu exercício, ela será reconhecida por seus clientes, fornecedores e demais pessoas com ela relacionadas. É a atividade desenvolvida o cerne da análise. Nessa linha de raciocínio, cita-se o entendimento de Fábio Bellote Gomes¹¹:

“(...) o que importava para a existência do comércio era a qualificação da pessoa que o exercesse – o comerciante -, ao passo que para a empresa importa preliminarmente a atividade econômica em si, havendo uma clara sobreposição, na sua conceituação, da impessoalidade sobre a pessoalidade, resultando disso que a finalidade da Teoria da Empresa é assegurar a continuidade da atividade empresarial, ainda que sob a administração de outras pessoas que não aquela que iniciou o seu exercício.” (grifo nosso)

Nesta esteira que a análise da exceção prevista no parágrafo único do art. 966 (“elemento de empresa”) também deve ser feita a partir do critério forma de exercício da atividade e não de outros elementos que possam romper a sistemática adotada pela Teoria da Empresa.

Partindo desta premissa, entende-se que quando o serviço, mesmo que intelectual ou artístico, seja prestado de forma impessoal pela sociedade, sem interessar quem é a pessoa que está por trás da prestação do serviço, estar-se-á diante de uma sociedade de caráter empresarial. É a pessoalidade o grande traço distintivo de uma atividade intelectual, científica, artística ou literária. Em regra, a editora de livros não procura “um autor”. Solicita, sim, o livro do autor *x* ou *y*. Esse é o caráter da pessoalidade no exercício da profissão intelectual.

Da mesma forma, em regra, não se chega a um consultório médico especializado e se pede pelo atendimento de “um médico”. Solicita-se o médico *x* ou *y*, profissional de confiança de

¹¹ GOMES, Fábio Bellote. *Manual de direito comercial*. São Paulo, Manole, 2003. p. 11.

quem o procura. Ou, por fim, não se cita “um autor” nos trabalhos acadêmicos, mas o profissional conhecido por seus pertinentes trabalhos. Nos dois exemplos se encontram a personalidade típica do profissional intelectual.

Quando, porém, a organização no exercício da profissão de natureza intelectual se torna tamanha a ponto de se perder a personalidade na prestação de serviço, o profissional intelectual constituirá elemento de empresa e passará a ser considerado empresário. Quando se perde a personalidade, o profissional intelectual perde a característica essencial da natureza de sua atividade, formando uma organização que será lembrada pelo serviço prestado, não pelos profissionais que a compõem.

Sobre essa questão, cita-se, por todos, a doutrina de Fabio Ulhoa Coelho¹²:

"Imagine o médico pediatra recém-formado, atendendo seus primeiros clientes no consultório. Já contrata pelo menos uma secretária, mas se encontra na condição geral dos profissionais intelectuais: não é empresário, mesmo que conte com o auxílio de colaboradores. Nesta fase, os pais buscam seus serviços em razão, basicamente, de sua competência como médico. Imagine, porém, que, passando o tempo este profissional amplie seu consultório, contratando, além de mais pessoal de apoio (secretária, atendente, copeira, etc), também enfermeiros e outros médicos. Não chama mais o local de atendimento de consultório, mas de clínica. Nesta fase de transição, os clientes ainda procuram aqueles serviços de medicina pediátrica, em razão da confiança que depositam no trabalho daquele médico, titular da clínica. Mas a clientela se amplia e já há, entre os pacientes, quem nunca foi atendido diretamente pelo titular, nem o conhece. Numa fase seguinte, cresce mais ainda aquela unidade de serviços. Não se chama mais clínica e sim hospital pediátrico (...) ninguém mais procura os serviços ali oferecidos em razão do trabalho pessoal do médico que os organiza. Sua individualidade se perdeu na organização empresarial. Neste momento, aquele profissional intelectual tornou-se elemento de empresa. Mesmo que continue clinicando, sua maior

¹² COELHO, Fabio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. 16ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 16-17.

contribuição para a prestação dos serviços naquele hospital pediátrico é a de organizador dos fatores de produção. Foge, então, da condição geral dos profissionais intelectuais e deve ser considerado, juridicamente, empresário".

Fica nítido que os profissionais intelectuais serão considerados empresários e as sociedades por eles formadas serão consideradas empresárias, quando esses profissionais deixarem de atuar diretamente como prestadores de serviços, deixando de prestar pessoalmente os serviços aos seus clientes.

No trecho doutrinário acima citado, no último estágio, o serviço médico não é mais prestado diretamente pelo profissional, e, por isso, a sociedade é considerada empresária. Portanto, fica claro que o critério para aferir a existência, ou não, de elemento de empresa é a forma como a se dá a prestação dos serviços pelos sócios integrantes de determinada sociedade, assim como a forma como se organiza o negócio.

Viés interpretativo semelhante é o conferido por Alfredo de Assis Gonçalves Neto que assevera que uma sociedade de profissionais intelectuais constituirá elemento de empresa quando houver um acréscimo em sua atividade que é distinto do objeto originário da profissão, tornando o exercício da atividade mais complexo. Nas palavras do referido autor¹³:

"Sujeita-se às disposições do direito de empresa e, portanto, considera-se empresário o intelectual que contribui com seu trabalho profissional para a feitura ou a circulação de um produto ou serviço diverso e mais complexo do que aquele que se insere em sua habilitação., situação em que se encontram, dentre outros, (i) o contabilista em uma atividade de consultoria, cujos contornos exigem auditoria, *marketing*, etc".

Veja-se que nos dois excertos doutrinários se denota que o caráter organização e complexidade são os elementos caracterizados da constituição de elemento de empresa. Quando a atividade intelectual se torna tão organizada e complexa a ponto de se perder a pessoalidade na prestação do serviço, a sociedade de

¹³ GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Direito de Empresa: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil*. 4ª ed. São Paulo: RT, 2013, p. 78.

profissionais intelectuais passará a ser considerada empresária.

Diante disso, verifica-se que somente se poderia considerar uma sociedade como empresária, para fins de impossibilidade de fruição do regime do ISS fixo, quando a sociedade for composta por sócios que não prestam diretamente os serviços, e que contratam terceiros para desempenhar os serviços prestados pela sociedade, e que a forma como se organiza o negócio esteja organizada de acordo com o conceito de empresa contido no *caput* do art. 966, do CC/02. Ou, ainda, quando a atividade intelectual ganhasse tamanha organização (complexidade) a ponto de se tornar uma atividade que vai para além daquela da habilitação dos profissionais intelectuais que a compõem.

Interpretar a norma em sentido contrário seria dar sentido diverso ao conceito de elemento de empresa contido na legislação civil, o que é estritamente proibido na esfera tributária, por força do art. 110, do CTN.

5. DA DIVERGÊNCIA EXISTENTE NA JURISPRUDÊNCIA PÁTRIA SOBRE OS REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DO ISS FIXO E DO CONCEITO DE ELEMENTO DE EMPRESA

No tópico anterior, ficou demonstrado, analisando-se a legislação de regência, assim como por conta dos ensinamentos doutrinários expostos, que o conceito de elemento de empresa está diretamente ligado com a forma como os serviços são prestados por profissionais intelectuais.

Além disso, destacou-se, no início deste artigo, que o elemento de empresa impossibilita a fruição do regime do ISS fixo anual. Por conta disso, as sociedades consideradas como empresárias não podem se beneficiar do referido regime especial de tributação, instituído pelo art. 9º, §§1º e 3º, do DL 406/68.

Porém, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, assim como de diversos outros Tribunais brasileiros, vem se consolidando e considerando que sociedades simples de

responsabilidade limitada, por exemplo, não podem fruir do regime do ISS fixo, pois entendem que a limitação da responsabilidade enseja o caráter empresarial da sociedade.

Além disso, tem-se entendido que a previsão de distribuição de lucros de acordo com as quotas sociais e o pagamento de pró-labore aos administradores também denotam a existência do elemento de empresa.

Para que fique claro o posicionamento atual do Superior Tribunal de Justiça, citam-se as ementas dos precedentes da Colenda Corte Superior:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. *ISSQN. SOCIEDADE POR COTA DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. RECOLHIMENTO POR VALOR FIXO. ART. 9o., § 3o. DECRETO-LEI 406/68. DESCABIMENTO. PRECEDENTES. SOCIEDADE ORGANIZADA SOB A FORMA EMPRESARIAL. AGRAVO REGIMENTAL DA EMPRESA CONTRIBUINTE AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. Segundo a jurisprudência firmada no âmbito da 1a. Seção do STJ, o tratamento diferenciado dispensado às sociedades profissionais, nos moldes do art. 9o. do Decreto-Lei 406/68, não foi revogado pela Lei Complementar 116/03 (REsp. 919.067/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJe 9.8.2011). 2. Firmou-se a orientação da 1a. Seção desta Corte Superior de que as sociedades constituídas sob a forma de responsabilidade limitada, justamente por excluir a responsabilidade pessoal dos sócios, não atendem ao disposto no art. 9o., § 3o. do DL 406/68, razão por que não fazem jus à postulada tributação privilegiada do ISS (AgRg nos EREsp. 1.182.817/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 29.8.2012). 3. Agravo Regimental da empresa contribuinte ao qual se nega provimento.”¹⁴ (grifo nosso)*

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. *ISSQN. SOCIEDADE POR COTA DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. RECOLHIMENTO POR VALOR FIXO. ART. 9o., § 3o.*

¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 155.844/SP, da 1ª Turma. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico em 31/03/2016.

DECRETO-LEI 406/68. DESCABIMENTO. PRECEDENTES. SOCIEDADE ORGANIZADA SOB A FORMA EMPRESARIAL. SÚMULAS 7 E 83/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. Firmou-se a orientação da Primeira Seção desta Corte de que *as sociedades constituídas sob a forma de responsabilidade limitada, justamente por excluir a responsabilidade pessoal dos sócios, não atendem ao disposto no art. 9o., § 3o. do DL 406/68, razão por que não fazem jus à postulada tributação privilegiada do ISS*. Precedentes: AgRg nos EREsp. 1182817/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 29/08/2012, AgRg nos EDcl no REsp. 1.275.279/PR, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 10/08/2012, AgRg no REsp. 1.182.817/RJ, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJe 24/08/2011, AgREsp.1.031.511/ES, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 09.10.08, AgRg nos EREsp. 941.870/RS, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, DJe de 25.11.09, EDcl nos EDcl no AgRg no Ag 798.575/PR, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJe de 27.11.09, AgRg no REsp. 1.075.488/MG, Rel. HERMAN BENJAMIN, DJe de 13.03.09 e AgRg no REsp. 1.142.393/MS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 13/06/2011. 2. Agravo Regimental desprovido.”¹⁵ (grifo nosso)

Como se pode observar, a Corte Superior entende que as sociedades simples de responsabilidade limitada se tornam empresárias, pois, no entendimento dos DD. Ministros, a limitação da responsabilidade retira a responsabilidade pessoal dos sócios da pessoa jurídica, o que denotaria o caráter empresarial da sociedade.

Da mesma forma, diversos Tribunais brasileiros possuem o mesmo entendimento. Veja-se:

“APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA. TRIBUNÁRIO. ISS. SOCIEDADE DE MÉDICOS. PRELIMINAR DE NULIDADE DA SENTENÇA. AFRONTA AOS ARTS. 134 E 458 DO CPC E 93, IX, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL NÃO AVERIGUADA. ALEGAÇÕES REJEITADAS. PLEITO PELO *RECOLHIMENTO DO TRIBUTO POR*

¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1221311/MG, da 1ª Turma. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico em 26/11/2012.

INTERMÉDIO DE ALÍQUOTA FIXA. EXEGESE DO ART. 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/1968. IMPOSSIBILIDADE. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS LIMITADA AO CAPITAL SOCIAL INTEGRALIZADO. PREVISÃO DE PRO-LABORE E DIVISÃO DE LUCROS. DISPOSIÇÕES QUE NÃO SE AMOLDAM AO CONCEITO DE SOCIEDADE PESSOAL. ATIVIDADE EMPRESÁRIA VERIFICADA. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO DESPROVIDO. "As sociedades profissionais, constituídas exclusivamente por médicos, para a prestação de serviços especializados, com caráter empresarial ou comercial, não fazem jus ao privilégio contido no § 3º, do art. 9º do DEL 406/68, que beneficia apenas as sociedades que prestam serviços em caráter pessoal, em que o sócio assume a responsabilidade profissional, individualmente" (REsp n. 58.311/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins).¹⁶ (grifo nosso)

"RECURSO DE APELAÇÃO DO MUNICÍPIO DE CURITIBA TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS. PRETENSÃO AO BENEFÍCIO DA TRIBUTAÇÃO FIXA. DISPOSIÇÃO CONTIDA NA NORMA DO § 3º DO ART. 9º, DO DECRETO-LEI 406/1968. CONSTITUCIONALIDADE DO DISPOSITIVO RECONHECIDA PELA SÚMULA 663/STF. NORMA NÃO REVOGADA PELA LEI-COMPLEMENTAR 116/3. NÃO PREENCHIMENTO DE TODOS OS REQUISITOS AUTORIZADORES DO GOZO DA TRIBUTAÇÃO FIXA. CARÁTER EMPRESARIAL DA SOCIEDADE. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. Entre as peculiaridades das sociedades de profissionais autônomos tem-se a união e divisão somente das despesas, porquanto as vantagens auferidas pertencem a cada integrante particularmente, e não à sociedade. No caso concreto, muito embora a parte autora se haja revestido organizacionalmente sob a forma de sociedade de profissionais, seu contrato social a instituiu como sociedade civil por quotas de responsabilidade limitada, cujos resultados são partilhados entre os sócios, de forma

¹⁶ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Apelação Cível nº 20100503143. Acórdão nº 2010.050314-3, da Quarta Câmara de Direito Público. Relator Desembargador José Volpato de Souza. Disponível em: <http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=&only_ementa=&frase=&id=AAAAbmQAACAAA27LAAJ&categoria=acordao>. Acesso em 17/05/2016, às 13h e 30 min.

proporcional às suas cotas de capital, e não de acordo com o trabalho individual realizado, caracterizando a sociedade como empresária. Esse nítido caráter empresarial sobreleva-se no contrato social com a estipulação do pagamento de pró-labore aos sócios-gerentes pelos serviços prestados à sociedade, bem como na instituição, pelas cláusulas 7ª e 9ª, de funções gerenciais da sociedade, em várias áreas. Diante desse quadro concreto resta completamente desfigurado o pressuposto do lucro pessoal de cada integrante da sociedade empresária e, nessa hipótese, o ISS é devido sobre o faturamento, e não de forma fixa. RECURSO DE APELAÇÃO DE D. S. CONSULTING S/C LTDA E REEXAME NECESSÁRIO PREJUDICADOS.”¹⁷ (grifo nosso)

Assim como essas decisões, existem diversas outras que vem sendo proferidas no País, e que se utilizam dos mesmos argumentos para dizer que: (i) sociedades simples de responsabilidade limitada; (ii) sociedades simples que tenham a previsão no contrato social de distribuição de lucros de acordo com as quotas; e (iii) sociedades simples que nomeiam administradores, e que pagam pró-labore para eles, possuem caráter empresarial, e por isso não fazem jus ao regime do ISS fixo anual.

Quanto aos argumentos utilizados para afirmar que a limitação da responsabilidade denota caráter empresarial, pelo fato de retirar a responsabilidade pessoal do sócio, não se pode ter como acertada essa posição.

Conforme delineado no tópico anterior, a limitação da responsabilidade não possui relação alguma na forma como o serviço é prestado. Pode-se ter uma sociedade simples limitada na qual os sócios prestam diretamente os serviços, sendo que a pessoa dos sócios é o elemento relevante na contratação deles por seus clientes.

Ainda nessa linha de raciocínio, deve-se ressaltar que profissionais autônomos, como médicos e engenheiros, mesmo

¹⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Processo nº 264962-3, da Décima Primeira Câmara Cível. Relator Desembargador José Sebastiao Fagundes Cunha. Publicado no Diário de Justiça em 12/11/2008.

que se reúnam em sociedades simples de responsabilidade limitada, possuem responsabilidade pessoal por todos os atos praticados no exercício da profissão perante seus órgãos de classe, e também perante terceiros, o que torna o argumento da limitação de responsabilidade uma confusão entre responsabilidade limitada dos sócios na sociedade simples e a responsabilidade de cada um dos sócios individualmente considerados.

Ademais, o atual Código Civil não proíbe que as sociedades simples possuam a responsabilidade limitada e isso não interfere em seu regime jurídico. Se não há essa vedação ou interferência e se o critério utilizado pela Teoria da Empresa, no art. 966, parágrafo único, do CC/02, é que o elemento de empresa está presente quando o sócio deixa de atuar como profissional, e passa a administrar uma sociedade empresária na qual há uma organização dos fatores de produção, não se pode considerar esse raciocínio como correto.

Outrossim, importante destacar que o art. 983, do CC/02 prescreve que a sociedade simples poderá ser constituída como sociedade limitada. Por isso, torna-se imperioso admitir que o fato de haver limitação da responsabilidade dos sócios não afeta a natureza de uma sociedade simples, ou seja, não a torna automaticamente uma sociedade empresária. Sobre essa questão, elucida Leandro Paulsen¹⁸:

“O tipo societário próprio para as sociedades voltadas a atividades intelectuais é o de sociedade simples. *Mas o Código Civil, em seu art. 983, permite que seus sócios optem por adotar tipo societário próprio das sociedades empresárias.* As atividades intelectuais relativas ao exercício de profissão, contudo, quando constituírem um dentre tantos fatores de produção necessários à realização do objeto social, não afastam a caracterização da sociedade como empresária. (...) *A adoção do tipo societário de sociedade limitada não transforma, por si só, a sociedade não empresarial em empresarial. Não há*

¹⁸ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ES-MAFE, 2013. p. 434.

correlação necessária, portanto, entre a natureza da sociedade e o tipo societário, ressalvados casos específicos como o das sociedades anônimas e o das cooperativas.” (grifo nosso)

O entendimento exposto acima também foi defendido na elaboração dos enunciados 57 e 474 da Jornada de Direito Civil promovida pelo Conselho da Justiça Federal¹⁹. Vejam-se os enunciados mencionados:

“Enunciado nº 57 – Art. 983: A opção pelo tipo empresarial não afasta a natureza simples da sociedade.” (grifo nosso)

“Enunciado nº 474 – Arts. 981 e 983: Os profissionais liberais podem organizar-se sob a forma de sociedade simples, convencionando a responsabilidade limitada dos sócios por dívidas da sociedade, *a despeito da responsabilidade ilimitada por atos praticados no exercício da profissão.*” (grifo nosso)

Na mesma esteira, o fato de haver previsão de distribuição de lucros no contrato social de uma sociedade limitada também não faz com que ela adquira caráter empresarial. Muito pelo contrário.

O art. 997, inciso VII, do CC/02, determina que no contrato social de sociedade simples se preveja como se dará a participação dos sócios nos lucros e nas perdas, e não delimita se essa participação deve se dar de acordo com as quotas, ou de acordo com o trabalho efetivamente prestado.

Nessa mesma linha, os arts. 981, 983 e 1.007, do CC/02, também deixam livre a opção de a sociedade simples prever no contrato social se a participação nos lucros e nas perdas se dará de forma proporcional às quotas sociais ou não. Seguindo esse raciocínio, cita-se o entendimento exarado no enunciado 475 da Jornada de Direito Civil promovida pelo Conselho da Justiça Federal²⁰:

¹⁹ ENUNCIADOS APROVADOS NA I, III, IV E IV JORNADAS DE DIREITO CIVIL DO CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/cjf/CEJ-Coedi/jornadas-cej/enunciados-aprovados-da-i-iii-iv-e-v-jornada-de-direito-civil/compilacaoenunciadosaprovados1-3-4jornadadircivilnum.pdf/view>>. Acesso em 17/05/2016, às 17h e 03min.

²⁰ ENUNCIADOS APROVADOS NA I, III, IV E IV JORNADAS DE DIREITO CIVIL DO CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL. Disponível em: <

“Enunciado nº 475 – Arts. 981 e 983: Considerando ser da essência do contrato de sociedade a partilha do risco entre os sócios, *não desfigura a sociedade simples o fato de o respectivo contrato social prever distribuição de lucros, rateio de despesas e concurso de auxiliares.*” (grifo nosso)

Da mesma forma, é incabível sustentar juridicamente que a nomeação de administrador, com pagamento de pró-labore, revela caráter empresarial. Ora, toda sociedade, independentemente do tipo societário, necessita de administradores para praticar os atos necessários ao bom desempenho do objeto social. Como se isso não fosse suficiente, o art. 997, inciso VI, do CC/02, prescreve que deve haver disposição no contrato social sobre os administradores da sociedade simples.

Outrossim, entre os arts. 1.010 a 1.021, do CC/02, estabeleceu-se diversas regras para a nomeação e desempenho da função de administrador de sociedade simples, e não há nenhuma vedação ao pagamento de pró-labore ao administrador.

Mais do que isso: esse sequer é um requisito para se reconhecer o elemento de empresa, pois isso não afeta a forma com o serviço é prestado pelos sócios aos clientes da sociedade, e nem mesmo possui relação, de forma isolada, com a organização dos fatores de produção.

Também se deve destacar que os sócios-gerentes e administradores são contribuintes obrigatórios da previdência social, por força do disposto no art. 12, inciso V, alínea “f”, da Lei Federal nº 8.212/1991. Por isso, o não pagamento de pró-labore, além de ser uma injustiça com quem realize o trabalho de administração de sociedades, representa um risco da empresa perante a previdência social, uma vez que a Receita Federal pode entender que os sócios estão se esquivando do pagamento das contribuições sociais.

Apesar do incorreto entendimento jurisprudencial acima

apontado, e que vem se tornando cada vez mais consolidado em âmbito nacional, existem algumas decisões de Tribunais de Justiça brasileiros que vão ao encontro do entendimento defendido no presente trabalho científico. Nesse sentido, veja-se o posicionamento exarado pela Desembargadora Marilene Bonzanini, do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul:

“AGRAVO EM APELAÇÃO CÍVEL. DECISÃO MONOCRÁTICA. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. *ISSQN. ART. 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI Nº 406/68. SOCIEDADE SIMPLES. ADOÇÃO DO TIPO SOCIETÁRIO DA LIMITADA. IRRELEVÂNCIA. PREVISÃO DE RESPONSABILIDADE LIMITADA DOS SÓCIOS AO CAPITAL SOCIAL E DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ENTRE OS SÓCIOS QUE NÃO DESNATURA A SOCIEDADE SIMPLES.* (...) A sociedade simples ao adotar, por exemplo, o tipo de sociedade limitada, não a transforma automaticamente em sociedade empresária - ente para o qual é vedada a inclusão no regime tributário favorecido de ISS. Entendimento extraído do art. 983, segunda parte, do CC, que é reforçado pelos enunciados 57 e 474, ambos da Jornada de Direito Civil, promovida pelo Conselho da Justiça Federal. Adotar entendimento de que a opção pela forma limitada converte a sociedade simples em empresária contraria frontalmente o Código Civil, bem como desconsidera conceitos básicos do direito empresarial, o que é... vedado pelo art. 110, do CTN. - A previsão de distribuição de lucros é elemento de qualquer sociedade, seja empresária ou não, caso contrário, estar-se-á diante de uma associação, em que se sabe, a distribuição e auferimento de lucro é vedada. Inteligência dos arts. 981 e 997, VI e 1007 (os dois últimos inseridos no capítulo que disciplina a própria sociedade simples), todos do CC. Entendimento fixado no enunciado 475, do CJF. - Portanto, o fato de a apelante optar pelo tipo societário da limitada, e a despeito de o contrato social prever distribuição de lucros e a limitação da responsabilidade dos sócios ao valor das quotas sociais não servem para afastar a incidência do disposto no art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei nº 406/68, porquanto o que define a natureza empresária ou não da sociedade é o seu objeto: *se for explorado com empresarialidade (profissionalismo e organização dos fatores de produção), a sociedade será empresária, não fazendo jus ao recolhimento do ISS na forma fixa; se, porém, ausente a*

empresarialidade, a sociedade será simples, podendo se valer da tributação privilegiada do ISS. - No caso, inexistente o requisito da organização dos fatores de produção, pois se está diante de uma sociedade simples que tem por objeto social a execução de projetos e obras de engenharia, prestados diretamente pelos sócios, em que o profissional responde pessoalmente pelos serviços prestados. AGRAVO DESPROVIDO.”²¹ (grifo nosso)

Com a mesma lógica de pensamento, vejam-se outros julgados que seguem o mesmo entendimento jurídico acerca da temática abordada:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. *SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. RECOLHIMENTO POR QUOTA FIXA. AUSÊNCIA DE CARÁTER EMPRESARIAL.* DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. INOCORRÊNCIA. (...) 4. In casu, o Município recorrente aduz que: "O acórdão oriundo da SEGUNDA CÂMARA ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE RONDÔNIA, cuja decisão se dera por unanimidade de votos, entendeu que às sociedades civis uniprofissionais, com caráter empresarial, frise-se, gozam do privilégio previsto no Art. 9º, §3º, do Decreto-Lei Federal Nº 406/68 (...) Já o acórdão paradigma oriundo da SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, A UNANIMIDADE, assentara o entendimento segundo o qual têm direito ao tratamento diferenciado ao recolhimento do tributo ISSQN as sociedades civis uniprofissionais, cujo objeto contratual se destina à prestação de serviço especializado, com responsabilidade social e sem caráter empresarial.". 5. Ocorre que, diferentemente do alegado, o acórdão recorrido entende que é cabível o recolhimento do ISS mediante alíquota fixa justamente por não ser a sociedade requerente uma sociedade com finalidade empresarial, coadunando-se com a jurisprudência do STJ, senão vejamos: "*Com efeito, a sociedade simples constituída por sócios de profissões legalmente regulamentadas, ainda que sob a modalidade jurídica de sociedade limitada, não perde a sua condição de sociedade de profissionais, dada a natureza e forma de prestação de serviços profissionais, não podendo, portanto,*

²¹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Agravo em Apelação Cível nº 70068015783, da Vigésima Segunda Câmara Cível. Relatora Desembargadora Marilene Bonzanini. Publicado no Diário de Justiça em 01/03/2016.

ser considerada sociedade empresária pelo simples fato de ser sociedade limitada. É exatamente o caso da apelada. Extrai-se do contrato social que a sociedade é composta por dois médicos e seu objeto é a exploração, por conta própria, do ramo de clínica médica e cirurgia de oftalmologia e anestesia. Como frisado na sentença, apesar de registrada na Junta Comercial, a apelada tem características de uma sociedade simples, porquanto formada por apenas dois sócios, ambos desempenhando a mesma atividade intelectual de forma pessoal e respondendo por seus atos. Diante desses elementos, entendo que a sociedade simples limitada, desprovida de elemento de empresa, atende plenamente às disposições do Decreto-lei n. 406/68, e, em relação ao ISS, devem ser tributadas em valor fixo, segundo a quantidade de profissionais que nela atuam. (...) Assim, verificada que a apelada preenche os requisitos das sociedades uniprofissionais, uma vez que assim caracteriza-se toda aquela sociedade formada por profissionais liberais que atuam na mesma área, legalmente habilitados nos órgãos fiscalizadores do exercício da profissão e que se destinam à prestação de serviços por meio do trabalho pessoal dos seus sócios, desde que não haja finalidade empresarial, impõe-se a manutenção da sentença que lhe garantiu o direito de recolher o ISS mediante alíquota fixa, em conformidade com o Decreto-lei n. 406/68, bem como em compensar a quantia paga a maior.” 6. Agravo Regimental desprovido.”²² (grifo nosso)

Portanto, pode-se verificar que existe grande divergência jurisprudencial sobre o tema, e, conforme destacado no início deste tópico, infelizmente a jurisprudência pátria vem se consolidando de forma contrária ao correto entendimento sobre o conceito de elemento de empresa, apesar de existirem alguns julgados que ainda se encontram alinhados aos corretos conceitos aplicáveis ao tema abordado no presente trabalho científico.

6. CONCLUSÃO

²² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1205175/RO, da Primeira Turma. Relator Ministro Luiz Fux. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico em 16/11/2010.

Diante de todo o exposto no presente trabalho, é forçoso reconhecer que o conceito de elemento de empresa, contido no art. 966, parágrafo único, do CC/02, é extremamente relevante para a verificação da possibilidade de fruição do regime do ISS fixo anual, previsto no art. 9º, §§1º e 3º, do CC/02.

Conforme já bem explicado, esse conceito está diretamente ligado ao fato de uma sociedade formada por profissionais intelectuais ou artistas deixar de prestar serviços de forma direta e pessoal, e seus sócios constituírem uma sociedade que organize efetivamente os fatores de produção. Somente diante desse cenário é que se pode dizer que uma sociedade simples deixou de ser uma sociedade civil e deve ser considerada como empresária, o que retiraria seu direito ao aproveitamento do regime do ISS fixo.

Apesar disso, conforme largamente demonstrado, o entendimento da jurisprudência pátria, em especial do Superior Tribunal de Justiça, vem se firmando no sentido de considerar que o elemento de empresa está presente quando uma sociedade simples limitada a responsabilidade dos sócios, quando há a previsão do pagamento de pró-labore aos administradores da sociedade e quando a distribuição dos lucros está de acordo com o valor das quotas de cada sócio, e não com o trabalho efetivamente prestado por cada um.

Esses conceitos, na linha de entendimento do presente trabalho, estão equivocados, pois, conforme demonstrado, a limitação da responsabilidade, a distribuição de lucros de acordo com as quotas e o pagamento de pró-labore aos administradores não possuem qualquer relação com o conceito de elemento de empresa, quando considerados de forma isolada.



7. REFERÊNCIAS

- BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 17/05/2016, às 11h e 30min.
- BRASIL. Decreto Lei nº 406/1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>. Acesso em 17/05/2016, às 12h e 30min.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 155.844/SP, da 1ª Turma. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico em 31/03/2016.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1221311/MG, da 1ª Turma. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico em 26/11/2012.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1205175/RO, da Primeira Turma. Relator Ministro Luiz Fux. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico em 16/11/2010.
- BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Apelação Cível nº 20100503143. Acórdão nº 2010.050314-3, da Quarta Câmara de Direito Público. Relator Desembargador José Volpato de Souza. Disponível em:

<http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=&only_ementa=&frase=&id=AAAb-mQAACAAA27LAAJ&categoria=acordao>. Acesso em 17/05/2016, às 13h e 30 min.

- BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Processo nº 264962-3, da Décima Primeira Câmara Cível. Relator Desembargador José Sebastiao Fagundes Cunha. Publicado no Diário de Justiça em 12/11/2008.
- BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Agravo em Apelação Cível nº 70068015783, da Vigésima Segunda Câmara Cível. Relatora Desembargadora Marilene Bonzanini. Publicado no Diário de Justiça em 01/03/2016.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 302.
- COELHO, Fabio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. 16ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 16-17.
- GOMES, Fábio Bellote. *Manual de direito comercial*. São Paulo, Manole, 2003. p. 11.
- GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Direito de Empresa: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil*. 4ª ed. São Paulo: RT, 2013, p. 78.
- MARTINS, Ives Gandra. *Sistema tributário na constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 86.
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2013. p. 434.
- PEIXOTO, Euler da Cunha. *Empresário individual e sociedade empresária*. Revista do Instituto dos Advogados de Minas Gerais, nº 11, 2005, p. 106.
- SILVA, Bruno Mattos e. *Direito de empresa: teoria da empresa e direito societário*. São Paulo: Atlas, 2007. p. 60.