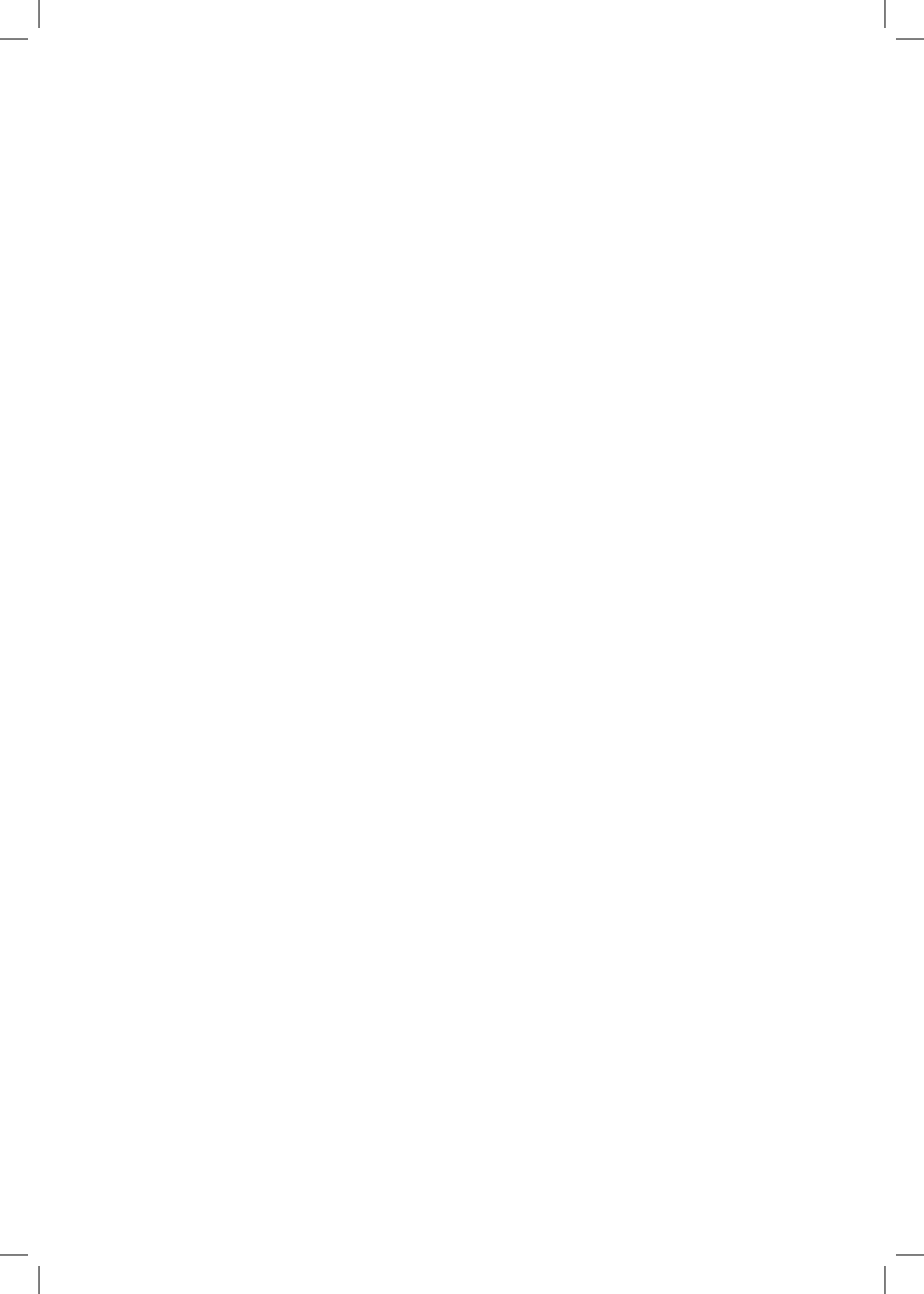


**ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
FUNDAMENTAIS PARA O EXERCÍCIO
DA ADVOCACIA**



Aline Valadares Ghidetti
Álvaro Augusto Lauff Machado
Leonardo Nunes Marques
Coordenadores

**ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
FUNDAMENTAIS PARA O EXERCÍCIO
DA ADVOCACIA**



CONSELHO FEDERAL

Brasília - DF, 2018

© Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal, 2018
Setor de Autarquias Sul - Quadra 5, Lote 1, Bloco M
Brasília - DF
CEP: 70070-939

Capa: Susele Bezerra Miranda

Distribuição: Conselho Federal da OAB – GRE
E-mail: oabeditora@oab.org.br

FICHA CATALOGRÁFICA

E82e

Estudos tributários fundamentais para o exercício da advocacia
/ organizador Aline Valadares Ghidetti, Álvaro Augusto Lauff
Machado, Leonardo Nunes Marques – Brasília: OAB, Conselho
Federal, 2018.

204 p.

ISBN: 978-85-7966-082-5

1. Direito tributário, Brasil. 2. Advocacia, Brasil. I. Ghidetti,
Alina Valadares. II. Machado, Álvaro Augusto Lauff. III. Marques,
Leonardo Nunes. IV. Título.

CDDir: 341.39

CDU: 336.22:347.965

Elaborado por: Lityz Ravel Hendrix Brasil Siqueira Mendes (CRB 1-3148)

APRESENTAÇÃO

Claudio Lamachia*

O Direito Tributário constitui um dos ramos de maior complexidade e relevância nas letras jurídicas, em razão de sua abrangência, de seu caráter multidisciplinar e de suas implicações no desenvolvimento econômico e social do País. Consequentemente, é imprescindível fomentar a publicação de obras que contribuam para o entendimento e o aperfeiçoamento da matéria.

No que se refere às atividades advocatícias, a legislação e a jurisprudência concernentes ao Direito Tributário envolvem diversos aspectos de grande importância e especificidade. Ademais, a evolução recente do ordenamento jurídico brasileiro conduziu a transformações que afetaram consideravelmente o recolhimento de impostos por parte dos advogados, conforme exemplificado pela promulgação da Lei n. 13.247/2016, que permitiu a criação de sociedade unipessoal de advocacia, favorecendo a observância do princípio da isonomia tributária.

A aprovação dessa legislação decorreu da atuação vigorosa da Ordem dos Advogados do Brasil, cuja luta em favor da classe alcançou também as vias judiciais, devido à injustificável recusa da Receita Federal em permitir a inclusão das sociedades unipessoais no “Simples Nacional”. Os esforços da OAB foram necessários, ainda, para evitar que a prestação de serviços de advocacia fosse excluída da Tabela IV do aludido regime simplificado de tributação.

Não obstante a proeminência do tema, é relativamente pequeno o número de obras que versem, de maneira detida, sobre a aplicação das normas tributárias às atividades advocatícias. Assim, é de se exaltar a publicação destes *Estudos tributários fundamentais para o exercício da advocacia*, coordenados pelos advogados Aline Valadares Ghidetti, Álvaro Augusto Lauff Machado e Leonardo Nunes Marques. Os artigos que compõem o livro destacam-se não apenas por apresentar argumentações coerentes e qualificadas, mas também por abordar questões práticas indispensáveis ao planejamento financeiro e ao bom funcionamento dos escritórios.

Por meio desta publicação, a Ordem dos Advogados do Brasil presta importante serviço à advocacia e ao desenvolvimento da cultura jurídica, cumprindo rigorosamente suas finalidades institucionais elencadas no art. 44 da Lei n. 8.906/1994 (Estatuto da Advocacia e da OAB).

Boa leitura.

* Advogado e Presidente Nacional da OAB.



PREFÁCIO

Homero Junger Mafra*

Mais uma obra coletiva. Mais uma obra da OAB-ES. Agora dos integrantes da Comissão de Estudos Tributários, abordando diversos temas de interesse da advocacia.

Não é estudo voltado aos especialistas em Direito Tributário, embora os temas aqui abordados – destinados, fundamentalmente, à advocacia – o sejam com rigor técnico e precisão de conceitos. Voltada à advocacia tem, por isso, seu foco no enfrentamento de questões vividas pela advocacia em sua prática profissional.

Os capítulos dessa obra relevante, foram escritos a partir de consultas formuladas pela advocacia de meu Estado, das demandas da diretoria da Seccional da OAB-ES e de sugestões dos membros da Comissão Especial de Estudos Tributários.

A tributação impacta sensivelmente o exercício de qualquer atividade profissional. E isso não é diferente na advocacia. Assim, conhecer os regimes tributários existentes é fundamental para aqueles que buscam atuar em conformidade com a legislação nacional e dispor das informações necessárias para fazer as escolhas tecnicamente corretas e menos onerosas. Aqui estão abordados o Simples Nacional e a Sociedade Unipessoal de Advocacia. Os autores também se dedicaram a estudar a incidência de tributos sobre os honorários sucumbenciais, o pró-labore e a distribuição de lucros, tanto sob o prisma das sociedades de advocacia quanto de seus sócios e dos profissionais autônomos. Além disso, o reembolso de despesas, a contribuição sindical patronal do sistema FENACON, a contribuição sindical para o SINPRO e as contribuições ao SESC e ao SENAC foram tratados nas exposições contidas na obra.

Além do alcance nacional, as matérias escolhidas são atuais e relevantes, o que torna o trabalho indispensável.

Discutir a atividade da advocacia, em todos os seus aspectos, é ampliar o debate sobre os espaços da atividade da justiça. Essa obra, com efeito, situa a profissão dos advogados em relação às limitações tributárias.

Por tudo isso, por tudo o que contém e a despeito de não exaurir todas as discussões existentes, o trabalho serve como um manual sobre a tributação da advocacia, merece um lugar especial na biblioteca dos escritórios. Disso não tenho dúvida. Por isso a recomendo.

* Advogado e Presidente do Conselho Seccional da OAB/Espírito Santo.



SUMÁRIO

O SIMPLES NACIONAL E A SOCIEDADE UNIPESSOAL DE ADVOCACIA	11
Leonardo Nunes Marques	
Aline Valadares Ghidetti	
OS HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS E O IMPOSTO SOBRE A RENDA: uma análise pragmática da tributação da sociedade de advogados ..	29
Álvaro Augusto Lauff Machado	
Carolina Avelar de Oliveira	
TRIBUTAÇÃO NA SOCIEDADE DE ADVOGADOS: pró-labore e distribuição de lucros	41
Stéfano Vieira Machado Ferreira	
ASPECTOS RELEVANTES DA TRIBUTAÇÃO DO SÓCIO DE ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA	59
Raphael Maleque Felicio	
PONTOS RELEVANTES DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA (IRPF) DO ADVOGADO	79
Cecília Chaves Barboza da Silva	
Victor Marques	
A TRIBUTAÇÃO DO REEMBOLSO DE DESPESAS RECEBIDO PELOS ESCRITÓRIOS DE ADVOCACIA	91
Leonardo Nunes Marques	
Reginaldo Luiz Dias	
TRIBUTAÇÃO DO SERVIÇO DE ADVOCACIA COM BASE NO ISS FIXO	115
Henrique da Cunha Tavares	
José Eduardo Silvério Ramos	
Wenner Roberto Conceição da Silva	
A NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL PATRONAL DO SISTEMA FENACON SOBRE AS SOCIEDADES DE ADVOGADOS	143
Bruno Oliveira Cardoso	

LEGALIDADE DA COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÃO SINDICAL
PARA PROFESSORES QUE TAMBÉM SÃO ADVOGADOS..... 161

Lucas Passos Costa Silva

Álvaro Augusto Lauff Machado

Ciro Benevenuto Soares

A INCONSTITUCIONALIDADE DA SÚMULA 499 DO STJ E SUA
INAPLICABILIDADE ÀS SOCIEDADES DE ADVOGADOS 177

Pablyto Robert Baiôco Ribeiro

Marcelo Otávio de Albuquerque Benevides Mendonça

O SIMPLES NACIONAL E A SOCIEDADE UNIPESSOAL DE ADVOCACIA

Leonardo Nunes Marques*

Aline Valadares Ghidetti†

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 O Simples Nacional. 3 A advocacia no Simples Nacional. 4 A sociedade unipessoal de advocacia. 5 Diferenças entre as formas de tributação: A decisão a ser tomada. 6 Considerações finais.

1 INTRODUÇÃO

A grande complexidade que caracteriza o ordenamento jurídico-tributário brasileiro deu azo ao desenvolvimento de um regime simplificado e unificado, o Simples Nacional, direcionado aos contribuintes que exerçam atividades econômicas de micro e pequeno porte.

O referido regime possui crescente abrangência dentre os contribuintes brasileiros, alcançando um total de mais de 11 milhões de optantes no fim de 2016¹.

A despeito do objetivo de simplificar o cumprimento das obrigações tributárias, o Simples Nacional é um sistema que exige dos contribuintes e operadores atenção aos seus contornos, que ainda estão a caminho da solidificação, dadas as sucessivas alterações que vem sofrendo a sua lei complementar de regência.

Uma das mencionadas alterações, que será objeto do presente trabalho, é a inclusão da atividade de prestação de serviços advocatícios no contexto do Simples Nacional, mediante a promulgação da Lei Complementar nº 147/14. Acrescente-se que também será abordada a viabilidade da opção pela sociedade unipessoal de advocacia, hipótese esta que ainda é resistida pela Fazenda Federal.

* Mestre em Direito Tributário pela Universidade Cândido Mendes do Rio de Janeiro – UCAM-RJ. Pós-graduado em Direito Material e Processual Tributário pelo IBET. Graduado pela Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). Professor universitário. Presidente da Comissão Especial de Estudos Tributários da OAB/ES. Advogado em Vitória/ES. leonardo@brumadv.com.br.

† Graduada em direito pela Faculdade de Direito de Vitória (FDV). Pós-graduada em Direito Material e Processual Tributário pelo IBET. Membro da Comissão Especial de Estudos Tributários da OAB/ES. Advogada em Vitória/ES. aline.vghidetti@gmail.com.

¹ SIMPLES NACIONAL. **Quantidade de optantes** – Simples Nacional (inclusive SIMEI). Receita Federal do Brasil, Brasília, dez. 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/ZVWMk5>>. Acesso em: 16 mar. 2017.

Nesse panorama, faz-se necessário delinear os contornos do regime simplificado e a posição nele reservada aos prestadores de serviços advocatícios, seja a sociedade de advogados ou a sociedade unipessoal de advocacia, a fim de fornecer subsídios e, portanto, maior segurança ao advogado para o planejamento tributário de suas atividades.

2 O SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional é um regime opcional, simplificado e unificado de recolhimento de tributos criado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em substituição ao Simples Federal, que era regido pela Lei nº 9.317/96, então revogada.

O objetivo do Simples Nacional é, na forma do art. 1º da lei instituidora, fornecer um tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte para, como leciona Harada (2015), “[...] incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”².

Em termos gerais, o Simples Nacional unificou o recolhimento de oito tributos federais, estaduais e municipais, a saber, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ – o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL – a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS – a Contribuição para o PIS/Pasep, a Contribuição Patronal Previdenciária para a Seguridade Social, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

O fundamento constitucional para a instituição do Simples Nacional é extraído dos art. 146, inciso III, alínea **d**, e parágrafo único, e 179 da Constituição Federal³, que atribuíram ao legislador complementar a competência para conferir

² HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, 24. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 532.

³ Art. 146. Cabe à Lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios,

tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

Nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 123/06, com redação dada pela Lei Complementar nº 155/2016, são consideradas microempresas aquelas que auferirem receita bruta⁴ anual⁵ inferior a R\$ 360.000,00 – trezentos e sessenta mil reais – e empresas de pequeno porte aquelas que auferirem receita bruta superior a R\$ 360.000,00 – trezentos e sessenta mil reais – e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 – quatro milhões e oitocentos mil reais.

A definição da alíquota nominal do Simples Nacional depende da receita bruta auferida anualmente – nos 12 meses anteriores ao período de apuração – e da atividade desenvolvida pelo optante, variando de 4% a 33%, conforme as tabelas constantes nos anexos da Lei Complementar nº 123/06.

A base de cálculo, por sua vez, corresponde à receita bruta mensal.

Há, ainda, a alíquota efetiva, calculada considerando a alíquota nominal, a base de cálculo e a parcela a deduzir, na forma do art. 18 e dos anexos da Lei Complementar nº 123/06⁶.

Além da possível redução do impacto da tributação sobre a atividade exercida, a instituição do Simples Nacional permitiu ao optante a simplificação do cumprimento das obrigações principais e acessórias, além de fornecer estímulos no acesso ao crédito, benefícios em licitações públicas e favorecer o cumprimento de obrigações trabalhistas, dentre outras facilidades.

observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

⁴ A receita bruta será considerada, para fins de opção e apuração no âmbito do Simples Nacional, na forma do art. 3º, § 1º, da Lei Complementar nº 123/06, como “o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos”.

⁵ Se iniciadas das atividades no curso do ano, o limite mencionado “será proporcional ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses”, como determina o art. 3º, § 2º, da Lei Complementar nº 123/06.

⁶ O valor da alíquota efetiva é alcançado aplicando-se a fórmula prevista no art. 18, § 1º-A, da Lei Complementar nº 123/06.

3 A ADVOCACIA NO SIMPLES NACIONAL

A advocacia não era contemplada durante a vigência do Simples Federal, conforme previsto no art. 9º, inciso XIII, da Lei nº 9.317/96, que vedava a opção pelas pessoas jurídicas que, dentre outras atividades, prestassem serviços profissionais de advogado⁷.

Com a promulgação da Lei Complementar nº 123/06, que revogou a Lei nº 9.317/96, a despeito da redução do número de atividades afastadas do regime simplificado, foi mantida a exclusão da advocacia, uma vez que seu art. 17, inciso, XI, impedia a opção pela microempresa ou a empresa de pequeno porte que prestasse serviços decorrentes do exercício de “[...] atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios”.

O afastamento de diversos contribuintes do regime simplificado unicamente em razão da natureza das atividades desenvolvidas, há muito, gera críticas por parte da doutrina, que eram fundadas, em suma, na patente violação aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Isso porque, nas palavras de Kfoury Jr. (2012, p. 421),

[...] ao tratar do regime único de arrecadação, o texto constitucional não autoriza qualquer discriminação em função da atividade ou segmento, permitindo outras limitações – é verdade – como condições diferenciadas por Estado, opção pelo contribuinte, dentre outros, mas não estabelecendo, em qualquer instante, a possibilidade de diferenciação entre contribuintes em situação idêntica.

De fato, do texto constitucional não é possível retirar qualquer fundamento para a limitação imposta pela legislação infraconstitucional, que impediu contribuintes, ainda que de porte pequeno ou micro, de optarem por um regime de tributação que lhes poderia ser benéfico tão somente em razão da natureza das atividades por eles desenvolvidas. Ao revés, a referida norma conflita frontalmente

⁷ A extensa lista de impedidos de optar pelo Simples Federal abrangia aqueles que prestassem serviços profissionais de “corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor” e assemelhados, bem como de outras profissões que, segundo previsão legal própria, dependam de habilitação.

com o que dispõe o inciso II, do art. 150, da Constituição Federal, que proíbe à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios

[...] instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

A relevância da igualdade no domínio do direito tributário é de tamanha proporção que parte da doutrina a eleva ao patamar de sobre princípio, do qual dependem a segurança das relações jurídico-tributárias e a almejada justiça da tributação. Ensina Carvalho (2015, p. 295-296) que:

[...] é conferido à lei tributária desigualar situações, atendendo a peculiaridades de categorias de contribuintes, mas somente quando houver relação de imanência entre o elemento diferencial e o regime conferido aos que estão incluídos na classe diferenciada. O princípio da isonomia é agredido quando o tratamento diverso, dispensado pelo legislador a várias pessoas, não encontra motivo razoável.

Além da violação ao princípio da isonomia, o afastamento de contribuintes do regime simplificado por simples consequência da natureza da atividade desenvolvida redundava na violação ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que a restrição tratada finda, em regra, na imposição de maior carga tributária àqueles que menos têm capacidade para contribuir.

Por tais razões, é flagrante a inconstitucionalidade da exclusão de determinadas atividades da opção pelo Simples Nacional, eis que a possibilidade outorgada pelo texto constitucional de tratamento diferenciado em razão do porte da atividade não comporta exceção em razão da atividade do contribuinte.

Em 7 de agosto de 2014, porém, o esforço concentrado do Conselho Federal da OAB e das Seccionais resultou na inclusão da advocacia no contexto do Simples Nacional, mediante a promulgação da Lei Complementar nº 147/14. É o disposto no art. 18, § 5º-C, inciso VII, da Lei Complementar nº 123/06, com redação dada pela Lei Complementar nº 147/14:

Art. 18. [...]

§ 5º-C Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo IV desta Lei Complementar, hipótese em que não estará incluída no Simples Nacional a contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis:

[...]

VII - serviços advocatícios.

Assim, o regime passou a ser aplicável às sociedades de advogados organizadas na forma de pessoa jurídica, com inscrição municipal, inseridas no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ – e devidamente registradas na OAB. Cumpre ressaltar que, na forma do art. 15, § 1º, do Estatuto da Advocacia e a OAB, a personalidade jurídica é adquirida com o registro aprovado dos atos constitutivos no Conselho Seccional da OAB em cuja base territorial o contribuinte for sediado.

Deve-se notar que, para poderem optar pelo regime simplificado, também os prestadores de serviços advocatícios deverão estar enquadrados nos limites de caracterização das microempresas e empresas de pequeno porte, de acordo com a receita anualmente auferida, como exposto no capítulo antecedente.

Para os prestadores de serviços advocatícios são os tributos inseridos no regime simplificado: o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ⁸ – a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL – a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS – a Contribuição para o PIS/Pasep⁹ e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS¹⁰.

Com efeito, por disposição expressa do art. 13, inciso VI, da Lei Complementar nº 123/06¹¹, não está incluída a Contribuição Previdenciária

⁸ São exceções o Imposto de Renda relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável, relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente e relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas, como previsto no art. 13, § 1º, inc. V, VI e XI, da Lei Complementar nº 123/06.

⁹ Exceto a Contribuição para o PIS/Pasep, a COFINS e o IPI incidentes na importação de bens e serviços, nos termos do art. 13, § 1º, inc. XII, da Lei Complementar nº 123/06.

¹⁰ Com exceção do ISS devido em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte e na importação de serviços, conforme art. 13, § 1º, inc. XIV, da Lei Complementar nº 123/06.

¹¹ Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

[...]

VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de

Patronal no regime simplificado para os prestadores de serviços advocatícios.

O cálculo do montante a ser recolhido via regime simplificado é feito por meio do PGDAS-D – Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório – importando notar que as informações nele prestadas constituem confissão de dívida, o que viabiliza a cobrança das exações eventualmente não recolhidas.

Realizado o cálculo, o pagamento deve ser efetivado por meio de DAS – Documento de Arrecadação do Simples – até o dia 20 do mês subsequente ao da obtenção da receita, nos termos do art. 21, inc. III, da Lei Complementar nº 123/06, e art. 38 e 39, da Resolução nº 94/CGSN.

Como já mencionado, a base de cálculo para o recolhimento via regime simplificado é a receita bruta auferida pelo contribuinte no mês, entendida como “[...] o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos”¹². O contribuinte pode optar, apenas para fins de apuração da base de cálculo mensal¹³, pelo regime de caixa, a fim de que sejam os recolhimentos realizados sobre a receita recebida¹⁴.

A alíquota, por sua vez, é definida segundo a receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao período de apuração¹⁵. Se iniciadas as atividades no próprio ano-calendário da opção pelo Simples Nacional, a determinação da alíquota no primeiro mês será realizada utilizando, como receita bruta total acumulada, a receita do próprio mês de apuração multiplicada por 12¹⁶.

A opção pelo regime simplificado torna o prestador de serviços advocatícios obrigado ao recolhimento do ISS conforme a alíquota da tabela do Anexo IV, da Lei Complementar nº 123/06¹⁷.

que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

¹² Conforme art. 3º, § 1º, e 18, da Lei Complementar nº 123/06.

¹³ Nesse caso, aplica-se o regime de competência – receita auferida – para as demais finalidades, em especial para determinar a alíquota aplicável e os limites e sublimites de enquadramento no regime.

¹⁴ Nos termos dos art. 18, § 3º, da Lei Complementar nº 123/06 e art. 16 e 18, parágrafo único, da Resolução nº 94/CGSN.

¹⁵ Conforme art. 18, § 1º, da Lei Complementar nº 123/06 e art. 21, § 1º, da Resolução nº 94/CGSN.

¹⁶ Nos termos dos art. 18, § 2º, da Lei Complementar nº 123/06 e 21, § 2º, da Resolução nº 94/CGSN.

¹⁷ Quando a legislação outorgou o direito ao pagamento do ISS fixo, ela o fez expressamente, como se lê do art. 18, § 22-A, da Lei Complementar nº 123/06, que abrange os escritórios de serviços contábeis. Por essa razão, como o mesmo não ocorreu em relação à prestação de serviços advocatícios, conclui-se que à sociedade de advogados que adere ao Simples Nacional não é facultado o recolhimento do ISS na modalidade fixa.

No que toca às obrigações acessórias impostas ao prestador de serviços advocatícios optante, tem-se o já mencionado PGDAS-D – Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório – programa que calcula o valor a ser recolhido e gera a guia para pagamento – DAS – no qual devem ser informados os valores relativos à totalidade das receitas correspondentes às operações e prestações realizadas no período.

Há, ademais, a obrigatoriedade do preenchimento da DEFIS – Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais – na qual devem ser informados elementos como ganhos de capital, empregados, rendimento dos sócios etc. A referida declaração deve ser apresentada até 31 de março do ano-calendário subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores (art. 25, da LC nº 123/06 e art. 66, da Resolução nº 94/CGSN)¹⁸.

O prestador de serviços advocatícios optante deve, também, emitir notas fiscais de prestação de serviço¹⁹, conservar em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração das exações devidas²⁰, manter Livro Registro dos Serviços Prestados – destinado ao registro dos documentos fiscais relativos aos serviços prestados sujeitos ao ISS – Livro Registro de Serviços Tomados – destinado ao registro dos documentos fiscais relativos aos serviços tomados sujeitos ao ISS²¹ – e Livro Caixa – para a escrituração da movimentação financeira e bancária²².

É facultada aos optantes a adoção de contabilidade simplificada, conforme dispõem o art. 27, da Lei Complementar nº 123/06, e o art. 65, da Resolução nº 94/CGSN, em substituição²³ ao Livro Caixa, o que é possível por meio da escrituração dos Livros Diário²⁴ e Razão²⁵. Porém, a contabilidade detalhada é exigida para a distribuição de lucro isento aos sócios em valor acima de 32% da receita bruta mensal²⁶.

¹⁸ Do mesmo modo como no PGDAS-D, as informações prestadas na DEFIS constituem confissão de dívida, na forma do art. 25, § 1º, da Lei Complementar nº 123/06, que prevê que a referida declaração “constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos e contribuições que não tenham sido recolhidos resultantes das informações nela prestadas”.

¹⁹ Como determina o art. 26, inc. I, da Lei Complementar nº 123/06.

²⁰ Na forma do art. 26, inc. II, da Lei Complementar nº 123/06.

²¹ Nos termos do art. 61, incs. IV e V, da Resolução nº 94/CGSN. Nos casos de serviços sujeitos à substituição tributária, deve ser apresentada a Declaração Eletrônica de Serviços (escrituração mensal de todos os documentos fiscais emitidos e recebidos relativos aos serviços prestados e recebidos), quando exigida pelo Município (art. 68 e 69, da Resolução nº 94/CGSN). Em Vitória/ES se adota o ISISS.

²² No Livro Caixa são registrados todos os recebimentos e pagamentos em dinheiro, lançados de forma cronológica (dia, mês e ano). Sua manutenção é determinada pelos art. 26, § 2º, da Lei Complementar nº 123/06 e 61, inc. I, da Resolução nº 94/CGSN.

²³ Nos termos do art. 61, § 3º, da Resolução nº 94/CGSN, “a apresentação da escrituração contábil, em especial do Livro Diário e do Livro Razão, dispensa a apresentação do Livro Caixa.”

²⁴ No Livro Diário são registrados os fatos contábeis diários em partidas dobradas.

²⁵ O Livro Razão é o detalhamento por contas individuais dos lançamentos realizados no diário, sendo usado para resumir e totalizar, por conta ou subconta, estes lançamentos.

²⁶ Tal exceção está prevista no art. 14, § 2º, da Lei Complementar nº 123/06.

Passando-se às hipóteses de vedação à opção pelo Simples Nacional, especialmente as que mais poderiam se aplicar aos prestadores de serviços advocatícios, os art. 3º, § 4º, e 17 da Lei Complementar nº 123/06 excluem a pessoa jurídica:

Art. 3º [...]

III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa no SIMPLES, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa fora do SIMPLES, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

Art. 17. [...]

V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

[...]

XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS; e

XVI - com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível.

Insta destacar que a previsão do art. 17, XII, da Lei Complementar nº 123/06, que impede que os optantes do Simples Nacional realizem cessão ou locação de mão-de-obra, não é aplicável aos prestadores de serviços advocatícios, como se retira do art. 18, § 5º-H, da Lei Complementar nº 123/06.

Por fim, é possível a exclusão do optante do Simples Nacional, de ofício ou por manifestação da pessoa jurídica, na forma do art. 28, da Lei Complementar nº 123/06.

As hipóteses da exclusão por manifestação da pessoa jurídica, listadas no art. 30, da Lei Complementar nº 123/06, podem se configurar por opção do contribuinte²⁷ ou em decorrência de alguma das manifestações obrigatórias, a saber: quando manifestada uma das situações de vedação supra referidas²⁸; quando ultrapassado o limite proporcional de receita bruta anual de R\$ 3.600.000,00 no ano-calendário de início de atividade²⁹ ou, passado o ano-calendário de início de atividade, quando ultrapassado o limite de receita bruta anual de R\$ 3.600.000,00³⁰.

Além das hipóteses resultantes da manifestação do optante, este poderá ser excluído do regime de ofício, se:

- I - verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;
- II - for oferecido embarço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros, documentos e informações a que estiverem obrigadas, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública;
- III - for oferecida resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde desenvolvam suas atividades ou se encontrem bens de sua propriedade;
- IV - a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;
- V - tiver sido constatada prática reiterada de infração à LC nº 123/06;
- VI - a empresa for declarada inapta;
- VII - comercializar mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;
- VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não

²⁷ A exclusão produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro do ano-calendário subsequente, salvo se ocorrida no mês de janeiro, conforme dispõe o art. 31, inc. I, da Lei Complementar nº 123/06.

²⁸ A exclusão produzirá efeitos a partir do mês seguinte da ocorrência da situação impeditiva, nos termos do art. 31, inc. II, da Lei Complementar nº 123/06.

²⁹ A exclusão produzirá efeitos desde o início das atividades ou a partir de 1º de janeiro do ano-calendário subsequente, na hipótese de não ter ultrapassado em mais de 20% (vinte por cento) o limite proporcional de que trata o § 10 do art. 3º, nos termos do art. 31, inc. III, ambos da Lei Complementar nº 123/06. Se não ultrapassado o teto de 20% acima do limite, a parte que ultrapassar o limite será aplicada a alíquota máxima com o acréscimo de 20% (art. 16, § 16 e 16-A, da LC nº 123/06).

³⁰ A exclusão produzirá efeitos a partir do mês subsequente à ultrapassagem em mais de 20% (vinte por cento) do limite de receita bruta previsto no inciso II do art. 3º ou a partir de 1º de janeiro do ano-calendário subsequente, na hipótese de não ter ultrapassado em mais de 20% (vinte por cento) o limite de receita bruta previsto no inciso II do art. 3º, conforme art. 31, inc. V, ambos da Lei Complementar nº 123/06. Se não ultrapassado o teto de 20% acima do limite, a parte que ultrapassar o limite será aplicada a alíquota máxima com o acréscimo de 20% (art. 16, § 16 e 16-A, da LC nº 123/06).

permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;

IX - for constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

X - for constatado que durante o ano-calendário o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização, ressalvadas hipóteses justificadas de aumento de estoque, for superior a 80% (oitenta por cento) dos ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

XI - houver descumprimento reiterado da obrigação de emissão de documento fiscal; e

XII - omitir de forma reiterada da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações, segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual que lhe preste serviço.

As hipóteses acima colacionadas estão previstas no art. 29, da Lei Complementar nº 123/06, e, se concretizadas, produzirão efeitos, nos casos dos incisos II a XII, a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido pelos próximos três anos-calendário seguintes, nos termos do § 1º do mesmo artigo.

4 A SOCIEDADE UNIPESSOAL DE ADVOCACIA

A sociedade unipessoal de advocacia é uma figura nova no ordenamento jurídico brasileiro, concebida pela Lei nº 13.247, de 13 de janeiro 2016, que alterou três artigos do Estatuto da Advocacia e a OAB, a Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994.

A Lei nº 13.247/16 promoveu modificações no capítulo **Da Sociedade de Advogados**, do Estatuto da Advocacia e a OAB, de modo a permitir que um advogado, individualmente, seja capaz de criar uma sociedade para a prestação de serviços de advocacia. É possível, ainda, ao advogado que integre uma sociedade pluripessoal transformá-la em unipessoal, mediante a concentração das quotas, independentemente das razões que motivaram o procedimento³¹.

³¹ Segundo o previsto no art. 15, § 7º, da Lei nº 8.906/94.

Sua criação se deu com vistas a permitir o acesso de profissionais que atuavam de maneira autônoma a regramentos de recolhimento de tributo disponíveis apenas às pessoas jurídicas. Tal figura, portanto, representa um ganho tanto para o profissional, que passa a contar com um sistema de recolhimento de tributo menos oneroso e burocrático, quanto para o fisco, na medida em que se espera um crescimento do número de profissionais que entra para a formalidade e abandona a sonegação fiscal.

A nota técnica da Ordem dos Advogados do Brasil acerca do Projeto de Lei nº 4.318/12³² confirma que a criação da sociedade unipessoal de advocacia visava a diminuição da sonegação fiscal e do exercício informal da advocacia, além da criação de novos empregos e a formalização dos já existentes.

Ainda, a justificação que acompanha o Projeto de Lei nº 166/15³³ revela o intento de reduzir a diferença, até então existente, entre os tratamentos tributários dirigidos às pessoas jurídicas e ao advogado que exercia a profissão de maneira autônoma.

Cabe ressaltar que a referida alteração não é a primeira ensejada por diferenças no tratamento jurídico entre uma pessoa jurídica e uma pessoa natural.

Em 2011, a Lei nº 12.441 alterou o Código Civil para criar a figura da empresa individual de responsabilidade limitada, a EIRELI. A mudança legislativa foi dirigida, principalmente, para conceder ao empresário individual a possibilidade de limitar a afetação de seu patrimônio pelas obrigações decorrentes da atividade empresarial, até então só possível para aqueles que organizassem suas atividades na forma de sociedade.

Os dispositivos legais que tratam da sociedade unipessoal de advocacia em muito se assemelham aos que disciplinam a figura da EIRELI, diferenciando-se, principalmente, no que toca ao aspecto da responsabilidade do sócio – limitada na EIRELI e ilimitada na sociedade unipessoal de advocacia.

Não há consenso entre os operadores do direito sobre a absorção das sociedades unipessoais pela figura da EIRELI. O parecer nº 1198 de 2015, emitido pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ), ao tratar do mérito do Projeto de Lei nº 166/2015, foi incisivo em afirmar que se criou a mencionada sociedade nos moldes da preexistente EIRELI.

Ao encontro do disposto no parecer, diversos juristas afirmam que se está diante de uma subespécie da EIRELI, dada as características afins desta e da

³² ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. Conselho Federal. **Nota Técnica Projeto de Lei 4.138/2012**. CFOAB, Brasília, 18 set. 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/55igxj>>. Acesso em: 16 mar. 2017.

³³ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 166/15. **Câmara dos Deputados**, Brasília, 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/wWMZ9L>>. Acesso em: 16 mar. 2017.

sociedade unipessoal de advocacia. Alguns afirmam, inclusive, que a ausência de expressa absorção da sociedade unipessoal de advocacia pela figura empresarial aqui tratada poderia ser fruto de uma atecnia legislativa.

Há, também, o entendimento segundo o qual a figura da EIRELI não é capaz de abranger os advogados, pois tais profissionais, na forma do art. 17, do Estatuto da Advocacia e a OAB, respondem ilimitadamente pelos danos que eventualmente possam causar no exercício de suas atividades, além do fato de que se organizam, por expressa determinação do art. 15, do Estatuto da Advocacia e a OAB, em sociedades simples e desenvolvem uma atividade de cunho intelectual e, portanto, sem natureza empresarial³⁴.

Para esta última corrente, a sociedade unipessoal pode ser entendida como sociedade simples, na forma delineada pelo art. 982, do Código Civil.

A despeito da divergência acima exposta, entende-se que a sociedade formada por um só advogado cumpre os requisitos elencados na Lei Complementar nº 123/06 para a inclusão no regime de tributação do Simples Nacional, haja vista que o rol taxativo do art. 3º abarca tanto a sociedade simples quanto a EIRELI.

A Receita Federal do Brasil, contudo, resistiu à inclusão da sociedade unipessoal de advogados no regime do Simples Nacional, argumentando não haver previsão para tanto no rol dos sujeitos ao regramento simplificado. Na oportunidade, o referido órgão, por meio de seu sítio eletrônico, divulgou a seguinte nota:

A sociedade unipessoal de advocacia não pode optar pelo Simples Nacional

Em função da criação de uma nova natureza jurídica, denominada 'sociedade unipessoal de advocacia', por meio da Lei nº 13.247, de 12/1/2016, que alterou a Lei nº 8.906, de 4/7/1994 - Estatuto da Advocacia, informamos que aquele que se inscrever nessa natureza jurídica não poderá optar pelo Simples Nacional, em virtude de não haver previsão legal no art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006, o qual determina que serão consideradas microempresas ou empresas de pequeno porte 'a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil).'

³⁴ São vedados, nos termos do art. 16, do Estatuto da Advocacia e a OAB, o registro e o funcionamento de sociedades de advogados de caráter empresarial.

Sendo assim, para que o novo tipo societário possa optar pelo Simples Nacional faz-se necessária alteração na Lei Complementar nº 123/2006.³⁵

Diante de tal posicionamento, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil ajuizou ação ordinária, que ainda está em trâmite perante a Justiça Federal do Distrito Federal, sob o nº 0014844-13.2016.4.01.3400, visando fosse viabilizado que as sociedades unipessoais de advocacia optassem pelo Simples Nacional. Concedida a tutela antecipada requerida pelo autor³⁶, às sociedades unipessoais de advocacia foi possibilitada a sujeição ao regramento tributário simplificado.

Conforme foi apontado pela decisão liminar exarada, ainda que se tratasse da criação de um ente inovador no ordenamento jurídico, teria lugar o brocardo jurídico “quem pode o mais, pode o menos”. O posicionamento jurisdicional em questão, portanto, considerou que se as sociedades de constituição mais complexa que a sociedade unipessoal se sujeitam ao regime simplificado, também esta última deve ser incluída no regramento.

Ademais, restou fixado que, observado que o advogado unipessoal ou individual se encontra em situação equivalente à EIRELI ou à sociedade simples, o tratamento dispensado pelo fisco deve ser o mesmo, em atenção à regra constitucional insculpida no art. 150, inciso II, da Carta Magna.

A União Federal impugnou tal decisão mediante a interposição de agravo de instrumento, que tramita sob o nº 0023459-07.2016.4.01.0000 e está concluso desde 19/10/2016, após a apresentação de contrarrazões, e a apresentação de pedido de suspensão de antecipação de tutela, de nº 0020053-75.2016.4.01.0000, cujo provimento foi negado em decisão monocrática, transitada em julgado em novembro de 2016.

O desembargador federal presidente do Tribunal Regional da 1ª Região, no julgamento do pedido de suspensão de antecipação de tutela, afirmou ter agido bem o magistrado de piso, “[...] ao permitir que essas [as sociedades unipessoais] pleiteiem a regularização de suas situações contributivas para com o fisco, com base nos mesmos direitos concedidos a outras Sociedades que também prestam serviços de natureza intelectual”.

³⁵ RF: Sociedade unipessoal de advocacia não pode optar pelo Simples Nacional. **Migalhas**, São Paulo, 25 jan. 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/Ek4m8G>>. Acesso em: 16 mar. 2017.

³⁶ DISTRITO FEDERAL. Tribunal Regional Federal (1. Região). Processo nº 0014844-13.2016.4.01.3400, Quinta Vara Comum. Relatora: Juíza Diana Maria Wanderlei da Silva. Decisão: Liminar Deferida. Brasília, 12 de abril de 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/eRz1ZR>>. Acesso em: 16 mar. 2017.

Atualmente, portanto, há comando judicial determinando à Receita Federal do Brasil que defira a adesão das sociedades unipessoais de advocacia ao Simples Nacional, desde que cumpridos os demais requisitos previstos na legislação.

5 DIFERENÇAS ENTRE AS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO: a decisão a ser tomada

Expostas as principais características do Simples Nacional, bem como delineados os liames do respectivo enquadramento, cabe apontar as mais relevantes diferenças entre os regimes de tributação aos quais poderiam estar sujeitos os advogados, a fim de fornecer, da maneira mais clara possível, informações para o processo de planejamento tributário da atividade de prestação de serviços advocatícios.

Vale ressaltar que, para as pessoas jurídicas em atividade, a opção pelo Simples Nacional pode ser feita anualmente até 30/01 e retroagirá a 01/01 do mesmo ano. Ultrapassada tal data, somente será possível optar para o ano subsequente. Na hipótese de pessoa jurídica em constituição, a opção pode ser feita em até 30 dias contados do último deferimento de inscrição – municipal – desde que não tenham decorrido 180 dias da data de abertura constante do CNPJ, caso em que a opção retroagirá à data da abertura do CNPJ.

As possíveis formas de tributação a serem adotadas pelos prestadores de serviços advocatícios são: como pessoa física e como pessoa jurídica, esta tripartida entre a apuração pelo lucro real, pelo lucro presumido ou a opção pelo Simples Nacional.

A carga tributária resultante da tributação na forma de pessoa física engloba, em suma, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF – à alíquota de 0% até 27,5%³⁷ sobre o rendimento – a ser devidamente registrado em livro caixa³⁸ ou carnê leão mensal – a contribuição previdenciária, de 20% da receita da atividade ou 11% sobre o salário mínimo com exclusão da aposentaria por tempo de contribuição³⁹; a contribuição previdenciária patronal, de 25,5%⁴⁰ da remuneração paga a trabalhadores que lhe prestem serviços; e o ISS, que será, em regra, fixo, segundo o previsto na legislação municipal de regência.

³⁷ Segundo a tabela progressiva do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

³⁸ Recebimento de pessoa jurídica.

³⁹ Na forma do art. 21, § 2º, da Lei nº 8.212/91.

⁴⁰ FPAS 566.

Na apuração sob a forma de pessoa jurídica, segundo o lucro real⁴¹, são devidos o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ – no percentual de 15% do lucro apurado, mais adicional de 10%⁴²; a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL – no percentual de 9% sobre o lucro; a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS – e a Contribuição para o PIS/Pasep, que somam uma alíquota de 9,25% sobre a receita bruta, com a possibilidade de descontar créditos⁴³; a contribuição previdenciária patronal, de 26,8%⁴⁴ sobre a remuneração paga a trabalhadores; e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS – cujo valor é, em regra, fixo, a depender da legislação municipal.

A pessoa jurídica tributada na forma do lucro presumido deverá recolher: o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ – no percentual de 4,8% sobre a receita bruta, mais adicional de 10%⁴⁵; a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL – à alíquota de 2,88% sobre a receita bruta; a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS – e a Contribuição para o PIS/Pasep, no percentual de 3,65% sobre a receita bruta; a contribuição previdenciária patronal, de 26,8% sobre a remuneração paga a funcionários; e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS – em regra, fixo, segundo a legislação municipal.

No Simples Nacional, por sua vez, as sociedades de advogados deverão recolher 4,50% a 15,75%⁴⁶ da receita bruta, a depender da faixa em que estas se enquadrem; e a contribuição previdenciária patronal, de 26,8% sobre a remuneração paga a funcionários.

A fim de ilustrar o exposto, a tributação mensal das atividades de uma sociedade unipessoal de advogados que auferir receita bruta mensal de R\$ 40.000,00 – quarenta mil reais – com despesa mensal com folha de pagamentos de R\$ 5.000,00 – cinco mil reais – e demais despesas mensais de R\$ 10.000,00 – dez mil reais – localizada no Município de Vitória, no Espírito Santo, seria, em cada um dos regimes de apuração tratados, a seguinte:

⁴¹ Obrigatório para sociedades com receita superior a R\$ 78.000.000,00.

⁴² A parcela do Lucro Real (ou seja, a base de cálculo) que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10% (dez por cento), conforme art. 542 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR).

⁴³ Conforme preveem o art. 3º, da Lei nº 10.833/03 e o art. 3º da Lei nº 10.637/02.

⁴⁴ FPAS 515.

⁴⁵ A parcela do Lucro Presumido (ou seja, a base de cálculo) que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10% (dez por cento) – art. 542, do RIR.

⁴⁶ Segundo a tabela do Anexo IV, aplicada a fórmula prevista no art. 18, da Lei Complementar nº 123/06, a saber: RBT12xAliq-PD/RBT12. São os termos constantes do cálculo, simplificado: RBT12 (receita bruta acumulada); Aliq (alíquota nominal); e PD (parcela a deduzir).

	Lucro real	Lucro presumido	Simples Nacional⁴⁷
ISSQN⁴⁸	R\$ 164,71	R\$ 164,71	R\$ 1.217,60
PIS⁴⁹	R\$ 660,00	R\$ 260,00	R\$ 129,98
COFINS	R\$ 3.040,00	R\$ 1.200,00	R\$ 600,58
CSLL	R\$ 1.680,11	R\$ 1.152,00	R\$ 462,69
IRPJ	R\$ 2.800,18	R\$ 1.920,00	R\$ 633,15
INSS	R\$ 1.291,50	R\$ 1.291,50	R\$ 1.291,50
TOTAL	R\$ 9.636,50	R\$ 5.988,21	R\$ 4.335,50

Na hipótese concebida, a opção pelo regime do Simples Nacional se apresenta como a mais vantajosa dentre as aplicáveis às pessoas jurídicas.

Somente a análise minuciosa do caso concreto, todavia, permitirá identificar a forma de tributação mais benéfica.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo permitiu a análise do Simples Nacional, especialmente no que toca ao tratamento destinado aos prestadores de serviços advocatícios, incluídos a partir da promulgação da Lei Complementar nº 147/14.

Voltada a análise especificamente aos prestadores de serviços advocatícios, foi abordada a introdução da sociedade unipessoal de advocacia no ordenamento jurídico brasileiro, pela Lei nº 13.247/16, e o progresso de sua inclusão no âmbito do regime simplificado de tributação. Concluiu-se, neste ponto, que deve a Receita Federal do Brasil deferir a adesão das sociedades unipessoais de advocacia ao Simples Nacional, desde que cumpridos os demais requisitos previstos na legislação, ante a existência de comando judicial para tanto.

Delineadas as mais relevantes diferenças entre os regimes de tributação aos quais poderiam estar sujeitos os advogados, concluiu-se que a opção pelo Simples Nacional pelos prestadores de serviços advocatícios ensejará, em muitos dos casos, a redução da carga tributária incidente sobre a atividade.

⁴⁷ Considerando a alíquota nominal de 10,2% e o valor a deduzir de R\$ 12.420,00, temos a alíquota efetiva de 7,61%, nos termos da tabela do Anexo IV, da Lei Complementar nº 123/06, a título de PIS, COFINS, CSLL, IRPJ e ISS.

⁴⁸ Dado o recolhimento de ISSQN, na modalidade fixa, no valor mensal por sócio de R\$ 164,71 (cento e sessenta e quatro reais e setenta e um centavos), atualizados para o ano de 2018, na forma prevista no art. 18, § 1º, III, da Lei nº 6.075/03, do Município de Vitória.

⁴⁹ Como já exposto anteriormente, a apuração pelo lucro real permite o desconto de crédito de PIS e COFINS.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <<https://goo.gl/tmj61R>>. Acesso em: 26 dez. 2016.

_____. Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994. Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 5 jul. 1994. Disponível em: <<https://goo.gl/Jd8Z2c>>. Acesso em: 8 nov. 2017. Acesso em: 31 jan. 2017.

_____. Lei nº 12.441, de 11 de julho de 2011. Altera a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), para permitir a constituição de empresa individual de responsabilidade limitada. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 12 jul. 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/6SjAac>>. Acesso em: 31 jan. 2017.

_____. Lei nº 13.247, de 13 de janeiro de 2016. Altera a Lei no 8.906, de 4 de julho de 1994 - Estatuto da Advocacia e a OAB. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 14 jan. 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/24Uhp6>>. Acesso em: 31 jan. 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**, 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, 24. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

KFOURI JR., Anis. **Curso de direito tributário**, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

OS HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS E O IMPOSTO SOBRE A RENDA: uma análise pragmática da tributação da sociedade de advogados

Álvaro Augusto Lauff Machado*
Carolina Avelar de Oliveira*

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 Honorários de sucumbência e sua natureza jurídica. 3 O Imposto Sobre a Renda na sociedade de advogados: soluções pragmáticas para uma tributação adequada. 4 Considerações finais.

1 INTRODUÇÃO

É sabido que as normas de direito tributário, que disponham sobre obrigações principais ou acessórias, sofrem constante mudança no ordenamento jurídico brasileiro. São inúmeros os veículos normativos editados, tanto pelo Poder Executivo como pelo Poder Legislativo, no âmbito de suas respectivas competências, dispondo não apenas sobre o *quantum* devido pelos contribuintes – e/ou responsáveis – como o *modus operandi* para o adimplemento da respectiva obrigação.

A doutrina brasileira, sensível a essa situação, se divide, quase que numa espécie de atuação cooperativa, para estudar e abordar os diversos fenômenos do direito tributário e sua repercussão para com os mais variados fatos jurídicos tributários. Há obras específicas dispondo não só das espécies de tributos como, inclusive, da relação dessas espécies frente aos possíveis fatos geradores.

* Doutorando em Direito Constitucional pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, SP. Mestre em Direitos e Garantias Fundamentais pela Faculdade de Direito de Vitória, ES. Pós-Graduado, Lato Sensu, em Direito Tributário (Processual e Material) na Faculdade de Direito de Vitória. Secretário Geral da Comissão Especial de Estudos Tributários da OAB/ES. Conselheiro Suplente do Conselho Municipal de Recursos Fiscais do Município de Vitória/ES. Professor convidado no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário na Faculdade de Direito de Vitória, ES e no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Público pela LFG, São Paulo/SP. Membro do Grupo de Pesquisa “Corrupção, Democracia e Direitos Humanos” pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, SP. Autor de artigos em revistas de âmbito nacional e internacional. Advogado. Email: alvaro@appa.com.br

* Advogada. Integrante da Comissão Especial de Estudos Tributários da OAB/ES. Email: carolina@cjar.com.br

A dedicação da doutrina neste particular não é sem sentido, uma vez que, repita-se, a legislação tributária, além de extensa, é de uma construção contínua e garantida a uma pluralidade de agentes.

Apesar disso, constatou-se, em debates realizados pela Comissão Especial de Estudos Tributários da Ordem dos Advogados do Brasil, Seção do Estado do Espírito Santo, que a academia brasileira é carente no que diz respeito à produção científica de trabalhos que se dediquem à análise do seguinte fato: a tributação dos advogados e de suas respectivas sociedades.

Diversas outras espécies de serviços autônomos prestados por profissionais das mais variadas áreas do conhecimento – medicina, contabilidade, engenharia, dentre outras – contam com trabalhos que expliquem seu regime de tributação; o que não ocorre quando o ator principal é o advogado.

O advogado, diante da complexidade de sua função e da formação *sui generis* de sua sociedade – não empresarial – precisa de estudos específicos quanto ao regime de sua tributação.

E é exatamente este o objeto não só dessa obra, como também do presente ensaio: uma análise do direito tributário para o advogado.

Há, não só na legislação pátria, como na jurisprudência das Cortes Superiores, regramento específico a respeito do tema, que prevê requisitos para que o advogado – integrante de uma sociedade – não acabe por ser obrigado a recolher um Imposto Sobre a Renda deveras oneroso no momento do recebimento de seus honorários sucumbenciais.

In casu, o problema de pesquisa eleito é específico, posto que se busca responder como se dá a tributação do imposto sobre a renda que incide nos honorários sucumbenciais percebidos pelas sociedades de advogados.

2 HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA E SUA NATUREZA JURÍDICA

Os honorários sucumbenciais constituem verba de natureza alimentar que é garantida ao advogado em virtude do êxito, total ou parcial, em eventual litígio judicial, arbitrados pelo Estado Juiz em suas decisões **fnais**.

Apesar de existirem, há algum tempo, questionamentos quanto a essa categorização da verba sucumbencial, o Supremo Tribunal Federal extirpou qualquer dúvida ao editar o enunciado da Súmula Vinculante nº 47¹, prevendo

¹ Os honorários advocatícios incluídos na condenação ou destacados do montante principal devido ao

especificamente a prioridade de tal crédito em relação aos demais que não ostentem a mesma natureza.

À época, também já constava no ordenamento jurídico brasileiro, *de lege ferenda*, previsão legal neste sentido, que – hoje – *de lege lata*, encontra-se estampada no art. 85, § 14 da Lei Federal nº 13.105/2015 – denominado hodiernamente de Novo Código de Processo Civil.

A natureza jurídica alimentar dos honorários advocatícios vem, em tempo, reconhecer que tal valor corresponde à contraprestação pelo labor desempenhado pelo profissional liberal na defesa dos interesses de seu cliente e, sobretudo, no exercício de seu *munus* indispensável para a integridade do direito – em sentido dworkiano².

O papel do advogado é cada vez mais indispensável para a preservação da justiça. É, não poucas das vezes, somente com a atuação do advogado que o Estado Juiz se atenta para elementos intrínsecos ao processo e indispensáveis para o seu devido, e adequado, julgamento. Essas questões – sem o advogado – passariam despercebidas em meio ao grande volume de processos julgados, quase que automática e programaticamente, por diversos juizes brasileiros, que não conseguem, por justificativas diversas, exercer a profunda análise dos processos postos sob suas competências.

Não custa lembrar que a Constituição Federal não poupou esforços ao destacar textualmente que “[...] o advogado é indispensável à administração da justiça [...]” (art. 133).

Nada mais coerente, diante de todo esse contexto, que se reconhecer que o *quantum* devido ao advogado por sua atuação no processo seja – pois – verba alimentar.

A nova legislação processual civil foi, inclusive, além. Os honorários de sucumbência foram inseridos na Parte Geral do CPC/2015, em seu Capítulo II, referente aos deveres das partes e de seus procuradores, mormente no que tange às despesas, honorários advocatícios e multas.

credor consubstanciam verba de natureza alimentar cuja satisfação ocorrerá com a expedição de precatório ou requisição de pequeno valor, observada ordem especial restrita aos créditos dessa natureza.

² O direito como integridade nega que as manifestações do direito sejam relatos factuais do convencionalismo, voltados para o passado, ou programas instrumentais do pragmatismo jurídico, voltados para o futuro. Insiste em que as afirmações jurídicas são opiniões interpretativas que, por esse motivo, combinam elementos que se voltam tanto para o passado quanto para o futuro; interpretam a prática jurídica contemporânea como uma política em processo de desenvolvimento. (DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**, 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 271). A integridade envolve os princípios de justiça, [equidade] e devido processo legal, oferecendo a melhor interpretação construtiva da prática jurídica da comunidade. (Ibid., p. 272).

Consta expressamente no art. 85 do Código de Processo Civil em vigor que os honorários sucumbenciais são de titularidade do advogado da parte vencedora, o que dependia do art. 23 do Estatuto da Advocacia e a OAB – Lei nº 8.906/94 – para suprir a omissão antes existente.

Assim, esse dispositivo do Código de Processo Civil de 2015 veio extirpar qualquer dúvida decorrente da antiga redação da Lei Adjetiva Civil, no sentido de que a referida verba, em razão da sucumbência, seria devida à parte vencedora, não ao seu patrono.

Por conseguinte, o § 1º do referido artigo esclarece que esses honorários são devidos, de forma cumulativa, “[...] na reconvenção, no cumprimento de sentença, provisório ou definitivo, na execução, resistida ou não, e nos recursos interpostos”. Vale acrescentar que no entendimento de Wambier (2015)³, “[...] embora a lei não faça referência expressa à liquidação de sentença, por identidade de razões, incidem os honorários também”.

Convém, ainda, pontuar que, de acordo com o § 16, “[...] os juros moratórios incidirão a partir da data do trânsito em julgado da decisão [...]” em relação aos honorários fixados em quantia certa. Por outro lado, a correção monetária incidirá a partir da data de seu arbitramento⁴. Na hipótese dos honorários fixados em percentual, a correção monetária incidirá a partir do ajuizamento da ação – Súmula nº 14, do STJ⁵ – e os juros de mora a partir do trânsito em julgado da decisão que os fixou, ou seja, quando se configurou a mora.

Importa ressaltar que, em sede de recurso, esses honorários serão majorados até os limites estabelecidos nos §§ 2º e 3º, conforme determina o § 11, do citado dispositivo legal. Apesar das críticas sobre a limitação estabelecida para a majoração, a inserção do referido dispositivo foi de grande valia para valorizar o trabalho do advogado e impedir a interposição de recursos protelatórios.

Nesse íterim, o segundo ponto relevante dessas alterações trazidas pelo CPC/15 abrange a forma de pagamento desses honorários estabelecidos no § 15 daquele mesmo dispositivo, que inova trazendo a possibilidade do recebimento dos honorários pela sociedade de advogados.

³ WAMBIER, Teresa A. A. et al. **Primeiros Comentários ao Novo Código de Processo Civil**: Artigo por artigo, 1. ed. São Paulo: RT, 2015.

⁴ “Os honorários advocatícios arbitrados em valor fixo, nos termos do art. 20, § 4º, do CPC, sofrem correção monetária a partir do seu arbitramento” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos Declaratórios no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 249.813-SP, Terceira Turma. Relator: Min. Sidnei Beneti. Brasília, 28 de maio de 2013. **Diário de Justiça eletrônico**: 20 jun. 2013).

⁵ Súmula 14 do STJ: “Arbitrados os honorários advocatícios em percentual sobre o valor da causa, a correção monetária incide a partir do respectivo ajuizamento”.

Muito embora os honorários sejam devidos **ao advogado**, o § 15 veio facilitar o procedimento para aqueles advogados que atuam em sociedade e que, necessariamente, repassam o valor para ser distribuído nela, o que privilegia a criação da sociedade unipessoal.

Merece destaque o fato de que – com a novel legislação – resta prevista, de forma categórica, a possibilidade de recebimento de honorários sucumbenciais não só pelo advogado individual como também pela sociedade de advogados, fato este que, como diante se verá, gera repercussão na incidência do Imposto Sobre a Renda.

3 O IMPOSTO SOBRE A RENDA NA SOCIEDADE DE ADVOGADOS: soluções pragmáticas para uma tributação adequada

Os honorários de sucumbência são, considerando a sua natureza jurídica, sem dúvidas, rendimentos tributáveis e estão sujeitos ao imposto de renda retido na fonte. Ou seja, haverá a retenção pela fonte pagadora quando do recebimento dos honorários de sucumbência – RIR/1999, art. 38, parágrafo único.

Diante disso, a análise se concentra no fenômeno da incidência do Imposto de Renda sobre os honorários de sucumbência a partir do seu sujeito passivo.

A princípio, o advogado da parte vencedora é o sujeito passivo tributário, tendo ele direito autônomo para executar a sentença nesta parte, de acordo com o artigo 23, do Estatuto da Advocacia e a OAB – Lei 8.906/94.

No entanto, a Secretaria da Receita Federal do Brasil admite que essa sujeição passiva recaia sobre a sociedade de advogados, o que vai ao encontro da inovação do Novo Código de Processo Civil quanto à possibilidade do valor referente aos honorários de sucumbência ser recebido pela sociedade de advogados – art. 85, § 15, do CPC/15.

Ocorre que, para realizar o levantamento por meio da pessoa jurídica, o advogado deve ter cuidado com o cumprimento de alguns requisitos formais exigidos pela Receita Federal do Brasil, que encontram – de forma didática – sua descrição na Solução de Consulta COSIT nº 1, de janeiro de 2015, e na Solução de Consulta DISIT/SRRF06 nº 6.002, de janeiro de 2016. Os requisitos são:

- Existência de contrato de prestação de serviços entre o autor da ação judicial e a sociedade de advogados;
- Procuração *ad judicium*, inserta nos autos do processo, feita individualmente ao advogado pessoa física, na qual seja consignada a sociedade à qual pertença o advogado;

- Caso o contrato de prestação de serviço advocatício tenha sido feito pelo autor da ação com uma pessoa física (advogado – contratado), é necessário que haja nos autos o substabelecimento desta para a sociedade de advogados.

O tema não foi tratado apenas no âmbito da Administração Pública, mas também pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme aresto *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SOCIEDADE DE ADVOGADOS. MANDATO OUTORGADO AO ADVOGADO. MENÇÃO À SOCIEDADE.

REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. Nos termos do art. 15, § 3º, da Lei 8.906/94, “as procurações devem ser outorgadas individualmente aos advogados e indicar a sociedade de que façam parte”. Assim, entende-se, como serviço prestado unicamente elo advogado, o caso em que a procuração não contém nenhuma referência à sociedade. Precedentes.

[...]⁶

E ainda:

PROCESSUAL CIVIL. CONTROVÉRSIA SOBRE A POSSIBILIDADE DE EXPEDIÇÃO DE ALVARÁ PARA LEVANTAMENTO DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS EM NOME DA SOCIEDADE DE ADVOGADOS COM RETENÇÃO NA FONTE DO IMPOSTO DE RENDA À ALÍQUOTA DEVIDA PELAS PESSOAS JURÍDICAS. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC CONFIGURADA.

[...]

3. Para evidenciar a relevância dessa questão de fato, convém anotar que a Corte Especial do STJ, revendo seu posicionamento anterior (REsp 723.131/RS e REsp 654.543/BA), firmou um novo entendimento no sentido de

⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.438.262-PI, Segunda Turma. Relator: Min. Humberto Martins. Brasília, 17 de novembro de 2015. **Diário de Justiça eletrônico**: 24 nov. 2015.

que as procurações devem ser outorgadas individualmente aos advogados e indicar a sociedade de que façam parte; se a procuração deixar de indicar o nome da sociedade de que o profissional faz parte, presume-se que a causa tenha sido aceita em nome próprio, e nesse caso o precatório deve ser extraído em benefício do advogado, individualmente (AgRg no Prc 769/DF, Rel Min. Barros Monteiro, Rel. p/ acórdão Min. Ari Pargendler, DJ 23.3.2009).
[...]⁷

Não obstante as críticas que comportam tais interpretações – que são de cariz notadamente restritivo e que guardam correlação com um paradigma da hermenêutica constitucional que deve e vem sendo superado – o presente artigo objetiva, nesta sua publicação, trazer à luz como a **técnica** vem sendo aplicada. É a apresentação do estado atual da arte.

Com esse propósito, impera destacar que, de forma dogmática e pragmática, tanto o Fisco Federal como o Poder Judiciário estabeleceram critérios específicos para tributação dos honorários advocatícios das sociedades de advogados.

Assim, para que a tributação dos honorários sucumbenciais, no que diz respeito ao imposto sobre a renda, seja feita levando em conta os mecanismos atinentes à pessoa jurídica, deve o advogado indicar, desde sua procuração, não só o seu nome, como também os dados de sua sociedade.

Sem a identificação da sociedade da qual o advogado faz parte, a tributação dos honorários sucumbenciais se dará, inevitavelmente, considerando os critérios estabelecidos pela legislação que rege o Imposto sobre a Renda devido por pessoas físicas.

É imprescindível o atendimento de tais exigências, pois a tributação pela pessoa jurídica é – sabidamente – menos onerosa do que se for feita pela pessoa física, que possui alíquotas consideravelmente maiores para os profissionais liberais, ainda que incida para a sociedade de advogados a retenção na fonte da CSLL, da COFINS e do PIS/Pasep – Instrução Normativa SRF nº 459, de 2004.

É por essa razão, inclusive, que a criação da sociedade unipessoal de advocacia, instituída pela Lei nº 13.247/2016, que permite a criação de pessoa jurídica por advogado individual, foi de extrema importância para os profissionais da área, mormente se for considerada a forma de tributação que incide sobre o profissional liberal – pessoa física – e a sociedade de advogados – pessoa jurídica.

⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.046.181-DF, Segunda Turma. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Brasília, 21 de setembro de 2010. **Diário de Justiça eletrônico**: 8 out. 2010.

Dessa maneira, o contrato de prestação de serviços advocatícios deve ser firmado entre o autor da ação judicial e a sociedade de advogados, bem como a outorga da procuração deve ocorrer em nome dos advogados, não deixando de constar o nome da sociedade de advogados de que os profissionais fazem parte, conforme art. 15, § 3º, do Estatuto da Advocacia e a OAB.

Caso o contrato de prestação de serviços advocatícios tenha sido firmado entre o autor da ação e o advogado – pessoa física – cabe a este, beneficiário dos honorários que lhe são devidos, renovar o contrato para requerer que o pagamento da verba seja efetuado em favor da sociedade unipessoal ou da sociedade de advogados que integra na qualidade de sócio, conforme disciplinado pelo § 15, do art. 85, do Código de Processo Civil. Logo, o recolhimento do imposto de renda será feito considerando a alíquota aplicável às sociedades de advogados e não àquela destinada às pessoas físicas.

Uma questão relevante para a incidência do IRPJ é referente à hipótese de mais de um pagamento de honorários no mesmo mês. Nesse caso, não deve ser aplicada a alíquota correspondente à soma dos rendimentos, mas a tabela de alíquotas progressivas sobre o total dos rendimentos pagos na operação, conforme inciso II do § 1º do art. 718 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR 1999.

Por sua vez, no regime de lucro presumido, haveria incidência total entre 13,33% a 16,33% de impostos, dependendo do percentual de ISS do município.

Além do exposto, ainda existe a possibilidade de adesão da sociedade de advocacia ao Simples Nacional, extremamente vantajoso em relação às outras modalidades disponíveis para a pessoa jurídica, iniciando-se com apenas 4,5% sobre os honorários recebidos e crescendo progressivamente conforme o faturamento.

Nessa hipótese, não haverá imposto de renda retido na fonte sobre os honorários de sucumbência, conforme IN 765/2007, pois eles serão unicamente submetidos à tributação pelo Simples que, da mesma forma, possui alíquotas inferiores às da tabela do IRPF.

Ademais, a grande relevância da adesão ao Simples Nacional não está somente no âmbito tributário, mas também na simplificação dos procedimentos.

Por fim, importa considerar a forma como a tributação deve ser declarada em relação ao imposto de renda, uma vez que é retida na fonte. A partir de 2015, os advogados passaram a ter a obrigação de declarar no imposto de renda os honorários recebidos com maior nível de detalhes, informando o CPF de cada cliente pagador, vedada a declaração genérica de um montante total, sem a identificação das fontes pagadoras.

Na hipótese da fonte pagadora ser pessoa física, ela deve ser informada na ficha **Rendimentos Tributáveis Recebidos de PF/Exterior**, e se for pessoa

jurídica, deve ser informada na ficha **Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoa Jurídica**.

Importa destacar que se o rendimento foi recebido de pessoa jurídica, o advogado ou sociedade de advogados, ainda, deve verificar o rendimento informado pela fonte pagadora para confirmar se houve a devida retenção do imposto de renda na fonte, pois uma informação acaba se confrontando com a outra.

No caso do IRRF incidente sobre os rendimentos pagos mediante precatório ou requisição de pequeno valor, a retenção deve ser feita pela instituição financeira responsável pelo pagamento quando houver o levantamento por parte do beneficiário ou de seu representante legal.

Deve ser considerada, por fim, a necessidade de emissão de nota fiscal em nome da fonte pagadora, mesmo levando em conta que a fonte não é a tomadora do serviço.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O crescente reconhecimento da relevância da atuação do advogado como agente fundamental da garantia da justiça no Estado Democrático de Direito brasileiro traz, consigo, a concessão de prerrogativas indispensáveis à atuação desse profissional. Dentre elas, e como delimitado desde o início deste ensaio, está o reconhecimento dos honorários sucumbenciais como verba de natureza alimentar em retribuição ao trabalho desempenhado nos processos judiciais que se dão sob a égide da lei processual civil brasileira.

O recebimento da verba sucumbencial, por sua vez, é hipótese de incidência do imposto sobre a renda, o que há tempos é sabido.

O que é desconhecido por grande parte dos prestadores de serviços advocatícios, o que se deve até mesmo pelo déficit de publicações sobre o tema – tributação para advogados – é que a forma de recolhimento do Imposto sobre a Renda incidente sobre os honorários sucumbenciais deve observar alguns requisitos objetivos.

A depender da forma como o advogado documenta a sua contratação perante seu cliente, ele deverá recolher o imposto federal com a alíquota e critérios cabíveis para as pessoas físicas ou jurídicas.

Eis, pois, a relevância do presente trabalho: levar ao conhecimento do advogado – numa perspectiva pragmática – o *modus operandi* a ser observado para a mais adequada tributação de seus honorários sucumbenciais para que,

dessa forma, não seja surpreendido – ao final do processo – com o recolhimento de imposto além daquilo que esperava ser devido.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <<https://goo.gl/tmj61R>>. Acesso em: 26 dez. 2016.

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 29 mar. 1999. Disponível em: <<https://goo.gl/k3upz4>>. Acesso em: 26 dez. 2016.

_____. Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994. Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 5 jul. 1994. Disponível em: <<https://goo.gl/Jd8Z2c>>. Acesso em: 26 dez. 2016.

_____. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 17 mar. 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/rcMrz4>>. Acesso em: 26 dez. 2016.

_____. Lei nº 13.247, de 13 de janeiro de 2016. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 13 jan. 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/7recTD>>. Acesso em: 26 dez. 2016.

_____. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Cosit nº 1, de 5 de janeiro de 2015. Imposto sobre a renda retido na fonte – IRRF. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, 20 fev. 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/bFUT1Q>>. Acesso em: 26 dez. 2016.

_____. _____. Solução de Consulta Disit/SRRF06 nº 6.002, de 8 de janeiro de 2016. Imposto sobre a renda retido na fonte – IRRF. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, 12 jan. 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/ex5uWC>>. Acesso em: 26 dez. 2016.

_____. _____. Instrução Normativa SRF nº 459, de 17 de outubro de 2004. Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos

efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, 24 out. 2010. Disponível em: <<https://goo.gl/svirop>>. Acesso em: 26 dez. 2016.

_____. _____. Instrução Normativa SRF nº 765, de 2 de agosto de 2007. Dispõe sobre a dispensa de retenção do imposto de renda na fonte sobre as importâncias pagas ou creditadas a pessoas jurídicas inscritas no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), e altera o art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, e o art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 459, de 18 de outubro de 2004. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, 09 ago. 2007. Disponível em: <<https://goo.gl/hc97tM>>. Acesso em: 26 dez. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 47, Pleno. Brasília, 27 de maio de 2015. **Diário de Justiça**, 2 jun. 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/tXCvr9>>. Acesso em: 19 jan. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.438.262-PI, Segunda Turma. Relator: Min. Humberto Martins. Brasília, 17 de novembro de 2015. **Diário de Justiça eletrônico**: 24 nov. 2015.

_____. _____. Embargos Declaratórios no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 249.813-SP, Terceira Turma. Relator: Min. Sidnei Beneti. Brasília, 28 de maio de 2013. **Diário de Justiça eletrônico**: 20 jun. 2013.

_____. _____. Recurso Especial nº 1.046.181-DF, Segunda Turma. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Brasília, 21 de setembro de 2010. **Diário de Justiça eletrônico**: 8 out. 2010.

_____. _____. Súmula nº 306. Os honorários advocatícios devem ser compensados quando houver sucumbência recíproca, assegurado o direito autônomo do advogado à execução do saldo sem excluir a legitimidade da própria parte. **Diário de Justiça**, 22 nov. 2004, p. 411. Disponível em: <<https://goo.gl/EeM348>>. Acesso em: 26 dez. 2016.

DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**, 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

WAMBIER, T. A. A. et al. **Primeiros Comentários ao Novo Código de Processo Civil**: Artigo por artigo, 1. ed. São Paulo: RT, 2015.



TRIBUTAÇÃO NA SOCIEDADE DE ADVOGADOS: *pró-labore* e distribuição de lucros

Stéfano Vieira Machado Ferreira*

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 Sociedade Simples. 3 Distribuição de Lucros e *Pro Labore*. 4 Distribuição Desproporcional de Lucros. 5 Seguridade Social – Contribuição Social. 6 Considerações Finais.

1 INTRODUÇÃO

Analisaremos a tributação da sociedade de advogados sob o plano de investigação semântico e pragmático, cujo enfoque se dará no conflito interpretativo sobre os conceitos de distribuição de lucros e *pro labore*.

Isso porque não são raras as autuações da Receita Federal do Brasil contra escritórios de advocacia por supostamente deixarem de recolher a contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS que incidiria sobre a **remuneração paga aos seus sócios**.

Pelo entendimento da Receita Federal, apesar de alguns valores serem denominados **distribuição de lucros**, seriam na verdade remuneração pelos serviços advocatícios prestados pelos sócios, e, portanto, devido o recolhimento de contribuição social na importância de 20% – vinte por cento – sobre essa remuneração.

Os auditores fiscais desconsideram a distribuição de lucros realizada na sociedade e lavram autos de infrações para cobrar os valores que supostamente deveriam ter sido recolhidos à título de contribuições previdenciárias, bem como aplicam multas de ofício no valor de 75%¹ – setenta e cinco por cento – sobre esse suposto débito.

* Graduado pela Universidade Federal do Espírito Santo – UFES. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Mestrando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP. Membro da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/ES. Advogado sócio-fundador do escritório Vieira Machado & Ferreira Advogados Associados. www.vmfadvogados.com.br.

¹ Cf. Lei nº 8.212/91 - Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Lei nº 9.430/96 - Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

A construção interpretativa realizada pelo Fisco em desfavor das sociedades de advogados, muito embora seja esse o entendimento da mais recente Solução de Consulta da COSIT (Coordenação-Geral de Tributação), abaixo transcrita:

Solução de Consulta Cosit nº 120, de 17 de agosto de 2016

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

EMENTA: SÓCIO. PRÓ-LABORE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O sócio da sociedade civil de prestação de serviços profissionais que presta serviços à sociedade da qual é sócio é segurado obrigatório na categoria de contribuinte individual, conforme a alínea “f”, inciso V, art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo obrigatória a discriminação entre a parcela da distribuição de lucro e aquela paga pelo trabalho.

O fato gerador da contribuição previdenciária ocorre no mês em que for paga ou creditada a remuneração do contribuinte individual. Pelo menos parte dos valores pagos pela sociedade ao sócio que presta serviço à sociedade terá necessariamente natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeita à incidência de contribuição previdenciária, prevista no art. 21 e no inciso III do art. 22, na forma do §4º do art. 30, todos da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 4º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei 8.212, de 1991, art.12, inciso V, alínea “f”, art. 21, art. 22, inciso III, art.30 §4º; Lei nº 10.666, de 2003; art.4º. RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999, art.201, §5º; IN RFB nº 971, de 2009, art.52, inciso I, alínea “b”, inciso III, alínea “b” e art. 57, incisos I e II e § 6º.

Pelo entendimento da COSIT, sempre haverá remuneração *pró-labore* em sociedades simples, de modo que para a Receita Federal inexistiria a possibilidade de uma sociedade de advogados apenas distribuir lucros.

Discordamos da interpretação e passaremos a expor nosso entendimento no decorrer do artigo. De todo modo, dois caminhos se abrem para os advogados, ou seguem a interpretação dada pelo órgão de consulta da Receita Federal ou procurarem a via judicial para se resguardarem de possíveis autuações.

2 SOCIEDADE SIMPLES

A sociedade de advogados é uma sociedade simples, nos termos do artigo 966, parágrafo único do Código Civil² cumulado com o artigo 15 da Lei nº 8.906/94³ – Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil. A legislação considera a profissão intelectual como não empresarial, haja vista não compreender uma organização de fatores de produção.

Uma sociedade simples é caracterizada por exclusão, conforme preceitua o artigo 982 do Código Civil, ao apontar que a sociedade empresária é aquela cujo objeto é o exercício de atividade própria de empresário sujeita a registro e as demais são sociedades simples: Artigo 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. 966 – e, simples, as demais”.

Campinho (2005)⁴ pontua:

[...] a sociedade simples, ao revés do que afoitamente se possa pensar, também executa atividade econômica e seus integrantes partilham, entre si, os resultados que venham a ser auferidos. Se assim não o fosse, não seria sociedade. A exploração de atividade econômica e a partilha dos lucros são próprias do conceito sociedade.

Ambas sociedades – simples e empresária – podem buscar o lucro através da exploração de atividade econômica, todavia, a sociedade simples exerce seu objeto sem a presença do elemento de empresa. Na sociedade simples, a despeito de também executar atividade econômica, essa atividade é específica porquanto os sócios realizam o objeto social diretamente.

Alfredo de Assis Gonçalves Neto⁵ arremata lecionando que “a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade intelectual pura, mesmo organizada, não será empresária, por maior que seja sua organização, por mais intensa que

² Art. 966. 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.

³ Art. 15. Os advogados podem reunir-se em sociedade simples de prestação de serviços de advocacia ou constituir sociedade unipessoal de advocacia, na forma disciplinada nesta Lei e no regulamento geral.

⁴ CAMPINHO, Sérgio. **O direito de empresa à luz do novo Código Civil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 34-36.

⁵ GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil**. São Paulo: RT, 2007, p. 118-119.

seja sua produção, eis que a atividade intelectual – literária, artística ou científica – não se incluiu entre as atividades próprias do empresário”.

Em relação à sociedade de advogados sequer se cogitaria tal problema, porquanto é proibida de apresentar forma ou característica mercantil nos termos do artigo 16 do Estatuto da Advocacia e a OAB, logo, só pode ser constituída com a finalidade de congrega profissionais para o exercício exclusivo da advocacia.

3 DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E *PRÓ-LABORE*

Visto isso, passamos a abordar como os advogados podem ser remunerados. Em uma sociedade, as duas principais formas de remuneração dos sócios se dão pela distribuição de lucros ou pelo trabalho desempenhado – *pró-labore*.

O *pró-labore* é o pagamento efetuado em contraprestação pelos serviços prestados por autônomos e empresários sem vínculo empregatício, via de regra, um valor mensal mensurado em salários mínimos, cuja contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS – deve ser recolhida sobre essa base de cálculo.

A distribuição de lucros, por sua vez, é a remuneração pelo capital investido, a qual pode se dar de maneira proporcional ou desproporcional ao número de cotas. Os lucros distribuídos pela sociedade não integram a remuneração para efeito de contribuição previdenciária e são beneficiados com a isenção⁶ do imposto de renda.

Para melhor compreensão das duas modalidades de remuneração, recorre-se às lições de Coelho (2003a):

No plano conceitual, os lucros remuneram o capital investido na sociedade. Todos os sócios, empreendedores

⁶ Lei Complementar nº 123/06 - Art. 14. Consideram-se isentos do imposto de renda, na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário, os valores efetivamente pagos ou distribuídos ao titular ou sócio da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, salvo os que corresponderem a *pró-labore*, alugueis ou serviços prestados. § 1º A isenção de que trata o *caput* deste artigo fica limitada ao valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta mensal, no caso de antecipação de fonte, ou da receita bruta total anual, tratando-se de declaração de ajuste, subtraído do valor devido na forma do Simples Nacional no período. § 2º O disposto no § 1º deste artigo não se aplica na hipótese de a pessoa jurídica manter escrituração contábil e evidenciar lucro superior àquele limite. Lei nº 9.249/95 - Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

ou investidores, têm direito ao seu recebimento, nos limites da política de distribuição contratada entre eles. Já o *pro labore*, ainda no plano dos conceitos, remunera o trabalho de direção da empresa. Seu pagamento, assim, deve beneficiar apenas os empreendedores, que dedicaram tempo à gestão dos negócios sociais. No plano jurídico, a distinção assume contornos exclusivamente formais, e se afasta da pureza conceitual. Quer dizer, os lucros, quando distribuídos, são devidos a todos os sócios; o *pro labore*, ao sócio ou sócios que, pelo contrato social, tiverem direito ao seu recebimento. Em decorrência da rigidez formal da regra, o sócio investidor, que não trabalha na gestão da empresa, mas que é nomeado, no contrato social, como titular de direito a *pro labore*, deve receber o pagamento. Em contrapartida, o empreendedor que exerce a administração, mas não é lembrado, no contrato social, como titular do direito ao *pro labore*, não o pode receber⁷.

Eis que surge o problema. Como distinguir, no plano fático, a distribuição de lucros e remuneração *pro-labore* em uma sociedade simples em que a prestação de serviços é característica intrínseca desse tipo societário? A resposta virá mais adiante.

4 DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS

Como dito acima, a distribuição dos lucros pode ser proporcional ou desproporcional à quantificação na formação do capital. Isso porque o Código Civil de 2002, em seu artigo 1.007, ao disciplinar sobre a participação dos sócios na empresa inicia o comando com expressão que autoriza exceção. Vejamos: Art. 1.007 – “**Salvo estipulação em contrário**, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas”.

Esse regramento das sociedades simples deixa claro que não há imposição para participação dos sócios nos lucros de forma proporcional às cotas na sociedade. A depender do acordo de vontades, os sócios poderão definir

⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2003a. v. 2, p. 423.

participação desvinculada da proporção de sua participação no capital social, em clara alusão ao princípio da liberdade de contratar.

Coelho (2003b)⁸ segue o entendimento de ser possível a distribuição desproporcional, todavia, faz a ressalva apenas da impossibilidade de não se distribuir qualquer valor, ou seja, é proibido excluir o sócio dos lucros haja vista estipulação expressa do artigo 1.008 do Código Civil⁹.

A nulidade existe na exclusão de sócios dos lucros da sociedade, mas não na participação desproporcionada. Assim, em qualquer limitada, pode-se licitamente contratar a incorrespondência entre os percentuais referentes à participação no capital social e nos lucros. Os sócios podem convencionar, por exemplo, que os lucros serão distribuídos de acordo com a receita proporcionada pelos negócios viabilizados por cada um, independentemente da contribuição para o capital social. Essa desproporção é incomum no comércio, em geral, mas frequente no setor de prestação de serviços profissionais¹⁰.

São várias possibilidades de organizar a remuneração dos advogados de uma sociedade: é permitido apenas distribuir lucros, como também é permitido apenas pagar *pró-labore*, ou ambos: distribuir lucros e também pagar *pró-labore*. É permitido distribuir lucros de maneira proporcional ao número de cotas, como também é permitido distribuir lucros de maneira desproporcional ao número de cotas. É permitido pagar *pró-labore* alto e distribuir pouco lucro, como também é permitido pagar um *pró-labore* mínimo e distribuir todo o lucro.

Assim, caso os sócios queiram uma distribuição de maneira desproporcional podem eleger critérios específicos no contrato social, *v.g.*, tempo de formado; *status* universitário; títulos acadêmicos; renome profissional por meio de publicações, palestras e premiações; maior relação com o cliente de sorte a conceder com maior parcela ao sócio que trouxe o cliente para a sociedade; sócio cuidar diretamente do cliente etc.

Para que a distribuição diferenciada ocorra de maneira correta, importante constar, no contrato social¹¹ ou ata de reunião, as bases em que se dará a distribuição

⁸ Id. **A sociedade limitada no Novo Código Civil**. São Paulo: Saraiva, 2003b, p. 29.

⁹ Art. 1.008 – É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas.

¹⁰ COELHO, 2003b, p. 29.

¹¹ Art. 999, do Código Civil de 2002. As modificações do contrato social, que tenham por objeto matéria

com a finalidade de refletir a vontade contratual das partes. Conforme artigo 997 cumulado com 999 do Código Civil, uma deliberação nesse sentido deve se dar de maneira unânime entre os sócios.

Dada a possibilidade jurídica de distribuição dos lucros societários por critérios que não levem em conta a proporcionalidade na participação do capital social, mas levam em conta a capacidade intelectual e experiência profissional, é de se admitir que eventuais lucros distribuídos dessa forma não podem ser considerados *pró-labore* sem uma prova cabal de que houve simulação.

Em algumas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais admitiu-se a possibilidade de distribuição desproporcional dos lucros por meio de ata de cotistas de sociedade limitada, todavia os julgadores consideraram a distribuição desproporcional como cessão de direitos entre os sócios, e nesse caso, não haveria incidência do Imposto de Renda¹².

IRPJ - RECURSO DE OFÍCIO - NEGÓCIO JURÍDICO - SOCIEDADE LIMITADA - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS - Cabível a distribuição de dividendos aos sócios de sociedade limitada através de cessão de direitos formalizada na Ata de Reunião de Quotistas. O momento da deliberação aos sócios é válido na data de sua realização, não importando a data em que os beneficiados resgataram os valores a eles transferidos. TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL - A tributação reflexa deve ser ajustada na medida das exclusões procedidas em relação à exigência principal do IRPJ. Recurso de ofício negado¹³.
IRPF - SOCIEDADES CIVIS - DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS - Havendo no contrato social previsão para deliberação dos sócios sobre a distribuição de lucros, é possível fazê-lo

indicada no art. 997, dependem do consentimento de todos os sócios; as demais podem ser decididas por maioria absoluta de votos, se o contrato não determinar a necessidade de deliberação unânime.

Art. 997. A sociedade constituiu-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará: [...] IV - a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la; [...] VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;

¹² Decreto nº 3.000/1999: RENDIMENTOS ISENTOS E NÃO TRIBUTÁVEIS

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto: [...] XV - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança.

¹³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 13855.001763/2003-10, Oitava Câmara. Relator: Luiz Alberto Cava Maceira. Brasília, 12 de setembro de 2005. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 12 set. 2006.

desproporcionalmente a participação no capital social, haja vista a ausência de qualquer impedimento legal neste sentido¹⁴.

Discordamos do entendimento da Receita Federal: distribuição desproporcional não pode ser confundida com cessão de direitos. Por esse raciocínio, primeiro estaria se distribuindo proporcionalmente ao número de cotas para na sequência um sócio ceder para outro, seus direitos creditórios. Isso seria o mesmo que inadmitir a distribuição desproporcional de lucros.

Ademais, essa suposta **cessão de direitos** poderia sofrer a incidência do imposto de doação ITCMD – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – de competência dos Estados, o que entendemos não ser o caso.

Em suma, a proporcionalidade ou desproporcionalidade na distribuição dos lucros é questão afeta aos sócios da pessoa jurídica e não guarda qualquer relação entre a sociedade e o fisco. Não pode o fisco controlar, regular ou desconsiderar a decisão dos sócios de como lidar com os lucros da sociedade. Trata-se da autonomia de vontade da sociedade nos limites conferidos pela lei.

5 SEGURIDADE SOCIAL – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

A Constituição Federal disciplina que a seguridade social – saúde, previdência e assistência social – será financiada pela sociedade por meio do tributo denominado contribuições sociais. Nos termos do artigo 195, inciso I, alínea **a**, a contribuição social incide sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pago à pessoa física que lhe preste serviço mesmo sem vínculo empregatício.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

¹⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 10166.008588/2001-08. Relator: Thaisa Jansen Pereira. Brasília, 13 de maio de 2003. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 13 maio 2006.

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

A legislação infraconstitucional, que deve obedecer aos limites impostos pela Constituição Federal, instituiu a contribuição social a cargo da empresa por meio da Lei nº 8.212/91, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social.

A base de cálculo da contribuição está definida no artigo 22, inciso III, da Lei n. 8.212/91, qual seja, “o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços¹⁵”.

A alínea **f** do inciso V do artigo 12 da Lei nº 8.212/91, por sua vez, estabelece que os sócios são segurados obrigatórios da Previdência Social desde que recebam remuneração.

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

[...]

V - como contribuinte individual:

[...]

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração.

A despeito da vagueza e ambiguidade das palavras, remuneração pelo trabalho não se confunde com o lucro ainda que o êxito da sociedade decorra do trabalho dos sócios.

¹⁵ Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: [...] III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

Aqui é o momento para se responder à pergunta formulada alhures: como distinguir, no plano fático, a distribuição de lucros e remuneração *pro labore* em uma sociedade simples em que a prestação de serviços é característica intrínseca desse tipo societário?

A nosso ver, o problema é solucionado ao se diferenciar os serviços prestados à sociedade dos serviços prestados à terceiros em nome da sociedade. Tanto o artigo 195 da Constituição Federal quanto o artigo 22 da Lei nº 8.212/91 tratam de contribuição incidente sobre serviços prestados à sociedade.

Os advogados não somente prestam serviços à sociedade enquanto administradores, mas também serviços a terceiros em nome da sociedade, de forma a realizar o seu objetivo social, ou seja, a prestação de serviços advocatícios. Logo, é um equívoco considerar como remuneração todas as receitas da sociedade decorrentes da prestação de serviços advocatícios.

Se fosse a receita da empresa obtida por meios de profissionais contratados, estar-se-ia diante de uma sociedade puramente empresarial.

Há um equívoco em se considerar como remuneração para fins de contribuição as receitas decorrentes da prestação de serviços que são efetivamente o objeto e a razão de existir da própria sociedade. Pensar dessa maneira esvaziaria de sentido a sociedade simples, pois nessa sociedade todas as receitas decorrem efetivamente dos serviços prestados pelos sócios em nome da sociedade e, portanto, tudo que fosse repassado aos sócios seria considerado *pró-labore* e jamais distribuição de lucros.

Discordamos da interpretação de se considerar a distribuição de lucros como remuneração pelos serviços advocatícios prestados, quando é perfeitamente possível a prestação de serviços pela sociedade por meio dos sócios.

Como resultado do desempenho da sociedade, há obtenção de lucros, os quais são distribuídos entre os sócios de acordo com a sua participação no capital e outros critérios eleitos. Esses pagamentos não constituem remuneração de serviços prestados à sociedade por seus sócios, mas serviços prestados a terceiros em nome da sociedade, de modo que não se subsomem à hipótese de incidência da contribuição social estampada no artigo 22, inciso, da Lei nº 8.212/91, com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 9.876/99.

Como inexistente qualquer previsão normativa que imponha à sociedade remunerar o sócio como contraprestação pelo trabalho profissional prestado à sociedade haja vista a liberdade de contratar ínsita no campo dos direitos civis, será o contrato social que definirá a forma como os sócios serão pagos.

Caso emblemático sobre autuação de escritório de advocacia se deu no julgamento do Recurso Especial nº 510.810 – MG¹⁶ em que o Superior Tribunal de Justiça negou provimento ao recurso do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS – contra decisão Tribunal Regional Federal da 1ª Região para assegurar à uma sociedade de advogados a possibilidade de pagamento aos sócios exclusivamente a título de distribuição de lucros.

DECISÃO

Vistos, etc.

Trata-se de recurso especial interposto pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, com esteio no art. 105, III, “a”, da Constituição Federal, contra o acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, abaixo ementado, verbis:

’TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE DE ADVOGADOS. PAGAMENTO EFETUADO AOS SÓCIOS EXCLUSIVAMENTE A TÍTULO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. *PRO LABORE*. LEI COMPLEMENTAR Nº 84/96. LEI Nº 8.212/91 COM A REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º DA LEI Nº 9.876/99. PRELIMINARES DE INADEQUAÇÃO DA VIA MANDAMENTAL E DE IMPOSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DE SEGURANÇA MEDIANTE SENTENÇA GENÉRICA.

1. Preliminares rejeitadas.

2. Tendo a impetrante, Sociedade Profissional de Advocacia, optado por distribuir a seus sócios-quotistas todos os honorários recebidos, a título de distribuição de lucros, inexistindo qualquer outra forma de remuneração no seio da sociedade, é de ser concedida a segurança para afastar a incidência da contribuição social prevista no art. 1º da Lei Complementar nº 84/96.

3. Apelação do INSS e remessa improvidas.’

[...]

Analisando o contrato social da Impetrante, fls. 12/32, extrai-se que este nunca previu o pagamento de *pro labore* aos sócios em decorrência dos serviços de advocacia prestados a terceiros, mas estabeleceu a distribuição dos

¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 510.810-MG. Relator: Min. Francisco Falcão. Brasília, 11 de novembro de 2003. **Diário de Justiça**: 1 dez. 2003.

lucros auferidos segundo os critérios determinados pelos sócios majoritários.

Não se deve olvidar, por outro lado, que retirada a título de *pro labore* está tão-somente prevista como contraprestação pelo trabalho profissional prestado à sociedade (doc. Fls. 14), não havendo notícia nos autos da realização de pagamento aos sócios a tal título.

Diante do exposto, para o deslinde da controvérsia, faz-se mister precisar se o lucro distribuído entre os sócios da Impetrante, na forma prevista no contrato social, configura ou não a hipótese de incidência da contribuição social incidente sobre a remuneração creditada aos autônomos e empresários, denominados contribuintes individuais pela Lei nº 9.876/99.

Conforme esclarece a Impetrante à fls. 08 da inicial, a distribuição dos lucros, na forma definida pelos sócios majoritários, dar-se-á pelos seguintes critérios:

c) renome profissional, publicações, palestras e premiações;
d) relação pessoal com o cliente cujos honorários dividem, premiando-se com maior parcela o sócio que o atraiu para a sociedade’.

Considerando ser juridicamente plausível a distribuição dos lucros societários por critérios outros que não a proporcionalidade na participação do capital social, com a capacidade intelectual e experiência profissional dos sócios, conluo que esses lucros, na verdade, estão despidos da natureza jurídica de *pro labore*, assim entendido, nos termos da doutrina e legislação trabalhistas, como o pagamento efetuado em contraprestação pelos serviços prestados por autônomos e empresários sem vínculo empregatício” (fls. 129/131).

A cláusula sexta do contrato social da impetrante dispõe que:

“o exercício social encerrar-se-á em 31 de dezembro de cada ano, quando será levantado o balanço geral da sociedade. O lucro nele apurado será distribuído entre os sócios conforme deliberação dos sócios majoritários.

Parágrafo único. A sociedade poderá fazer antecipação aos sócios, por conta do resultado final do exercício” (fls. 30).
Ante esta previsão contratual, os sócios optaram por distribuir aos seus quotistas todos os honorários que

recebem, segundo o critério definido pelos sócios majoritários para a distribuição dos lucros, inexistindo qualquer outra forma de remuneração no seio da sociedade fato este que pode ser constatado pela Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD nº 32.572.080-0, que em seu item 2 dispõe:

“2 – Verificamos que a contabilidade da empresa não discrimina a remuneração do trabalho daquela decorrente do capital. Os valores percebidos pelos sócios estão contabilizados, exclusivamente, sob a rubrica ‘Distribuição de Lucros’, tratando-se na verdade, de pagamentos efetuados em contraprestação pelos serviços prestados (*PRO LABORE*), desde que não há proporcionalidade entre a participação societária e os valores distribuídos entre os sócios e em algumas competências, alguns dos sócios não receberam quaisquer valores sob este título. Reiteramos que inexistente na contabilidade lançamentos de pagamentos a Título de *Pro labore*” (fls. 46). Desta forma, levando-se em consideração a previsão contratual segundo a qual o lucro apurado pela sociedade seria distribuído conforme deliberação dos sócios majoritários, podendo ser antecipações por conta do resultado final do exercício e o disposto no documento de fls. 46, atestando que os valores percebidos pelos sócios estão contabilizados exclusivamente sob a rubrica “distribuição de lucros”, entendo que deve ser mantida a sentença a quo, que concedeu a segurança aos impetrantes para reconhecer o direito líquido e certo da impetrante de não se sujeitar, a partir de setembro de 1988, ao recolhimento da contribuição social incidente sobre a remuneração de autônomos e empresários, disciplinada pelo art. 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96, atualmente regida pelo art. 22, III, da Lei nº 8.212/91, com redação que lhe foi conferida pelo art. 1º da Lei nº 9.876/99.”

[...]

Tais as razões expendidas, com esteio no artigo 557, caput, do Código de Processo Civil, *c/c* o artigo 34, XVIII, do RISTJ e o artigo 38 da Lei nº 8.038/90, NEGO SEGUIMENTO ao presente recurso especial. Publique-se. Brasília (DF), 11 de novembro de 2003.

Relator MINISTRO FRANCISCO FALCÃO

Se tanto a remuneração *pró-labore* quanto a distribuição de lucros são permitidas por lei, a escolha de como remunerar os sócios é decisão que cabe à própria sociedade e trata-se de um planejamento tributário lícito, eventualmente, não remunerar os sócios pelo *pró-labore*.

Pensar e agir como o fisco retiraria a razão de existir da sociedade simples e elidira a inovação trazida pelo Código Civil de 2002, onde não há qualquer norma proibitiva para embasar as condutas das sociedades que decidem apenas distribuir lucros e não remunerar *pró-labore*.

Portanto, há um grave equívoco interpretativo em considerar distribuição de lucros como remuneração por serviços advocatícios prestados a terceiros pelos sócios.

Outro aspecto de relevo além da análise das disposições do contrato social da sociedade está na verificação da contabilidade, ou seja, se a escrituração contábil está apta a demonstrar que a sociedade efetivamente apurou lucro.

Com a finalidade de coibir a prática da distribuição de lucros, normas infralegais foram publicadas e criaram presunções que permitem cobrar a contribuição social de qualquer valor pago ou creditado ao sócio se preenchidos certos requisitos, quais sejam: quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício.

É a prescrição do artigo 57, §5, inciso II da IN RFB 971/2009 da Receita Federal e do artigo 201, § 5º, inciso II do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

Art. 57. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:
[...]

§ 5º No caso de Sociedade Simples de prestação de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa em relação aos sócios contribuintes individuais terá como base de cálculo:
[...]

II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício ou quando a contabilidade for apresentada de forma deficiente.

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

[...]

§ 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas “g” a “i” do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre:

[...]

II- os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003).

A nosso ver, tais regras criam novas obrigações a despeito da exigência de lei, de maneira que sua incidência é contestável por ofensa ao princípio da legalidade.

Se levarmos em conta que os órgãos administrativos aplicam tais decretos e instruções normativas, as sociedades de advogados que quiserem evitar autuações deverão manter a contabilidade organizada e com a devida discriminação da remuneração *pró-labore* e da distribuição de lucros.

Caso a sociedade opte por não realizar pagamento *pro labore* aos sócios e coloque previsão expressa no contrato social de que não haverá essa forma de remuneração na sociedade, poderá ter problemas com a fiscalização, na medida em que a Solução de Consulta Cosit nº 120, de 17 de agosto de 2016, transcrita na introdução do artigo, é discordante de tudo que foi exposto até aqui ao asseverar que “[...] pelo menos parte dos valores pagos pela sociedade ao sócio que presta serviço à sociedade terá necessariamente natureza jurídica de retribuição pelo trabalho”.

Em outras palavras, é entendimento firme da Receita Federal de que deverá existir um pagamento mínimo de *pró-labore* aos sócios.

Nesse passo, aqueles que não desejarem seguir o entendimento manifestado pela Coordenação-Geral de Tributação deverão ficar atentos para possível autuação fiscal.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A sociedade de advogados é uma sociedade simples, cujos sócios podem ser remunerados tanto à título de *pró-labore* – contraprestação pelos serviços prestados à sociedade – quanto por distribuição de lucros – remuneração pelo capital investido.

No caso de *pró-labore* haverá a incidência da contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS – a qual deve ser recolhida sobre uma base de cálculo correspondente ao valor pago ao sócio. Na distribuição de lucros, por sua vez, os lucros não integram a remuneração para efeito de contribuição previdenciária e são beneficiados com a isenção do imposto de renda.

O Código Civil admite várias possibilidades de organizar a remuneração dos sócios de uma sociedade: é permitido apenas distribuir lucros, como também é permitido apenas pagar *pró-labore*, ou ambos: distribuir lucros e também pagar *pró-labore*. É permitido distribuir lucros de maneira proporcional ao número de cotas, como também é permitido distribuir lucros de maneira desproporcional ao número de cotas. É permitido pagar *pró-labore* alto e distribuir pouco lucro, como também é permitido pagar um *pro labore* mínimo e distribuir todo o lucro.

É permitida a distribuição dos lucros de maneira desproporcional ao capital social, desde que conste expressamente no contrato social ou haja aprovação em ata de reunião de sócios os critérios que levem em conta a capacidade intelectual e experiência profissional de cada sócio.

Entretanto, a Receita Federal tem o entendimento de que deverá existir um pagamento mínimo de *pró-labore* aos sócios e a contabilidade deverá discriminar o que é *pró-labore* do que é lucro distribuído sob pena de autuações sobre a distribuição de lucros.

Assim, cabe à sociedade de advogados definir como será realizada a remuneração dos sócios e a depender da opção se preparar para possíveis embates com a Receita Federal do Brasil.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <<https://goo.gl/tmj61R>>. Acesso em: 26 dez. 2016.

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 29 mar. 1999. Disponível em: <<https://goo.gl/k3upz4>>. Acesso em: 26 dez. 2016.

_____. Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994. Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 5 jul. 1994. Disponível em: <<https://goo.gl/Jd8Z2c>>. Acesso em: 26 dez. 2016.

_____. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 25 jul. 1991. Disponível em: <<https://goo.gl/rrzGys>>. Acesso em: 26 dez. 2016.

_____. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 27 dez. 1995. Disponível em: <<https://goo.gl/SoVrT3>>. Acesso em: 26 dez. 2016.

_____. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 30 dez. 1996. Disponível em: <<https://goo.gl/NXzRme>>. Acesso em: 26 dez. 2016.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 11 jan. 2002. Disponível em: <<https://goo.gl/A5KASA>>. Acesso em: 26 dez. 2016.

_____. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1ª de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 15 dez. 2006. Disponível em: <<https://goo.gl/W5QFSH>>. Acesso em: 26 dez. 2016.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 13855.001763/2003-10, Oitava Câmara. Relator: Luiz Alberto Cava Maccieira. Brasília, 12 de setembro de 2005. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 12 set. 2006.

_____. _____. _____. Processo nº 10166.008588/2001-08. Relator: Thaisa Jansen Pereira. Brasília, 13 de maio de 2003. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 13 maio 2006.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 510.810-MG. Relator: Min. Francisco Falcão. Brasília, 11 de novembro de 2003. **Diário de Justiça**: 1 dez. 2003.

CAMPINHO, Sérgio. **O direito de Empresa à luz do Novo Código Civil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Direito Tributário, Linguagem e Método**, 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

COELHO, Fábio Ulhôa. **A sociedade limitada no novo código civil**. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 2.

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa**: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil. São Paulo: RT, 2007, p. 118-119.

ASPECTOS RELEVANTES DA TRIBUTAÇÃO DO SÓCIO DE ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA

Raphael Maleque Felício*

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 Tratamento tributário e previdenciário da participação nos lucros e *pró-labore*. 2.1 Participação nos lucros. 2.2 *pró-labore*. 2.2.1 A questão da obrigatoriedade da instituição do *pró-labore* por parte da Receita Federal. 3 Conclusão.

1 INTRODUÇÃO

O art. 15, da Lei nº 8.906/94 – Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil – OAB – prevê que “[...] os advogados podem reunir-se em sociedade simples de prestação de serviços de advocacia ou constituir sociedade unipessoal de advocacia, na forma disciplinada nesta Lei e no regulamento geral”.

Logo, dois ou mais advogados podem constituir uma sociedade simples para a prestação dos seus serviços, de maneira a maximizar seus ganhos, ainda que não seja dotada de caráter empresarial (art. 16, da Lei nº 8.906/94).

Para a constituição da sociedade, haverá a necessidade de elaboração e registro do estatuto social do escritório de advocacia, que deverá preencher os requisitos exigidos pelo art. 997, da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil Brasileiro – CCB/02), dentre os quais a forma de participação ou de remuneração na sociedade.

Os meios mais comuns de remuneração dos sócios é a participação nos lucros ou pagamento do *pró-labore*. Este “[...] remunera o trabalho de direção da empresa. Seu pagamento, assim, deve beneficiar apenas os empreendedores, que dedicaram tempo à gestão dos negócios sociais” (COELHO, 2012, p. 529). Já aquele remunera “[...] capital investido na sociedade. Todos os sócios,

* Advogado inscrito na OAB/ES nº 17.045. Professor universitário. Membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB/ES. 1º Suplente do Representante da OAB-ES no Conselho Municipal de Recursos Fiscais de Vitória-ES, nomeado pelo Decreto Municipal nº 16.740/2016. Mestrando em Ciências Contábeis – Contabilidade Gerencial e Tributária pela Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE). MBA em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV-RJ). Pós-graduado em A Fazenda Pública em Juízo pelas Faculdades Integradas de Vitória (FDV). Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Vale do Rio Doce (Univale). E-mail: raphael_maleque@hotmail.com.

empreendedores ou investidores, têm direito ao seu recebimento, nos limites da política de distribuição contratada entre eles” (COELHO, 2012, p. 529).

Todavia, a distribuição de lucros e o *pró-labore* recebem tratamentos distintos pela legislação tributária e previdenciária, que influenciam, inclusive, no planejamento tributário da sociedade e dos sócios.

Dessa forma, torna-se importante a análise dos principais aspectos tributários e previdenciários que tocam a distribuição dos lucros e o *pró-labore*.

2 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E *PRO LABORE*

2.1 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

A participação no lucro empresarial, quando apurado seguindo as normas contábeis vigentes, é garantida aos sócios nos arts. 997, VII, 1.007 e 1.008, do CCB/02, e nos arts. 109, I, e 202, da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas – S/A).

Quanto à distribuição dos lucros em favor dos sócios, a legislação tributária brasileira possui o costume de isentá-la da incidência do imposto de renda, tendo em vista que a pessoa jurídica já recolheu o referido imposto quando do reconhecimento do lucro tributário.

Por tal motivo, o art. 10, da Lei nº 9.249/95, isenta o beneficiário – pessoa física ou jurídica – do recolhimento do imposto de renda os lucros ou dividendos pagos ou creditados por pessoas jurídicas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, *in verbis*:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Discorrendo sobre o dispositivo legal supracitado, Andrade Filho (2014, p. 182) explica que:

O preceito transcrito contém duas normas. A primeira é endereçada à pessoa jurídica que vier a distribuir lucros ou dividendos e estabelece uma hipótese de não incidência do imposto de renda na fonte. Por outro lado, a segunda norma tem como destinatário o titular da participação societária que recebe lucros ou dividendos e estabelece que tais cifras não são passíveis de tributação como renda dos beneficiários, desde que advenham de fontes nacionais que estejam submetidas ao pagamento do imposto de renda calculado com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

A Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014, que dispõe sobre normas gerais de tributação relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, possui previsão semelhante à do dispositivo legal supracitado:

Art. 8º São isentos ou não se sujeitam ao imposto sobre a renda, os seguintes rendimentos de participações societárias: I - lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados em 1993 e os apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado;

O Decreto nº 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR – deixa claro que a isenção em questão também beneficia a participação nos lucros do sócio de microempresa ou empresa de pequeno porte, submetidos ao regime fiscal da Lei Complementar nº 123/2006 – Simples Nacional – senão vejamos:

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:
[...]
XXXVII - os valores pagos ao titular ou a sócio da microempresa ou empresa de pequeno porte, que optarem pelo SIMPLES, salvo os que corresponderem a *pro labore*, alugueis ou serviços prestados;
[...]

Art. 206. Estão isentos do imposto, na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário, os valores pagos ao titular ou sócio da microempresa ou da empresa de pequeno porte, salvo os que corresponderem a *pro labore*, alugueis ou serviços prestados (Lei nº 9.317, de 1996, art. 25).

Além disso, os valores distribuídos aos sócios a título de participação nos lucros também não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária, conforme previsão contida no art. 28, da Lei nº 8.212/91, transcrito abaixo:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

Ressalva-se que nos termos do art. 201, §5º, II, do Decreto nº 3.048/99, e do art. 57, §6º, da IN RFB nº 971/2009, a isenção legal em relação à contribuição previdenciária somente será válida se a empresa atender a dois requisitos: (a) discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social; (b) não se tratar de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício.

Entretanto, estão proibidas de distribuir lucros as empresas que possuem débitos perante a Receita Federal e junto à Seguridade Social (art. 32, “b”, da Lei nº 4.357/67; art. 52, da Lei nº 8.212/91; art. 889, do Decreto nº 3.000/99), sob pena de efetuar o pagamento das multas previstas no art. 17, da Lei nº 11.051/2004, que introduziu os §§ 1º e 2º no art. 32, da Lei nº 4.357/67, *in verbis*:

Art. 32. As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão:

[...]

§ 1º A inobservância do disposto neste artigo importa em multa que será imposta: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) das quantias distribuídas ou pagas

indevidamente; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - aos diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) dessas importâncias. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)
§ 2º A multa referida nos incisos I e II do § 1º deste artigo fica limitada, respectivamente, a 50% (cinquenta por cento) do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica.

Por outro lado, a vedação à distribuição de lucros não se aplica aos débitos objeto de parcelamento, conforme entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial (REsp) 1115136/SC, senão vejamos:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ART. 32 DA LEI 4.357/65. PESSOA JURÍDICA COM “DÉBITO NÃO GARANTIDO”. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. PROIBIÇÃO QUE NÃO SE APLICA AO CASO DE PARCELAMENTO.

1. O artigo 32 da Lei n.º 4.357/65 proíbe as pessoas jurídicas com débitos não garantidos para com o Fisco de distribuírem lucros e dividendos a sócios e acionistas, bem como prevê a aplicação de multa pelo seu descumprimento.

2. Tendo a empresa aderido a parcelamento, a exigibilidade dos seus débitos encontra-se suspensa, nos termos do previsto no artigo 151 do Código Tributário Nacional.

3. O parcelamento não é mera suspensão de exigibilidade do crédito tributário. Para aderir ao parcelamento, o contribuinte se compromete a: (a) honrar a dívida fracionadamente, com os consectários decorrentes do decurso de prazo; (b) observar todas as imposições legais aplicáveis a esse regime especial de pagamento; (c) renunciar a qualquer direito ou impugnação que possa se contrapor ao crédito tributário; e (d) desistir das ações judiciais

em curso e das impugnações e recursos administrativos.

4. O crédito tributário não é garantido apenas “fisicamente”, como ocorre na penhora ou no depósito, mas por outras medidas que lhe assegurem exequibilidade. No caso do parcelamento,

a confissão de dívida constitui o crédito eventualmente ainda não lançado, que poderá ser inscrito em dívida ativa e cobrado judicialmente em caso de inadimplemento. Contra o crédito assim constituído e cobrado não caberá, em tese, impugnações de mérito, já que se exige renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação. Ademais, a dívida objeto do parcelamento é atualizada e sobre ela incidem os encargos da mora, sem qualquer prejuízo de ordem temporal ao Fisco.

5. A pessoa jurídica não pode ser impedida de distribuir lucros e dividendos a sócios e acionistas quando está em situação de regularidade com o fisco, o que ocorre quando cumpridos os termos do parcelamento.

6. Caso o parcelamento seja descumprido, nada impede que, a partir da exclusão do contribuinte desse regime especial de pagamento, seja vedada a distribuição de lucros e dividendos, até que outra garantia seja apresentada ao crédito.

7. Recurso especial não provido.¹

O entendimento do STJ vai ao encontro da Solução de Consulta DISIT/SRRF05 nº 07, de 08 de abril de 2013, na qual a Receita Federal concluiu que “a pessoa jurídica que possuir débitos cuja exigibilidade esteja suspensa em decorrência de parcelamento poderá distribuir seus lucros, sem que haja incidência da multa prevista no art. 32, § 1º, da Lei nº 4.357/64, desde que atendido o regular recolhimento das parcelas e observados os limites legais”.

2.2 PRÓ-LABORE

Escritórios de advocacia acabam remunerando o sócio administrador ou todos os sócios com o pagamento de um *pró-labore* mensal, como uma forma de contraprestação mensal pelos serviços executados em favor da sociedade.

A consequência da instituição do pagamento do *pró-labore*, é que sobre o mesmo há incidência da contribuição previdenciária patronal (art. 22, da Lei nº 8.212/91) e recolhimento da contribuição previdenciária do beneficiário (art. 21, da Lei nº 8.212/91).

Nota-se, portanto, que o advogado que receber *pró-labore* adquirirá a qualidade de segurado da Previdência Social, passando a recolher a contribuição

¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.115.136-SC, Segunda Turma. Relator: Min. Castro Meira. Brasília, 27 de março de 2012. **Diário de Justiça eletrônico**: 23 abr. 2012, grifo nosso.

previdenciária nos termos da Lei nº 8.212/91 e a possuir os direitos previstos na Lei nº 8.213/91.

O sócio beneficiário do *pró-labore* poderá, entretanto, optar por efetuar o recolhimento da alíquota de 20% – vinte por cento – a título de contribuição social, que lhe possibilitará se aposentar por tempo de contribuição ou por idade, ou a alíquota de 11% – onze por cento – garantindo apenas a aposentadoria por idade, senão vejamos:

Art. 21. (Lei nº 8.212/91) A alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo será de vinte por cento sobre o respectivo salário-de-contribuição.

[...]

§ 2º No caso de opção pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição, a alíquota de contribuição incidente sobre o limite mínimo mensal do salário de contribuição será de: (Redação dada pela Lei nº 12.470, de 2011)

I - 11% (onze por cento), no caso do segurado contribuinte individual, ressalvado o disposto no inciso II, que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado e do segurado facultativo, observado o disposto na alínea b do inciso II deste parágrafo; (Incluído pela Lei nº 12.470, de 2011)

[...]

§ 3º O segurado que tenha contribuído na forma do § 2o deste artigo e pretenda contar o tempo de contribuição correspondente para fins de obtenção da aposentadoria por tempo de contribuição ou da contagem recíproca do tempo de contribuição a que se refere o art. 94 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, deverá complementar a contribuição mensal mediante recolhimento, sobre o valor correspondente ao limite mínimo mensal do salário-de-contribuição em vigor na competência a ser complementada, da diferença entre o percentual pago e o de 20% (vinte por cento), acrescido dos juros moratórios de que trata o § 3o do art. 5o da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 12.470, de 2011)

Ainda, haverá incidência do imposto de renda sobre o valor pago a título de *pró-labore*, nos termos do art. 7º, I e §1º, da Lei nº 7.713/88; do art. 14, da Lei Complementar nº 123/2006; dos arts. 43, I, e 636, do Decreto nº 3.000/99; e dos arts. 8º, §1º, e 22, da IN RFB nº 1.500/2014.

Prevê o art. 12, da Lei nº 8.134/91, ainda, que a apuração do imposto de renda incidente sobre o *pró-labore* deverá observar a tabela prevista no art. 1º, da Lei nº 13.149/2015, e incluída na IN RFB nº 1.500/2014, com vigência desde abril do ano-calendário de 2015:

Base de Cálculo	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IR (em R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Ou seja, a alíquota progressiva do Imposto sobre a Renda deverá, portanto, ser observada também na tributação da remuneração sobre o *pró-labore* das sociedades advocatícias.

2.2.1 A QUESTÃO DA OBRIGATORIEDADE DA INSTITUIÇÃO DO *PRO LABORE* POR PARTE DA RECEITA FEDERAL

O art. 5º, II, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88), estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Entrementes, o princípio da legalidade é aplicado diretamente à administração pública com espeque no art. 37, da Carta Magna, que preconiza que “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

Isso significa que a Administração não pode proibir ou impor comportamento algum a terceiro, salvo se estiver previamente embasada em lei que lhe faculte proibir ou impor algo a quem quer que seja. Neste particular, Mello (2006, p. 90) ensina que:

Assim, o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve tão-somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática. Daí que a atividade de todos os seus agentes, desde o que lhe ocupa a cúspide, isto é, o Presidente da República, até o mais modesto dos servidores, só pode ser a de dóceis, reverentes, obsequiosos cumpridores das disposições gerais fixas pelo Poder Legislativo, pois esta é a posição que lhes compete no Direito brasileiro.

Michel Stassinopoulos, em fórmula sintética e feliz, esclarece que, além de não poder atuar *contra legem* ou *praeter legem*, a Administração só pode agir *secundum legem*. Aliás, no mesmo sentido é a observação de Alessi, ao averbar que a função administrativa se subordina à legislativa não apenas porque a lei pode estabelecer proibições e vedações à Administração, mas também porque esta só pode fazer aquilo que a lei antecipadamente autoriza. Afonso Rodrigues de Queiróz afirma que a Administração “é a *longa manus* do legislador” e que a “atividade administrativa é a atividade de subsunção dos fatos da vida real às categorias legais”.

Repita-se que, diferente do particular, que pode fazer tudo o que a lei não veda, a Administração Pública somente pode agir segundo a legislação (arts. 1º e 37, da CRFB/88, *c/c* art. art. 2º, *caput*, da Lei nº 9.784/99).

Acontece que no Direito Tributário o princípio da legalidade recebe maior destaque e relevância, à medida que o art. 150, I, da CRFB/88, e os arts. 9º e 97, do Código Tributário Nacional – CTN – dispõem que é vedado ao Fisco Federal, Estadual, Distrital ou Municipal exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. É o que se infere dos referidos dispositivos:

Art. 150. (CRFB/88) Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Art. 9º (CTN) É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;

[...]

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Diante disso, verifica-se que para o Direito Tributário a instituição, majoração e os principais elementos do tributo devem constar expressamente do texto de lei, no seu sentido formal, tratando-se de um desdobramento do princípio da legalidade: o princípio da tipicidade fechada.

Assim, é vedado ao Fisco exigir a instituição do pagamento do *pró-labore* e o respectivo recolhimento do imposto de renda ou da contribuição previdenciária, uma vez que a legislação tributária brasileira não obriga expressamente as sociedades de advogados a fazê-lo.

O art. 12, V, f, da Lei nº 8.212/91, apenas antevê o sócio que recebe remuneração da sociedade como contribuinte obrigatório da contribuição previdenciária, senão vejamos:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

[...]

V - como contribuinte individual:

[...]

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista *que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa* urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Previsão semelhante é encontrada no art. 9º, XII, **a e c**, da IN RFB nº 971/2009:

Art. 9º Deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de contribuinte individual:

[...]

XII - **desde que receba remuneração decorrente de trabalho na empresa:**

a) o empresário individual e o titular do capital social na empresa individual de responsabilidade limitada, conforme definidos nos arts. 966 e 980-A da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

[...]

c) o sócio administrador, o sócio cotista e o administrador não-sócio e não-empregado na sociedade limitada, urbana ou rural, conforme definido na Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil);

Em outras palavras, a legislação não obriga os escritórios de advocacia ao pagamento de *pró-labore* aos seus sócios que atuam em favor da sociedade.

O que se verifica é que, uma vez pagando o *pró-labore*, este será base de cálculo do imposto de renda, quando for o caso, e da contribuição previdenciária. Inclusive, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – possui precedente nesse sentido:

ASSUNTO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. PERÍODO DE APURAÇÃO. 01/01/2009 A 31/12/2009. SOCIEDADE SIMPLES. NATUREZA JURÍDICA DOS PAGAMENTOS A SÓCIOS. CONTRATO DE SOCIEDADE. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. PAGAMENTOS EXCLUSIVAMENTE A TÍTULO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. CONDICIONAMENTO À DEMONSTRAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE LUCRO SUFICIENTE. INEXISTÊNCIA DA DESCONSTITUIÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS OU DA DESCONSTITUIÇÃO DA CONDIÇÃO DE SÓCIO. **A sociedade simples representa uma união de pessoas que decorre, preponderantemente, da junção de atributos intelectuais (intransmissíveis e irrenunciáveis) em função do desenvolvimento de uma atividade intelectual em associação, sendo secundária a sua dependência em relação ao capital investido pelos sócios. Nesse sentido, a desproporcionalidade entre capital social/cotas e o lucro auferido não deve causar espécie ou mesmo funcionar como indício de fraude. A alínea f do inciso V do artigo 12 da Lei nº 8.212/91 estabelece que os sócios são segurados obrigatórios da Previdência Social “desde que recebam remuneração”. A despeito da amplitude conceitual da remuneração, esta não se confunde com o lucro, ainda que o êxito societário decorra do labor dos sócios. Inexistindo previsão legal que imponha à sociedade a obrigação de remunerar o sócio pelo seu trabalho - decorrência natural do espectro de liberdade existente no campo da celebração do contrato de sociedade (art. 981 do CC) -, relega-se ao contato social a definição da forma em que se efetuarão os pagamentos devidos aos sócios. É claro que a Lei Tributária poderia – e talvez devesse – impor que o sócio contribuísse para o sistema de Previdência Social, tendo em vista não só o princípio da equidade na forma de participação do custeio (art. 194, V, da CF) e o princípio da solidariedade (art. 195), mas também a própria social proteção do sócio (caráter contributivo X filiação obrigatória. art. 201 da CF). Todavia, não se encontra obrigação legal de que a sociedade simples**

impute a determinado pagamento a qualidade de pró-labore e não de lucro, seja para fins civis, seja para fins tributários. Havendo a demonstração da existência de lucro, ainda que se comprove que o sócio colaborou com seu trabalho, há ampla liberdade, nos limites do contrato social, para que o pagamento se dê a título de distribuição de lucros. O § 5º do art. 201 do RPS/99 tem sentido enquanto regramento relativo ao ônus probatório, ou seja, cabe à empresa comprovar a apuração do lucro, sob pena de se considerar que o pagamento é remuneração pelo trabalho. Todavia, se houve a apresentação da demonstração de resultados, compete à autoridade fiscal analisar e, eventualmente, desconstituir as demonstrações. Enquanto não apurado o lucro, presume-se que o pagamento se deu a título remuneração, mas, uma vez apurado o lucro, não há dispositivo legal que imponha atribuir a natureza jurídica de remuneração (RESP 1224724/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/02/2011, DJe 24/02/2011). REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. Súmula nº 28 DO CARF. A representação fiscal para fins penais será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. Recurso Voluntário Provido.²

Ocorre que a Receita Federal tem adotado entendimento divergente, uma vez que na Solução de Consulta COSIT nº 120, de 17 de agosto de 2016, a Receita Federal esclareceu que o sócio que presta serviços em favor da sociedade é segurado obrigatório, na categoria contribuinte individual:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS SÓCIO. PRÓ-LABORE.
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

² BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso nº 10140.722769/2011-01. Relator: Arlindo da Costa e Silva. Brasília, 8 de outubro de 2014. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 8 out. 2014, grifo nosso.

O sócio da sociedade civil de prestação de serviços profissionais que presta serviços à sociedade da qual é sócio é segurado obrigatório na categoria de contribuinte individual, conforme a alínea “f”, inciso V, art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo obrigatória a discriminação entre a parcela da distribuição de lucro e aquela paga pelo trabalho.

O fato gerador da contribuição previdenciária ocorre no mês em que for paga ou creditada a remuneração do contribuinte individual.

Pelo menos parte dos valores pagos pela sociedade ao sócio que presta serviço à sociedade terá necessariamente natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeita à incidência de contribuição previdenciária, prevista no art. 21 e no inciso III do art. 22, na forma do §4º do art. 30, todos da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 4º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003.

Dispositivos Legais: Lei 8.212, de 1991, art.12, inciso V, alínea “f”, art. 21, art. 22, inciso III, art.30 §4º; Lei nº 10.666, de 2003; art.4º. RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999, art.201, §5º; IN RFB nº 971, de 2009, art.52, inciso I, alínea “b”, inciso III, alínea “b” e art.57, incisos I e II e § 6º (grifo nosso).

Dessa forma, pela Solução de Consulta COSIT nº 120/2016 o Fisco Federal entendeu que a sociedade de advogado deve instituir obrigatoriamente um valor a título de *pró-labore* em favor do sócio que presta serviços em seu favor, sobre o qual haverá incidência da contribuição previdenciária e, eventualmente, do imposto de renda – este caso supere a faixa de isenção.

Portanto, em que pese inexistir obrigação legal, mas para evitar conflitos com a Receita Federal, escritórios de advocacia fixam no contrato social ou em acordo de cotistas o pagamento de um valor a título de *pró-labore*, para fins de recolhimento da contribuição previdenciária. A prática da advocacia capixaba é arbitrar um montante que varia de um a dois salários mínimos por mês.

No entanto, como informado anteriormente, a instituição do *pró-labore* gera um custo fixo para o escritório de advocacia, bem como faz incidir o fato gerador da contribuição previdenciária patronal – CPP – de 20% – vinte por cento – sobre a folha de pagamento, o que pode onerar excessivamente escritórios de advocacia de pequeno porte ou que possuem elevado número de sócios.

3 CONCLUSÃO

No ato de constituição da sociedade de advogados é importante a definição da forma de participação do sócio, principalmente quanto ao modo como será remunerado pela sociedade, se em forma de participação nos lucros, *pró-labore* ou ambos.

Verificou-se que em relação à participação nos lucros, desde que obedecidos os ditames legais contábeis e tributários, não há maiores problemas na legislação, na jurisprudência e no âmbito da Receita Federal, pois o sócio beneficiário é isento do pagamento do imposto de renda e da contribuição previdenciária sobre a quantia distribuída.

Todavia, não se pode dizer o mesmo quanto ao *pró-labore*, pois existem controvérsias no âmbito da Receita Federal que precisam ser analisadas pelos sócios da sociedade de advogados.

Nesse aspecto, em que pese inexistir obrigação legal de pagamento de *pró-labore* aos sócios que prestam serviços em favor da sociedade, o Fisco Federal tem exigido a previsão de um valor a título de remuneração para os mesmos, sobre o qual incidirá a contribuição previdenciária e, eventualmente, o imposto de renda.

A escolha pelo recebimento de uma ou de ambas as verbas acima mencionadas é importante para fins de planejamento tributário da sociedade e do sócio, bem como para evitar problemas societários e fiscais.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**, 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <<https://goo.gl/tmj61R>>. Acesso em: 31 jan. 2017.

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 29 mar. 1999. Disponível em: <<https://goo.gl/k3upz4>>. Acesso em: 26 dez. 2016.

_____. Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 7 maio 1999. Disponível em: <<https://goo.gl/3FrnRd>>. Acesso em: 31 jan. 2017.

_____. Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 17 jul. 1964. Disponível em: <<https://goo.gl/4RBfWd>> Acesso em: 31 jan. 2017.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 27 out. 1996. Disponível em: <<https://goo.gl/t5ghao>>. Acesso em: 31 jan. 2017.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 17 dez. 1976, supl. Disponível em: <<https://goo.gl/Jnj9Y5>>. Acesso em: 31 jan. 2017.

_____. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 23 dez. 1988. Disponível em: <<https://goo.gl/ejF9tu>>. Acesso em: 31 jan. 2017.

_____. Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 28 dez. 1990. Disponível em: <<https://goo.gl/1Cw4XN>>. Acesso em: 31 jan. 2017.

_____. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui o Plano de Custeio, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 25 jul. 1991. Disponível em: <<https://goo.gl/tfpZLs>>. Acesso em: 31 jan. 2017.

_____. Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 25 jul. 1991. Disponível em: <<https://goo.gl/1xNzv1>>. Acesso em: 31 jan. 2017.

_____. Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994. Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 5 jul. 1994. Disponível em: <https://goo.gl/Jd8Z2c>>. Acesso em: 8 nov. 2017. Acesso em: 31 jan. 2017.

_____. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 27 dez. 1995. Disponível em: <<https://goo.gl/rAVbn5>> Acesso em: 31 jan. 2017.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 11 jan. 2002. Disponível em: <<https://goo.gl/A5KASA>>. Acesso em: 31 jan. 2017.

_____. Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015. Altera as Leis nos 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 10.823, de 19 de dezembro de 2003. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 22 jul. 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/L4fF87>>. Acesso em: 31 jan. 2017.

_____. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 15 dez. 2006. Disponível em: <<https://goo.gl/W5QFSH>>. Acesso em: 31 jan. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso nº 10140.722769/2011-01. Relator: Arlindo da Costa e Silva. Brasília, 8 de outubro de 2014. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 8 out. 2014.

_____. _____. _____. Recurso nº 19515.004005/2010-10. Relator: André Luis Marsico Lombardi. Brasília, 7 de janeiro de 2014. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 7 jan. 2014.

_____. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 17 nov. 2009, seção, p. 35. Disponível em: <<https://goo.gl/R5TdTo>>. Acesso em: 31 jan. 2017.

_____. _____. Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014. Dispõe sobre normas gerais de tributação relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 30 out. 2014, seção 1, p. 57. Disponível em: <<https://goo.gl/jaEwGc>>. Acesso em: 31 jan. 2017.

_____. _____. Solução de Consulta DISIT/SRRF05 nº 07, de 08 de abril de 2013. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 15 abr. 2013, seção, p. 36.

_____. _____. Solução de Consulta COSIT nº 120, de 17 de agosto de 2016. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 19 ago. 2016, seção 1, p. 43. Disponível em: <<https://goo.gl/NdpQdE>>. Acesso em: 31 jan. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1115136–SC, Segunda Turma. Relator: Min. Castro Meira. Brasília, 27 de março de 2012. **Diário de Justiça eletrônico**: 23 abr. 2012.

CARNEIRO, Cláudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**, 3. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**: sociedades, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 2.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**, 15. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

HARADA, Kiyoshi; HARADA, Marcelo Kiyoshi. **Código Tributário Nacional Comentado**. São Paulo: Rideel, 2012.

MARANCA, Alfredo Portinari; HIDALGO, Mauro. **Regulamento do Simples Nacional Comentado**, 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO, José Eduardo Soares. **Direito Tributário Empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**, 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2.

SCHOUEIRI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**, 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.



PONTOS RELEVANTES DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA (IRPF) DO ADVOGADO

Cecília Chaves Barboza da Silva*

Victor Marques*

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 Riscos e implicações do não recolhimento dos tributos. 3 O imposto de renda pessoa física do advogado. 4 Da novel sociedade uniprofissional como opção ao advogado autônomo – Vale a pena ser Simples. 5 Considerações Finais.

1 INTRODUÇÃO

O Sistema tributário brasileiro possui uma das maiores cargas fiscais do mundo. Sufocado em um sistema complexo e extremamente mutável, o contribuinte não consegue, muitas vezes, acompanhar a legislação e seus meandros necessários para a retidão contributiva.

Sem entender as razões que o levam a trabalhar 5 meses do ano para pagar todos os impostos devidos, revoltam-se com a situação, buscando opções de planejamentos tributários para que possam estruturar melhor suas operações e, conseqüentemente, minorar os impactos tributários, em conformidade com a lei.

Por essa razão, é comum ver contribuintes em busca de advogados e/ou contadores para que lhe auxiliem no planejamento tributário, reduzindo os encargos tributários, seja excluindo, diminuindo ou postergando o pagamento de tributos.

Contudo, muitas vezes, o próprio advogado se olvida de que ele mesmo deve fazer seu planejamento tributário, em especial o planejamento de seu Imposto de Renda, pois senão poderá pagar mais tributos do que o devido.

Assim, é justamente este o intuito do presente trabalho: auxiliar os advogados que atuam na área como autônomo, e não possuem CNPJ, a fazer

* Advogada. Pós-Graduada em Direito Fiscal na PUC-Rio - Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro/RJ. Pós-Graduada em A Fazenda Pública em Juízo na FDV - Faculdade de Direito de Vitória/ES. Graduada em Direito na FDV - Faculdade de Direito de Vitória/ES. Membro da Comissão Especial de Estudos Tributários da OAB/ES. Emails: ceciliachaves.adv@hotmail.com; advocacia@chavesbarboza.com.br.

* Advogado. Tributarista. Formado pela Universidade Federal de Viçosa (UFV). Membro da Comissão Especial de Estudos Tributários da OAB/ES. Email: victor@marquesadvocacia.com.br.

seu próprio planejamento tributário, orientando-os melhor a respeito de seus direitos e obrigações referentes à renda auferida para que possam atenuar os impactos tributários.

2 RISCOS E IMPLICAÇÕES DO NÃO RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS

A ausência de recolhimento de tributos pode trazer uma série de aborrecimentos, como autuações por parte do fisco, multas – que superam, facilmente, 100% do valor do tributo devido – além de sanções de natureza penal.

É comum aos entes públicos cruzar dados, em busca de indícios de possíveis declarações fraudulentas ou sonegações fiscais.

Com isso, pelo cruzamento de dados da Receita Federal está cada vez mais simples ao Fisco identificar a renda e o patrimônio individual de cada cidadão.

Pela função pública do advogado, somada a grande tecnologia disponível, é de extrema facilidade à Receita Federal obter os dados necessários para saber exatamente qual o trabalho e rendimento de cada advogado atuante no País.

É preciso tomar cuidado, sob pena de responder processos fiscais e criminais por sonegação, arcando com consequências desnecessárias. Cabe ao profissional se perguntar: vale o risco?

Evidentemente, a resposta será negativa, até por ser desnecessária a prática delituosa diante das demais opções disponíveis, seja pelas deduções devidas, seja pela formação de sociedade uniprofissional de advocacia ou mesmo pela composição de sociedade tradicional.

Por isso, é de extrema importância para o advogado conhecer de fato os seus direitos e obrigações para aprender a fazer um planejamento tributário efetivo, que lhe proporcione diminuir os impostos devidos dentro da legalidade.

3 O IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA DO ADVOGADO

É sabido que o IRPF se refere ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física, o qual é da competência da União Federal¹,

¹ Art. 153, inciso III, da CF/88: Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] III - renda e proventos de qualquer natureza.

tendo como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza², como base de cálculo do imposto “o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”³, e como contribuinte o titular dessa disponibilidade⁴.

Delimitando a precisão conceitual do §2º⁵, do art. 153, da Constituição da República, tal dispositivo determinou que seja tal imposto norteador pelos critérios da generalidade e universalidade – além da progressividade.

Dessa forma, para efeito prático, todo o acréscimo patrimonial dos súditos estatais, obtidos em período determinado de tempo, *a priori*, estará sujeito à incidência da mencionada tributação.

Na advocacia, não é diferente, tornando-se necessário atentar para as opções existentes na hora de declarar e estruturar sua atividade.

Infelizmente, por desconhecimento e falta de orientação, vários profissionais deixam de analisar os formatos de tributação e suas possibilidades de dedução, passando a recolher a tributação em seu maior grau, ou, pior, assumem o risco da sonegação fiscal.

Com base nas premissas apresentadas, cabe, *ab initio*, trazer algumas considerações sobre formas de arrecadação e possibilidades do advogado – pessoa física – se adequar ao melhor sistema de arrecadação disponível.

Indubitável, pois, a necessidade de o advogado autônomo saber exatamente como estruturar seu Imposto de Renda para que não seja pego na malha fina e muito menos pague tributação em valor maior do que seria devido.

Nesse sentido, o advogado autônomo será tributado normalmente pela tabela do IRPF, declarando seus rendimentos em um sistema ordinário de apuração do imposto, em que de acordo com seus rendimentos a alíquota poderá variar de isento a 27,5%, conforme se observa:

² Art. 43, do CTN: Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

³ Art. 44, do CTN.

⁴ Art. 45, do CTN.

⁵ § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

Tabela IRPF 2017 (ano-calendário 2016)⁶:

Tabela Mensal:

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15,0	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Tabela Anual:

Tabela Progressiva Anual – A partir do exercício 2017, ano-calendário de 2016:

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 22.847,76	-	-
De 22.847,77 até 33.919,80	7,5	1.713,58
De 33.919,81 até 45.012,60	15,0	4.257,57
De 45.012,61 até 55.976,16	22,5	7.633,51
Acima de 55.976,16	27,5	10.432,32

Com isso, o advogado tem as mesmas obrigações de um contribuinte normal. Mas, por ser advogado autônomo possui outros deveres e direitos específicos, os quais serão trabalhados adiante.

Mister ressaltar que, a partir do dia 1º de janeiro de 2015, entrou em vigor a Instrução Normativa nº 1.531/2014 da Receita Federal do Brasil (RFB), publicada no dia 22 de dezembro de 2014, a qual “dispõe a respeito de orientação aos contribuintes quanto à utilização do programa multiplataforma Recolhimento Mensal Obrigatório – Carnê-Leão – relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física a partir do ano-calendário de 2015”⁷.

Desse modo, com essa instrução, a partir da declaração de IRPF de 2016, ano-base 2015, tornou-se obrigatório para os advogados, assim como para os

⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas). **Subsecretaria de Tributação e Contencioso**, Receita Federal, Brasília, 23 nov. 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/xkZ44L>>. Acesso em: 8 nov. 2017.

⁷ BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa RFB nº 1.531, de 19 de dezembro de 2014. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 22 dez. 2014, seção 1, p. 17. Disponível em: <<https://goo.gl/foFkao>>. Acesso em: 8 nov. 2017.

médicos, odontólogos, fonoaudiólogos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais, psicólogos, corretor e administrador de imóveis⁸, a inclusão do CPF de todos os titulares pelo pagamento dos serviços prestados aos clientes.

Além disso, essa Instrução fez surgir um novo campo nas declarações de IRPF de 2016, o campo para preenchimento do Registro Profissional dos mencionados profissionais. Observa-se do anexo único da Instrução que o código para o advogado é o número 241.

Tal medida serve para cruzar as informações e diminuir o número de pessoas que possuem sua declaração anual de imposto de renda retidas na malha fina e, caso sejam retidas, sua liberação seja mais rápida devido ao cruzamento de informações do profissional autônomo com o tomador do serviço. Caso o profissional liberal não declare o CPF de seus clientes, o risco de ambos caírem na malha fina é muito maior.

Portanto, com a implementação da obrigatoriedade de declarar o CPF de seus clientes, surge novo requisito para os advogados autônomos e, conseqüentemente, demais profissionais liberais, a obrigação de se recolher mensalmente o IRPF por meio do Carnê-Leão.

Em que pese a Instrução prever que caso o profissional autônomo não utilize o programa do Carnê-Leão deve declarar o CPF dos titulares pelo pagamento pelos serviços por ele prestados nas Declarações de Ajuste Anual do ano-calendário a que se referirem, é muito mais prático e seguro recolher o imposto mensalmente pelo Carnê-Leão, uma vez que diminuirá bastante o risco de se esquecer de declarar o CPF de algum dos clientes obtidos ao longo do ano, ainda mais se o profissional tiver um número muito grande de clientes.

Importante destacar a existência de multa de 50% sobre quantias não arrecadadas sobre o profissional autônomo que não informar rendimentos sujeitos ao Carnê-Leão, mesmo quando tais rendimentos constarem na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física.

Dito isso, é importante que o advogado autônomo, ao apresentar sua Declaração de Ajuste Anual, se atente às informações contidas no Carnê-leão, quando devidamente utilizado, para que não haja inconsistência.

Mister frisar que o Carnê-Leão é feito pelo próprio contribuinte, por meio de um aplicativo específico disponibilizado no *site* da Receita Federal para ser baixado no computador⁹. Com isso, o aplicativo calcula o valor devido de

⁸ O corretor e administrador de imóveis foi acrescido pela Instrução Normativa RFB nº 1692, de 21 de fevereiro de 2017.

⁹ O programa Carnê-Leão 2018 pode ser baixado no site da Receita Federal: <<https://goo.gl/ZT9oPy>>.

imposto levando em consideração o rendimento do mês e a alíquota de 0% a 27,5% e gera o boleto para ser pago, isto é, gera um DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais – se o contribuinte não se enquadrar no isento. Tal DARF pode ser pago em qualquer banco, mas somente até o último dia útil do mês seguinte ao do recebimento do pagamento.

Insta salientar que, caso o contribuinte necessite de recolher o imposto em atraso, ele deverá utilizar outro programa para a emissão do DARF, uma vez que deverá se calcular a multa e os juros devidos. Tal programa se chama Sicalc.

Assim, ao se declarar o IRPF anual, será necessário apenas importar as informações prestadas no Carnê-Leão de cada mês, mas não se esquecendo de eventuais recolhimentos de impostos em atraso em que as informações foram prestadas no programa Sicalc.

Todavia, não se pode olvidar dos direitos que os contribuintes possuem de se fazer um planejamento tributário lícito para excluir, reduzir ou postergar tributos.

Sendo assim, certo é que o melhor planejamento tributário para o advogado autônomo, ou qualquer outro profissional liberal, é a correta escrituração do livro-caixa, uma vez que com a escrituração do livro-caixa o profissional autônomo recolherá seu IRPF tomando como base apenas o valor líquido de seu rendimento. Isto é, seu IRPF será apurado pelo rendimento total bruto menos as despesas dedutíveis.

Note-se que, mesmo na dinâmica ordinária, o advogado atento e bem orientado poderá realizar deduções, bastando que contabilize todas as suas receitas e despesas em um livro-caixa.

O procedimento, além de propiciar maior controle administrativo para o desenvolvimento de um planejamento organizado do profissional, é necessário para o melhor aproveitamento de sua movimentação, gerando redução do Imposto de Renda a ser recolhido.

Tal recolhimento de IRPF considerando como base somente o valor líquido do rendimento do contribuinte não poderá ocorrer com os profissionais liberais que não escriturarem o livro-caixa. Nesses casos, então, o IRPF será apurado pelo valor total bruto do rendimento do profissional autônomo, o que acarretará em um aumento do tributo a ser pago, já que o valor tributável será maior.

A primordial necessidade de os advogados autônomos terem que escriturar o livro-caixa é porque nele haverá o lançamento dos rendimentos recebidos e das despesas dedutíveis, o que proporcionará em uma redução no valor tributável.

Importante ressaltar que as principais despesas dedutíveis da base do IRPF

são, é claro, as despesas fixas e as despesas relacionadas ao exercício da função, ou seja, as despesas indispensáveis para a manutenção do seu trabalho, desde que se guarde o comprovante de todas essas despesas.

Assim, tem-se como exemplos de despesas dedutíveis as seguintes: aluguel; condomínio; IPTU; ISSQN; energia elétrica; água; telefone; internet; material de escritório; material de produtos para conservação e limpeza do local de trabalho; despesas com funcionários; honorários contábeis; benfeitorias feitas pelo profissional – locatário – mas, que é sabido que não irá receber o reembolso do proprietário do imóvel; despesas com atualização profissional, como seminários, palestras, congressos e publicações; dentre outros.

Frisa-se, pois, que além dos rendimentos e da declaração do CPF dos titulares pelo pagamento dos serviços prestados aos clientes, o profissional autônomo deverá registrar no programa do Carnê-Leão todas as despesas escrituradas no livro-caixa para que no momento do cálculo do valor devido de imposto leve em consideração todas as despesas dedutíveis e, conseqüentemente, reduza o valor devido de IRPF a ser recolhido.

Desse modo, quando bem utilizado, o programa auxilia o advogado autônomo a se organizar, não apenas pelo aproveitamento da dedução de despesas da base de cálculo do IRPF, mas também pelo controle de seu orçamento para o exercício seguinte, possuindo o histórico de seus atos financeiros.

Importa, ainda, tomar nota que, as pessoas jurídicas, ao efetuarem pagamentos ao advogado autônomo são obrigadas a reter na fonte o IRPF, o INSS e o ISS, quando for o caso. Como tais rendimentos estão sujeitos à retenção na fonte, eles não incorporam a base de cálculo do imposto devido, ou seja, não incorporam a base de cálculo do Carnê-Leão.

Por fim, interessante dizer que, antes de tudo, o advogado autônomo deverá verificar se a carga tributária que o mesmo paga como autônomo/pessoa física é mais benéfica do que se ele atuasse como pessoa jurídica, em que poderia se enquadrar no regime tributário do Simples Nacional, não havendo a necessidade do preenchimento mensal do Carnê-Leão, podendo reduzir ainda mais sua carga tributária e sem contar que os profissionais que atuam como pessoa jurídica possuem apenas a própria empresa como fonte pagadora.

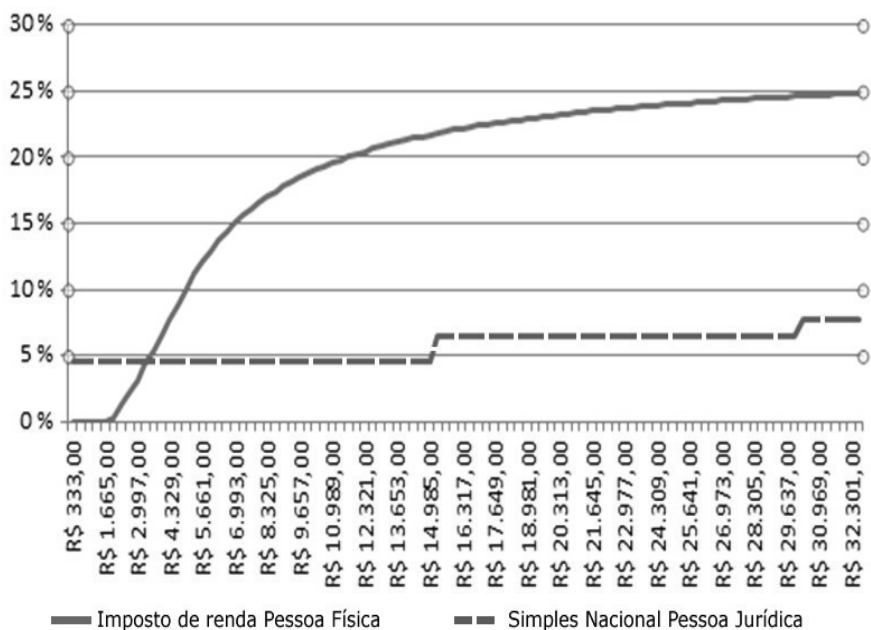
4 DA NOVEL SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL COMO OPÇÃO AO ADVOGADO AUTÔNOMO – VALE A PENA SER SIMPLES

Recentemente, a advocacia **singular** adquiriu nova opção, pois mesmo sem sócios foi possibilitado usufruir de tributação menos gravosa, tradicionalmente concedida às sociedades constituídas por dois ou mais advogados.

A modificação trazida pela Lei nº 13.247, de 2016, criou um sistema de sociedades denominadas **unipessoais**, compostas de advogado único, devidamente registradas na Ordem dos Advogados do Brasil.

É possível obter modelo de Ato Constitutivo dessas sociedades nas seccionais da OAB de todo o País, assim como auxílio aos procedimentos de registro.

O optante pela sociedade unipessoal passa a ter um CNPJ tornando-se pessoa jurídica, podendo aderir ao Simples Nacional, o que certamente impactará em seu imposto de renda. É visível pelo gráfico comparativo abaixo a diferença estabelecida entre as modalidades:



Observa-se que a carga tributária mensal é consideravelmente reduzida para os optantes do Simples Nacional.

Entretanto, a sociedade uniprofissional exige, por prudência, a contratação de Contador, sob pena da opção não trazer benefício, sendo capaz de gerar, inclusive, prejuízo.

O profissional contábil irá simplificar os cálculos, promover o devido recolhimento dos tributos e apurar os lucros existentes, procedimento necessário para a retirada não tributada, por meio de distribuição de lucros, ressaltando que a retirada pró-labore fará incidir Imposto de Renda Pessoa Física – cerca de 7,5% a 27,5%, além do que já recolhe a sociedade – não sendo vantagem.

Portanto, ao tratar de aspectos relevantes do imposto de renda da advocacia pessoal é impossível não apontar à possibilidade e viabilidade de economia por meio da adoção do sistema uniprofissional de sociedade com inclusão do profissional no Simples Nacional.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo o exposto, certo é que a cada dia que passa, a preocupação dos brasileiros aumenta em relação a se conseguir minorar os impactos tributários. E é claro que os advogados autônomos não são diferentes.

Para tanto, a melhor opção para os advogados é saber fazer um efetivo planejamento tributário pelo qual, tendo em vista os direitos e deveres do advogado, este conseguirá atenuar sua carga tributária de modo lícito, deixando de lado qualquer tipo de sonegação. Até porque, as chances de ser pego em uma eventual sonegação são enormes, visto que a Receita Federal cruza os dados, obtendo mais facilmente as informações referentes à renda e ao patrimônio individual.

Para a confecção desse planejamento tributário, deve-se levar em consideração que o advogado autônomo é tributado normalmente pela tabela do IRPF.

Por ser autônomo, possui as mesmas obrigações que um contribuinte normal e, ainda, obrigações específicas, como, por exemplo, incluir em sua declaração de IRPF o CPF de todos os titulares pelo pagamento dos serviços prestados aos clientes, assim como informar o código do registro profissional do advogado em um campo específico da declaração.

Com essas novas obrigações, tornou-se mandatório para o advogado autônomo recolher mensalmente o IRPF por meio do Carnê-Leão e declarar o CPF dos titulares pelo pagamento pelos serviços por ele prestados nas Declarações de Ajuste Anual do ano-calendário a que se referirem, sob pena de multa.

Apesar dos deveres, importante lembrar dos direitos que os advogados autônomos possuem como recolher seu IRPF tomando como base apenas o valor líquido de seu rendimento, desde que escriture corretamente seu livro-caixa.

Por isso, é necessário sempre que o advogado contabilize todas as suas receitas e despesas no livro-caixa para que possa realizar as deduções referentes às despesas fixas e às despesas relacionadas ao exercício da função, guardando sempre o comprovante de tais despesas.

Vale dizer, ao fim das considerações trazidas que o advogado autônomo, por prudência e ciência, deve verificar, com o auxílio de um contador, se mesmo depois de todas as deduções possíveis, valeria mais a pena permanecer como advogado autônomo pessoa física ou se seria mais vantajoso atuar como pessoa jurídica, se enquadrando no regime de tributação do Simples Nacional.

Fica, portanto, o alerta para que o causídico busque sempre estudar a tributação incidente e as possibilidades, visando a redução de seus custos, com uma atuação inteligente e estruturada.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <<https://goo.gl/tmj61R>>. Acesso em: 8 nov. 2017.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <<https://goo.gl/6F65Yw>>. Acesso em: 8 nov. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 1.531, de 19 de dezembro de 2014. Dispõe a respeito de orientação aos contribuintes quanto à utilização do programa multiplataforma Recolhimento Mensal Obrigatório (Carnê-Leão) relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física a partir do ano-calendário de 2015. **Diário Oficial [da] República Federativa do**

Brasil, Brasília, 22 dez. 2014, seção 1, p. 17. Disponível em: <<https://goo.gl/nC9XFE>>. Acesso em: 8 nov. 2017.

_____. _____. **IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas)**. Disponível em: <<https://goo.gl/QehzTV>>. Acesso em: 8 nov. 2017.

_____. _____. **Carnê-Leão 2017**. Disponível em: <<https://goo.gl/b3FLEj>>. Acesso em: 8 nov. 2017.



A TRIBUTAÇÃO DO REEMBOLSO DE DESPESAS RECEBIDO PELOS ESCRITÓRIOS DE ADVOCACIA

Leonardo Nunes Marques*

Reginaldo Luiz Dias*

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 O conceito de receita bruta, faturamento e preço do serviço. 3 O serviço de advocacia e o reembolso de despesa. 4 Considerações finais.

1 INTRODUÇÃO

A realização da quitação de despesas afetas ao desempenho da prestação do serviço jurídico faz parte do cotidiano dos escritórios de advocacia. Muitos dispêndios, entretanto, constituem custo do tomador do serviço. Trata-se de pagamentos realizados pelo prestador do serviço por razões de eficiência no desenvolvimento da atividade contratada ou por questões de logística.

São exemplos de despesas que se enquadram nesse cenário: custas processuais, honorários periciais, honorários de escritórios correspondentes, despesas com viagens para fins de realização de audiências, sustentações orais etc.

Os escritórios de advocacia, com efeito, são, invariavelmente, reembolsados, posteriormente, haja vista o fato de que as mencionadas despesas não se traduzem em custo da atividade jurídica, nem estão embutidos no conceito de preço do serviço prestado.

Alguns autos de infração lavrados pela Receita Federal do Brasil, bem como acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, todavia, contêm a tese de que os valores recebidos a título de reembolso de despesas caracterizam receita dos escritórios de advocacia e preço do respectivo serviço jurídico, razão pela qual estariam sujeitos à tributação.

* Mestre em Direito Tributário pela Universidade Cândido Mendes do Rio de Janeiro – UCAM-RJ. Pós-graduado em Direito Material e Processual Tributário pelo IBET. Pós-graduando em Direito Penal Econômico pelo IBCCRIM. Professor universitário. Presidente da Comissão Especial de Estudos Tributários da OAB/ES - Advogado em Vitória/ES. leonardo@brumadv.com.br.

* Especialista em Direito Tributário pela UNIFOA – Especialista em Direito Civil e Processual Civil pela UNESC - Membro da Comissão Especial de Estudos Tributários da OAB/ES - Advogado em Vitória/ES. regidias@terra.com.br.

Nesse contexto, mostra-se relevante o aprofundamento do estudo da natureza jurídica dos reembolsos de despesas e a análise da procedência da sua inclusão na base de cálculo do PIS, da COFINS, do IRPJ, da CSLL e do ISS.

2 O CONCEITO DE RECEITA BRUTA, FATURAMENTO E PREÇO DO SERVIÇO

A legislação pátria estruturou dois regimes ordinários¹ de tributação para o IRPJ e para a CSLL, quais sejam, o do lucro real e o do lucro presumido. Há, ademais, o modelo aplicado às micro e pequenas empresas denominado SIMPLES NACIONAL².

O debate que se trava no presente artigo, todavia, não se aplica ao IRPJ e à CSLL apurados na sistemática do lucro real, haja vista que eventual inclusão dos valores recebidos a título de reembolso no grupo das receitas auferidas pela pessoa jurídica pode ser neutralizada pelo lançamento das despesas reembolsadas como custo da sociedade.

A análise em questão repercute, de fato, na apuração dos tributos cuja base de cálculo seja identificada pela legislação como o faturamento, a receita bruta ou o preço do serviço.

Nesse rol se encontram o IRPJ³ e a CSLL⁴ regidos pelo regime do lucro

¹ Art. 1º, da Lei nº 9.430/96: “Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.”

² Art. 3º, da LC nº 123/06: “Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ; [...]III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; [...] VIII - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.”

³ Art. 15, da Lei nº 9.249/95: “Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.”

⁴ Art. 20, da Lei nº 9.249/95: “Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá a 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a 32% (trinta e dois por cento).”

presumido e do SIMPLES NACIONAL⁵, o PIS⁶ ⁷ e a COFINS⁸ ⁹, na sistemática da cumulatividade e da não-cumulatividade, e o ISS¹⁰.

No tocante ao conceito de faturamento e de receita bruta das pessoas jurídicas prestadoras de serviços, calha destacar que o Supremo Tribunal Federal – RE 390.840, 358.273 e 390.840¹¹ – pacificou o entendimento de que, para fins

⁵ Art. 18, da LC nº 123/06: “Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante a aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º. [...] § 3º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota efetiva determinada na forma do caput e dos §§ 1o, 1o-A e 2o deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irretroatível para todo o ano-calendário.”

⁶ Art. 3º, da Lei nº 9.715/98: “Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.”

⁷ Art. 1º, da Lei nº 10.637/02: “Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. § 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.”

⁸ Art. 3º, da Lei nº 9.718/98: “Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.”

Art. 12, do Decreto-Lei nº 1.598/77: “Art. 12. A receita bruta compreende: I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - o preço da prestação de serviços em geral; III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.”

⁹ Art. 1º, da Lei nº 10.833/03: “Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. § 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976”.

¹⁰ Art. 7º, da LC nº 116/03: “Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.”

¹¹ “CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 390.840, Tribunal Pleno. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 9 de novembro de 2005. **Diário de Justiça**: 15 ago. 2006.”

de incidência do PIS e da COFINS no regime da cumulatividade, o primeiro e o segundo coincidem e correspondem ao produto da “venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços”.

Após a edição da Emenda Constitucional nº 20/98, o Texto Constitucional passou a admitir uma ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS, a qual foi veiculada pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, responsáveis pela instituição do regime não-cumulativo das aludidas contribuições.

Nos termos do parágrafo 1º, do art. 3º, dos mencionados diplomas normativos, a base de cálculo dos tributos em questão passou a ser o total das receitas da pessoa jurídica, o que “[...] compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”.

O art. 12, do Decreto-Lei nº 1.598/77, por sua vez, relaciona as rubricas abrangidas pelo conceito de receita bruta:

Art. 12. A receita bruta compreende:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Para o estudo pretendido, com efeito, interessam os institutos previstos nos incisos II e IV, do artigo transcrito.

A propósito do conteúdo do inc. II, do art. 12, do Decreto-Lei nº 1.598/77, cumpre trazer à colação a redação do art. 7º, da LC nº 116/03, com o seguinte teor: Art. 7º “A base de cálculo do imposto é o preço do serviço”.

Desse modo, a legislação em vigor elege como base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos devidos pelos escritórios de advocacia o preço da prestação do serviço e as receitas da atividade principal da sociedade adicionados de todas as demais receitas da pessoa jurídica. Em suma, a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte constitui a base econômica de incidência das mencionadas contribuições.

Impera investigar, portanto, o conceito jurídico mais abrangente do termo receita.

Sob o prisma contábil, cumpre destacar a definição veiculada pelo item 7, da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.412/12:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.¹²

Responsável pela revogação da Resolução nº 1.412/12 e com início de vigência previsto para 1º de janeiro de 2018, a resolução que aprovou a NBC TG 47/16 contém a seguinte conceituação:

Receita – Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.¹³

As normas contábeis transcritas, em resumo, permitem extrair o seguinte conceito para o termo receita: ingresso de benefícios econômicos, ou seja, entrada de valores, aumento no ativo ou diminuição no passivo, que repercutam no incremento do patrimônio líquido da pessoa jurídica, salvo o proveniente dos aportes dos sócios.

Andrade Filho (2009), em termos jurídicos tributários, afirma que:

As receitas são os valores positivos que ingressam no patrimônio social, sob a forma de bens e direitos e de reduções de obrigações e que irão compor o acréscimo patrimonial ao cabo de determinado período de tempo, segundo o direito aplicável.¹⁴

¹² CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.412, de 26 de outubro de 2012. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 12 nov. 2012. Disponível em: <<https://googl/QVNFqR->>. Acesso em: 8 nov. 2017.

¹³ Id. Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG nº 47, de 25 de novembro de 2016. Aprova a NBC TG 47 que dispõe sobre a receita de contrato com cliente. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, seção 1, 22 dez. 2016. Disponível em: <<https://googl/YBh8b->>. Acesso em: 8 nov. 2017.

¹⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 43.

De antemão, é possível constatar que o termo receita abarca não apenas o ingresso financeiro, como também os bens e os direitos capazes de aumentar o ativo ou de reduzir o passivo da sociedade. Foca-se, entretanto, na primeira categoria, haja vista a sua pertinência para o estudo pretendido.

Ataliba (1978), de forma ainda mais didática, reforça a noção de que, no tocante aos ingressos de valores, apenas configura receita a entrada que passa a pertencer à pessoa jurídica:

O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe.¹⁵

Por imposição do princípio da capacidade contributiva¹⁶, os eventos deflagrações da obrigação tributária devem possuir expressão econômica. Significa dizer que a expropriação estatal somente pode atingir a riqueza nova e própria gerada pelo contribuinte. Desse modo, tão somente os ingressos de valores que permanecem no patrimônio da pessoa jurídica estão aptos a ensejar a incidência da norma tributária.

Martins (2005)¹⁷ compartilha do entendimento de que o princípio da capacidade contributiva impõe que só o ingresso de recursos que passe a fazer parte do patrimônio do contribuinte pode ser tido como receita:

Etimologicamente, receita significa a quantia recebida, apurada ou arrecadada, que acresce ao conjunto de rendimentos da pessoa física, em decorrência direta ou

¹⁵ ATALIBA, Geraldo. **Estudos e Pareceres de Direito Tributário**. São Paulo: RT, 1978. v. 1, p. 88.

¹⁶ Art. 145, § 1º, da CF/88: “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

¹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. PIS e COFINS – Não incidência sobre reembolso feito pela Eletrobrás, com recursos da CDE (Lei 10.438/02 e Decreto 4541/02) às usinas termelétricas, do custo do carvão mineral nacional utilizado como combustível - Sua não inclusão no conceito de receita, base de cálculo das contribuições objeto do art. 195, I, “b” da CF devidas pela usina - Tributação que, ademais, violaria a política pública estabelecida para o setor (Lei 10.312/01, que submete a receita bruta do fornecedor desse combustível à alíquota zero, Lei 10.438/02 e decreto 4541/02). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 122, 2005, p. 132.

indireta da atividade por ela exercida. Salienta, entretanto, a doutrina, que nem toda entrada é receita. Só pode ser tido como receita o ingresso de recursos que passe a fazer parte do patrimônio do contribuinte. O simples registro na contabilidade de uma empresa não é fator que demonstre a existência de capacidade contributiva – limite imposto à instituição de tributos, inclusive de contribuições sociais, que tem como fato gerador elemento denotador dessa capacidade, como é o caso do conceito de receita.

Minatel (2005) destaca com propriedade a característica inafastável da definitividade do ingresso para fins de enquadramento no conceito de receita:

[...] nem todo ingresso tem natureza de receita, sendo imprescindível para qualificá-lo o caráter de ‘definitividade’ da quantia ingressada, o que não acontece com valores só transitados pelo patrimônio da pessoa jurídica, pois são por ela recebidos sob condição, ou seja, sob regime jurídico, o qual, ainda que lhe dê momentânea disponibilidade, não lhe outorga definitiva titularidade, pelo fato de os recursos adentrarem o patrimônio carregando simultânea obrigação de igual grandeza.¹⁸

O Supremo Tribunal Federal, na oportunidade em que foi instado a se manifestar sobre a incidência do PIS e da COFINS sobre a transferência de créditos de ICMS a terceiros, deteve-se na análise jurídica do termo receita e externou o seguinte entendimento:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

[...]

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o

¹⁸ MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP, 2005, p. 100.

conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.¹⁹

O voto da ministra Rosa Weber evidencia a compreensão de que o vocábulo receita pressupõe a incondicional incorporação do recurso objeto da entrada ao patrimônio da pessoa jurídica. Transcreva-se o respectivo trecho:

Com a EC 20/1998, que deu nova redação ao art. 195, inciso I, da Lei Maior, passou a ser possível a instituição de contribuição para o financiamento da Seguridade Social alternativamente sobre o faturamento ou a receita (alínea “b”), conceito este mais largo, é verdade, mas nem por isso uma carta em branco nas mãos do legislador ou do exegeta. Trata-se de um conceito constitucional, cujo conteúdo, em que pese abrangente, é delimitado, específico e vinculante, impondo-se ao legislador e à Administração Tributária. Cabe ao intérprete da Constituição Federal defini-lo, à luz dos usos linguísticos correntes, dos postulados e dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais sobressai o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF).

Pois bem, o conceito constitucional de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da CF, não se confunde com o conceito contábil.

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 606.107-RS, Tribunal Pleno. Relator: Min. Rosa Weber. Brasília, 22 de maio de 2013. **Diário de Justiça eletrônico**, n. 231, 25 nov. 2013.

Isso, aliás, está claramente expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Não há, assim, que buscar equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário.

Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. Trata-se, apenas, de um ponto de partida. Basta ver os ajustes (adições, deduções e compensações) determinados pela legislação tributária. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário.

Conforme adverte José Antonio Minatel: “há equívoco nessa tentativa generalizada de tomar o registro contábil como o elemento definidor da natureza dos eventos registrados. O conteúdo dos fatos revela a natureza pela qual espera-se sejam retratados, não o contrário”¹.

Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, a receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, na esteira da clássica definição que Aliomar Baleeiro cunhou acerca do conceito de receita pública: “Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.”

Ricardo Mariz de Oliveira especifica ser a receita “algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio”, constituindo um “dado positivo para a mutação patrimonial”.

Em síntese, pode-se afirmar que não constituem receita tributável os valores que apenas transitam contabilmente pela empresa sem se incorporar positivamente ao seu patrimônio. Nem todo ingresso de recursos, portanto, configura, sob o aspecto jurídico tributário, receita da pessoa jurídica. Para isso é necessário que o ingresso seja definitivo. A entrada de moeda deve se incorporar

ao patrimônio do contribuinte de forma incondicional, isto é, impõe-se que o ingresso não esteja vinculado a uma obrigação de igual grandeza.

Preço do serviço, por sua vez, constitui receita que tem por objetivo remunerar a tarefa desempenhada. Trata-se de pagamento realizado por alguém como retribuição pelo trabalho desenvolvido por outrem. Nesses termos, além de se traduzir em ingresso de valores, constitui contraprestação direta pelo serviço desenvolvido.

O ministro Luiz Fux, quando ainda integrava o Superior Tribunal de Justiça, proferiu voto elucidativo acerca do conceito de preço do serviço. Na oportunidade, dissociou tal rubrica dos meros ingressos de valores no caixa do prestador do serviço e externou o entendimento de que o preço do serviço se traduz na importância a que faz jus o prestador pelos serviços que presta e que incrementa o patrimônio da pessoa jurídica:

A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, consoante disposto no art. 9º, caput, do Decreto-Lei no 406/68. Para fins de tributação pelo imposto municipal, preço do serviço é a contraprestação que o tomador ou usuário do serviço deve pagar diretamente ao prestador, vale dizer, o valor a que o prestador faz jus, pelos serviços que presta.
[...]

A perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência - base de cálculo - do ISS não é o volume de recursos financeiros que ingressa no caixa das empresas, mas tão-só aquela espécie de ingressos que pode ser classificada como receita do prestador, proveniente da efetiva prestação de serviços.

Destarte, faz-se mister distinguir os conceitos de ingresso (ou entrada) e de receita, posto que diversos em essência e natureza jurídica, produzindo diferentes efeitos.

Sob a perspectiva jurídica, as receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o; os ingressos, a seu turno, envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros, não importando modificação no patrimônio de quem os recebe, mas antes mero trânsito para posterior entrega a quem pertencerem. Assim, são tributáveis pelo ISS tão-somente as receitas decorrentes da prestação de serviços, posto ser a atividade desenvolvida exclusivamente por elas remunerada,

consubstanciando o pagamento da prestação contratual correspondente. As entradas que não provocam incremento no patrimônio representam mera passagem de valores. São somas a serem repassadas a terceiros, que não implicam qualquer modificação no patrimônio da empresa, não constituindo fato gerador do tributo.²⁰

Ingresso é gênero do qual receita é espécie. Dentre as espécies, as entradas que se incorporam de forma definitiva ao patrimônio da pessoa jurídica constituem receitas.

Logo, seja para fins de incidência dos tributos federais mencionados, seja para fins de exigência do ISS, os ingressos de recursos aptos a serem inseridos da base de cálculo das exações em questão, devidas pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços, são apenas aqueles que definitivamente integram o patrimônio do prestador, ou seja, sem reservas ou condições.

3 O SERVIÇO DE ADVOCACIA E O REEMBOLSO DE DESPESA

A advocacia é desempenhada, dentre outras tarefas, por meio da elaboração de pareceres e orientações jurídicas e da atuação no contencioso judicial ou administrativo, esta última concretizada por meio da confecção de peças processuais, participação em audiências, sustentações orais etc.

O serviço de advocacia compreende privativamente a defesa dos interesses do cidadão perante o Poder Judiciário, bem como as atividades de consultoria, assessoria e direção jurídicas²¹. Na consecução de tais tarefas, em especial na seara contenciosa, o advogado atua em nome do tomador do serviço. Trata-se de uma relação jurídica de mandato²².

Nos termos do art. 653, do Código Civil: “Opera-se o mandato quando alguém recebe de outrem poderes para, em seu nome, praticar atos ou administrar interesses. A procuração é o instrumento do mandato”.

²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 788.594-MG, Primeira Turma. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 6 de fevereiro de 2007. **Diário de Justiça**: 8 mar. 2007, p. 167.

²¹ Art. 1º, incs. I e II, da Lei nº 8.906/94: “Art. 1º São atividades privativas de advocacia: I - a postulação a órgão do Poder Judiciário e aos juizados especiais; II - as atividades de consultoria, assessoria e direção jurídicas.”

²² Art. 5º, § 3º, da Lei nº 8.906/94: “Art. 5º O advogado postula, em juízo ou fora dele, fazendo prova do mandato. [...] § 3º O advogado que renunciar ao mandato continuará, durante os dez dias seguintes à notificação da renúncia, a representar o mandante, salvo se for substituído antes do término desse prazo.”

No desenvolvimento do serviço de advocacia, com efeito, o advogado atua por conta e ordem do contratante. Não raras vezes, o prestador do serviço realiza pagamentos de contas de titularidade do tomador, por razões de eficiência no desenvolvimento da atividade contratada ou por questões de logística.

A título exemplificativo, mencionam-se as despesas processuais. O art. 82, do Código de Processo Civil²³, assevera que tal encargo se traduz em custo da parte litigante, ou seja, do tomador do serviço. Frequentemente, todavia, o prestador promove a quitação de tais despesas com o objetivo de otimizar o cumprimento da obrigação, seja em razão do conhecimento empírico do procedimento, seja com o objetivo de impedir a frustração do dever imposto, ou mesmo por comodidade.

Além das despesas processuais, diversos outros custos são cotidianamente suportados pelo prestador do serviço jurídico, porém constituem obrigação do tomador, seja por previsão legal, seja por estipulação contratual, tais como os honorários periciais, os honorários de escritórios correspondentes, os dispêndios com viagens para fins de realização de audiências, sustentações orais etc.

As mencionadas rubricas não constituem insumos da atividade advocatícia, ao contrário dos valores incorridos com o pagamento de aluguel do imóvel em que atua o profissional, a remuneração de funcionários, a compra de móveis e equipamentos destinados ao escritório etc.

Tendo em vista que, a despeito de saldadas pelo mandatário, tais obrigações são de titularidade do mandante, os arts. 675²⁴, 677²⁵ e 681²⁶, do CC, impõem a este último o dever de reembolsar aquele.

O serviço de advocacia é remunerado por honorários convencionados, arbitrados ou de sucumbência²⁷. Eis o preço do serviço de advocacia: a importância a que o advogado faz jus pelo desenvolvimento do seu trabalho jurídico.

Os valores despendidos pelos escritórios de advocacia com a quitação de custas judiciais, honorários periciais, honorários de escritórios correspondentes e despesas de viagens, são custos que, a despeito de relacionados à prestação do serviço jurídico, são de titularidade do tomador do serviço.

²³ “Art. 82. Salvo as disposições concernentes à gratuidade da justiça, incumbe às partes prover as despesas dos atos que realizarem ou requererem no processo, antecipando-lhes o pagamento, desde o início até a sentença final ou, na execução, até a plena satisfação do direito reconhecido no título.”

²⁴ “Art. 675. O mandante é obrigado a satisfazer todas as obrigações contraídas pelo mandatário, na conformidade do mandato conferido, e adiantar a importância das despesas necessárias à execução dele, quando o mandatário lho pedir.”

²⁵ “Art. 677. As somas adiantadas pelo mandatário, para a execução do mandato, vencem juros desde a data do desembolso.”

²⁶ “Art. 681. O mandatário tem sobre a coisa de que tenha a posse em virtude do mandato, direito de retenção, até se reembolsar do que no desempenho do encargo despendeu.”

²⁷ Art. 22, da Lei nº 8.906/94: “Art. 22. A prestação de serviço profissional assegura aos inscritos na OAB o direito aos honorários convencionados, aos fixados por arbitramento judicial e aos de sucumbência.”

Os honorários do perito, fixados pelo juiz da causa, inegavelmente constituem obrigação da parte litigante. É inconcebível que, tal como as demais despesas processuais, a remuneração do perito do juízo seja considerada custo do escritório de advocacia. O mesmo se pode afirmar em relação aos honorários devidos a um escritório correspondente contratado, mediante a intermediação do escritório original e com autorização do tomador do serviço, para a realização de uma tarefa complementar à originalmente pactuada, tal como a realização de protocolos de peças em outra comarca, obtenção de cópias do processo etc. Esse raciocínio também se aplica às despesas com viagens para outras comarcas, especialmente em razão da imprevisibilidade relativa ao montante a ser despendido, algumas vezes superior ao próprio valor dos honorários advocatícios ajustados, ou mesmo relativa a sua efetiva necessidade.

O parágrafo 3º, do art. 35, do Código de Ética da OAB, em vigor, a propósito, estabelece a obrigação de previsão contratual da forma de se operar os reembolsos de despesas dessa natureza:

Art. 35. Os honorários advocatícios e sua eventual correção, bem como sua majoração decorrente do aumento dos atos judiciais que advierem como necessários, devem ser previstos em contrato escrito, qualquer que seja o objeto e o meio da prestação do serviço profissional, contendo todas as especificações e forma de pagamento, inclusive no caso de acordo.

[...]

§ 3º A forma e as condições de resgate dos encargos gerais, judiciais e extrajudiciais, inclusive eventual remuneração de outro profissional, advogado ou não, para desempenho de serviço auxiliar ou complementar técnico e especializado, ou com incumbência pertinente fora da Comarca, devem integrar as condições gerais do contrato.

Os reembolsos das despesas que não configuram insumos da atividade do prestador, portanto, não se inserem no preço do serviço de advocacia.

Aliás, vale destacar a importância de o contrato de advocacia definir, de forma clara e inequívoca, qual é o serviço profissional contratado e a sua remuneração, bem como os encargos cujo ônus pertence ao contratante.

O Superior Tribunal de Justiça, reiteradas vezes²⁸, manifestou-se pela não inclusão dos reembolsos de despesas na base de cálculo do ISS. A despeito de os cenários fáticos não envolverem a atividade de advocacia, os precedentes são inteiramente aplicáveis a ela. Transcreva-se, em razão da maior proximidade com o tema debatido, a ementa do acórdão proferido no julgamento do REsp 788.594:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. BASE DE CÁLCULO. REEMBOLSO DE DESPESAS DE VIAGEM, ALIMENTAÇÃO E ESTADA DE EMPREGADOS QUANDO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM OUTRA LOCALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DO ISSQN.

1. A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, consoante disposto no art. 9º, caput, do Decreto-Lei no 406/68.
2. Destarte, o preço do serviço é a contraprestação que o tomador ou usuário do serviço deve pagar diretamente ao prestador, vale dizer, o valor a que o prestador faz jus, pelos serviços que presta.
3. Consectariamente, as despesas realizadas com viagens, alimentação e estada de funcionários, para prestação do serviço em localidade diversa do estabelecimento do prestador, ostentam natureza indenizatória em virtude do repasse ao contratante para posterior reembolso, não integrando a remuneração pelo serviço prestado, porquanto não realizadas em favor de quem as efetuou.

²⁸ “TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. BASE DE CÁLCULO. ATIVIDADE DE POSTAGEM E ENTREGA REALIZADA PELA ECT. SERVIÇOS NÃO PRESTADOS PELA DEVEDORA TRIBUTÁRIA. DESPESAS REFERENTES A VALORES QUE SERÃO REPASSADOS A TERCEIRO E POSTERIORMENTE REEMBOLSADOS. NÃO-INCIDÊNCIA DO ISSQN.

1. “A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, não sendo possível incluir nesse valor importâncias que não serão revertidas para o prestador, mas simplesmente repassadas a terceiros, mediante posterior reembolso” (REsp 621067/SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ 25.04.2007).

2. Agravo Regimental não provido.

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo nº 848.626-RJ, Segunda Turma. Relator: Min. Herman Benjamin. Brasília, 18 de setembro de 2007. **Diário de Justiça**: 7 fev. 2008, p. 1)”

“TRIBUTÁRIO – ISS – BASE DE CÁLCULO – SERVIÇO DE TRANSPORTE - DESPESAS REEMBOLSÁVEIS - DEDUÇÃO - POSSIBILIDADE.

1. Consoante a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça as despesas necessárias à prestação de serviço que não importem na atividade-fim do prestador são excluídas da base de cálculo do tributo. Precedentes.

2. Hipótese em que o transportador efetua despesas em nome dos tomadores do serviço, que serão posteriormente reembolsadas. Dedução da base de cálculo do ISS.

3. Recurso especial não provido.

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.080.161-SP, Segunda Turma. Relator: Min. Eliana Calmon. Brasília, 2 de abril de 2009. **Diário de Justiça eletrônico**: 29 abr. 2009)”

4. É cediço na jurisprudência da Corte que somente os gastos com a própria atividade são objeto de tributação pelo ISS, não podendo ser deduzidos para a apuração do resultado, sob pena de o preço do serviço deixar de ser a receita bruta a ele correspondente.
5. Outrossim, não podem ser considerados como referidos valores os recebidos de outrem para adimplir obrigações (não do prestador) de terceiro, cujo negócio é por aquele administrado, sob pena de não se distinguir o conceito de despesa com o de custo da prestação do serviço, e de valores pertencentes a terceiros.
6. Precedentes: REsp 411580/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 08/10/2002; REsp 618772/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 19/12/2005; REsp 224813/SP, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ 07/12/1999.
7. Recurso especial desprovido.²⁹

Observe-se que os reembolsos dos dispêndios incorridos pelo prestador do serviço com viagens, ainda que para fins de cumprimento do objeto do contrato, foram considerados não inseridos no preço do serviço e, por decorrência, não incluídos na base de cálculo do ISS.

O reembolso de despesa também não caracteriza receita do prestador do serviço. Conforme já adiantado, o vocábulo receita pressupõe a incondicional incorporação do recurso objeto da entrada ao patrimônio da pessoa jurídica.

Para Minatel (2005)³⁰ o reembolso de despesas não configura nova riqueza auferida, mas recomposição patrimonial, haja vista que:

[...] seu efeito econômico é de mera recomposição do patrimônio anteriormente desfalcado, ou recomposição da mesma disponibilidade preexistente, não caracterizando nova riqueza auferida, tampouco é proveniente de remuneração de esforço, direito ou atividade [...]
A recuperação de custo ou despesa pode ser equiparada aos efeitos da indenização, pela similitude no caráter de recomposição patrimonial, guardadas as demais peculiaridades que tipificam os demais eventos.

²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 788.594-MG, Primeira Turma. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 6 de fevereiro de 2007. **Diário de Justiça**: 8 mar. 2007, p. 167.

³⁰ MINATEL, op. cit., p. 218-219.

O reembolso recebido pelo escritório de advocacia não possui conotação de riqueza nova porque corresponde exatamente ao montante despendido por conta e ordem de terceiro, no cumprimento do mandato outorgado. Trata-se de ressarcimento pelo cumprimento de obrigação de outrem e que, por isso, não caracteriza acréscimo do patrimônio de quem o recebe.

Desse modo, tomar tal rubrica como base para a tributação consistiria flagrante violação ao princípio da capacidade contributiva, comando constitucional que afasta da incidência fiscal os fatos sem expressão econômica.

É inquestionável que o evento auferir receita destinada a saldar a despesa incorrida em nome de terceiro não contém, para aquele que o experimenta, qualquer conotação econômica, o que conduz à conclusão pela inconstitucionalidade da pretensão de o classificar como fato imponible. Não se trata de fato que faz presumir que o contribuinte que o concretiza possui riqueza capaz de lhe compelir a contribuir para o financiamento dos gastos públicos.

Acerca do princípio da capacidade contributiva, Carrazza (2006) esclarece com propriedade que tal comando constitucional impõe ao legislador que apenas eleja eventos economicamente relevantes como fatos geradores de obrigações tributárias:

Com efeito, a hipótese de incidência dos impostos deve descrever fatos que façam presumir que quem os pratica, ou por eles é alcançado, possui capacidade econômica, ou seja, os meios financeiros capazes de absorver o impacto deste tipo de tributo.

Assim, o legislador tem o dever, enquanto descreve a **hipótese de incidência** e a **base de cálculo** dos impostos, de escolher fatos que exibam conteúdo econômico.³¹

No cenário sob análise, o proveito econômico é, de fato, experimentado por aquele que auferir tais valores como remuneração pelo serviço que presta. Tal como o Poder Judiciário, em relação às custas processuais. O perito, no tocante aos honorários periciais. O advogado correspondente, no concernente aos honorários que lhe são pagos. A empresa aérea, no que diz respeito às passagens adquiridas etc. Estes, portanto, são os potenciais realizadores dos fatos geradores objeto da tributação.

³¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 92.

O precedente do Supremo Tribunal Federal que excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS (RE 574.706³²), a propósito, adotou tese similar à aplicável no presente debate. Na ocasião, a Corte Suprema externou entendimento de que os ingressos de recursos que apenas transitam na contabilidade da pessoa jurídica sem, de fato, integrarem definitivamente o seu patrimônio, não constituem receita tributável.

Merecem destaque duas oportunidades em que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda enfrentou o tema. Na primeira delas, ocorrida no ano de 2012, o aludido órgão de julgamento reconheceu que o reembolso de pagamentos realizados para a quitação de custas processuais, fotocópias e impressões não integram o faturamento dos escritórios de advocacia:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2006

[...]

VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE REEMBOLSO DE DESPESAS PROCESSUAIS - NATUREZA JURÍDICA.

Para fins de incidência da COFINS, não integra o faturamento os valores recebidos pela pessoa jurídica a título de reembolso de despesas financeiras decorrentes dos encargos com despesas processuais decorrentes do pagamento de custas processuais, fotocópias e impressões,

³² “EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706, Tribunal Pleno. Relator: Min. Cármen Lúcia. Brasília, 15 de março de 2017. **Diário de Justiça eletrônico**, n. 223, 2 out. 2017)”.

os quais não integram o objeto social do escritório de advocacia.³³

O conselheiro relator pôs em evidência o fato de que os escritórios de advocacia não possuem como objeto social atividade compatível com a natureza das despesas reembolsadas, razão pela qual o seu ressarcimento não poderia ser considerado faturamento do prestador de serviços jurídicos:

Entendo que apesar do posicionamento em sentido diverso adotado pela Receita Federal do Brasil e reproduzida em pelo menos duas ocasiões ao logo deste processo administrativo, não se tratam esses valores de faturamento do escritório, mas sim meros reembolsos de despesas que não podem ser considerados prestação de serviços da sociedade advocatícia, mormente porque o exercício da advocacia é incompatível com qualquer procedimento de mercantilização^[1]. Do mesmo modo, também não podem funcionar as sociedades de advogados que apresentem forma ou características mercantis ou que realizem atividades estranhas à advocacia^[2].

Desta feita, a realização de impressões e fotocópias de documentos não pode e nem deve ser considerada inerente à prestação de serviços de advocacia, posto que são incompatíveis com o exercício da advocacia e não podem ser praticadas pelo escritório com o fim de obtenção de receita. Corroborando as razões acima expendidas tem-se que o objeto da sociedade consiste única e exclusivamente no exercício da advocacia, com colaboração para a prestação destes serviços e divisão dos respectivos honorários advocatícios e despesas daí provenientes.

Em decisão mais recente, todavia, a segunda instância de julgamento das demandas administrativas de nível federal decidiu, por voto de qualidade, que os reembolsos de despesas integram a receita bruta dos escritórios de advocacia:

³³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 11080.009426/2008-683, Terceira Turma Especial. Relator: Jorge Victor Rodrigues. Brasília, 22 de agosto de 2012. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 22 ago. 2012.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2005, 2006

[...]

LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracteriza-se como omissão a falta de registro de receita, ressalvada à pessoa jurídica a prova da improcedência, oportunidade em que a autoridade determinará o valor dos tributos a serem lançados de acordo com o sistema de tributação a que estiver submetida no período de apuração correspondente.

Os reembolsos de despesas ou de custos integram a receita bruta, ou seja, a receita bruta é representada pelo valor total contratado (honorários e reembolsos).³⁴

Segundo o entendimento do conselheiro relator, em sentido contrário a toda exposição tecida no presente artigo, os dispêndios com custas judiciais, honorários periciais, viagens etc., são despesas operacionais³⁵ dos escritórios de advocacia, já que são necessários ao cumprimento do seu objeto social, de maneira que os respectivos reembolsos constituem receita de tais prestadores de serviço:

Nesse sentido há que se ressaltar que para alcançar o objeto social da Recorrente, qual seja, prestação de serviços advocatícios, é usual ou normal no exercício de suas atividades entendendo-se como necessárias as pagas ou incorridas para sua realização que incorra em despesas em razão da referida prestação de serviços advocatícios, que após descontadas da receita nos termos legais, resultam no lucro objeto de tributação, caso adotasse a tributação com base no lucro real. Em outras palavras, as despesas indicadas na peça de defesa são essenciais ao cumprimento do objeto social da Recorrente.

³⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 15504.008239/2009-71, Terceira Turma Especial. Relator: Carmen Ferreira Saraiva. Brasília, 25 de novembro de 2014. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 25 nov. 2012.

³⁵ Art. 299, do Decreto nº 3.000/99: “Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47). § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º). § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).”

Por outro lado, é descabido o argumento de afastar estas despesas como se de outrem fossem, já que todas elas são inerentes à prestação de serviços advocatícios em questão, ou seja, despesas necessárias ao alcance do fim social da Recorrente. Em que pese a alegação de que há cláusula contratual estabelecida entre a Recorrente e os clientes de que as despesas correrão por conta destes últimos, é relevante observar o que dispõe art. 123 do Código Tributário Nacional, em relação às convenções particulares:

[...]

Assim, não é lícito à Recorrente considerar que as despesas listadas na pela recursal são por elas adimplidas por conta e ordem de outrem do ponto de vista tributário, mas tão somente do ponto de vista contratual, atinente ao Direito Civil.

Nesse sentido, o ingresso de valores recebidos pela Recorrente dos clientes, para fazer face a estas custas e despesas análogas, despesas com advogados correspondentes, despesas com viagens, despesas com deslocamento e despesas incorridas na condução do processo que, repise-se são despesas inerentes e necessárias ao êxito do fim social da Recorrente, devem ser consideradas integrantes de sua receita bruta.

Contra o aludido acórdão foi interposto recurso especial pelo contribuinte, que ainda aguarda apreciação.

Acredita-se, entretanto, com fundamento nos argumentos suscitados ao longo do presente estudo, que a decisão será revertida na Câmara Superior de Recursos Fiscais ou, na pior das hipóteses, no âmbito do Poder Judiciário.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A não caracterização do reembolso de despesa como preço do serviço ou receita do prestador dependerá da natureza do custo repassado ao tomador.

Logo, se se tratar de dispêndio com a aquisição de insumos do serviço de advocacia, ou seja, se a hipótese for de tentativa de ressarcimento de despesa necessária à manutenção da atividade do escritório contratado, tal como remuneração de funcionários, aluguel de imóveis, compra de móveis e equipamentos etc., o ingresso de valores constituirá base imponible dos tributos examinados.

Além da previsão contratual, o adequado lançamento contábil dos reembolsos contribui para uma melhor compreensão de sua natureza exclusivamente compensatória. Entende-se adequado, desse modo, a utilização de denominações como obrigações quitadas por conta e ordem do cliente – conta representativa do ativo.

Na hipótese de o prestador receber antecipadamente valores destinados a custear despesas do tomador, concebe-se apropriado registrar o referido ingresso como adiantamento para quitação de obrigações do cliente – conta representativa de passivo.

Acrescente-se que todos os documentos representativos das despesas devem ser emitidos em nome do tomador do serviço. E os reembolsos devem ser concretizados mediante a apresentação de relatório com a respectiva prestação de contas, instruída com os documentos correspondentes.

Saliente-se, por fim, que, se o escritório de advocacia apurar ganhos com a quitação de despesas por conta e ordem do tomador do serviço, ou seja, cobrar do mandante um adicional pela antecipação dos pagamentos, esse acréscimo representará receita do prestador do serviço, haja vista se tratar de “resultado auferido nas operações de conta alheia”³⁶. Tratar-se-á de ingresso de recurso que representa riqueza nova para o escritório e que incorporará positivamente ao seu patrimônio. Rubrica passível, portanto, de incidência dos tributos examinados.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo: Atlas, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Estudos e Pareceres de Direito Tributário**. São Paulo: RT, 1978. v. 1

BRASIL. Constituição (1988). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <<https://goo.gl/tmj61R>>. Acesso em: 6 maio 2017.

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial [da] República Federativa**

³⁶ Art. 12, inc. III, do Decreto-Lei nº 1.598/77.

do Brasil, Poder Executivo, Brasília, 29 mar. 1999. Disponível em: <<https://goo.gl/k3upz4>>. Acesso em: 6 maio 2017.

_____. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 27 dez. 1977. Disponível em: <<https://goo.gl/ES5Ri6>>. Acesso em: 6 maio 2017.

_____. Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994. Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 5 jul. 1994 Disponível em: <<https://goo.gl/Jd8Z2c>>. Acesso em: 6 maio 2017.

_____. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 27 dez. 1995. Disponível em: <<https://goo.gl/793jXe>>. Acesso em: 6 maio 2017.

_____. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 30 dez. 1996. Disponível em: <<https://goo.gl/w2wqMe>>. Acesso em: 6 maio 2017.

_____. Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 26 nov. 1998. Disponível em: <<https://goo.gl/fDchPb>>. Acesso em: 6 maio 2017.

_____. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 28 nov. 1998. Disponível em: <<https://goo.gl/9y8Qof>>. Acesso em: 6 maio 2017.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 11 jan. 2002. Disponível em: <<https://goo.gl/A5KASA>>. Acesso em: 6 maio 2017.

_____. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 31 dez. 2002, ed. extra. Disponível em: <<https://goo.gl/vLSYuP>>. Acesso em: 6 maio 2017.

_____. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 30 dez. 2003, ed. extra-A. Disponível em: <<https://goo.gl/5UzcHP>>. Acesso em: 6 maio 2017.

_____. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 17 mar. 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/rcMrz4>>. Acesso em: 6 maio 2017.

_____. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 1 ago. 2003. Disponível em: <<https://goo.gl/5aewiY>> Acesso em: 6 maio 2017.

_____. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 15 dez. 2006. Disponível em: <<https://goo.gl/W5QFSH>>. Acesso em: 6 maio 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 390.840, Tribunal Pleno. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 9 de novembro de 2005. **Diário de Justiça**: 15 ago. 2006. Disponível em: <<https://goo.gl/fHb3gH>>. Acesso em: 6 maio 2017.

_____. _____. Recurso Extraordinário nº 606.107-RS, Tribunal Pleno. Relator: Min. Rosa Weber. Brasília, 22 de maio de 2013. **Diário de Justiça eletrônico**, n. 231, 25 nov. 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/6FRCo6>>. Acesso em: 6 maio 2017.

_____. _____. Recurso Extraordinário nº 574.706, Tribunal Pleno. Relator: Min. Cármen Lúcia. Brasília, 15 de março de 2017. **Diário de Justiça eletrônico**, n. 223, 2 out. 2017. Disponível em: <<https://goo.gl/dSRb3J>>. Acesso em: 2 out. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 788.594-MG, Primeira Turma. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 6 de fevereiro de 2007. **Diário de Justiça**: 8 mar. 2007. Disponível em: <<https://goo.gl/5Ws631>>. Acesso em: 6 maio 2017.

_____. _____. Recurso Especial nº 1.080.161-SP, Segunda Turma. Relator: Min. Eliana Calmon. Brasília, 2 de abril de 2009. **Diário de Justiça eletrônico**: 29 abr. 2009. Disponível em: <<https://goo.gl/nUSV37>>. Acesso em: 6 maio 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 11080.009426/2008-683, Terceira Turma Especial. Relator: Jorge Victor Rodrigues. Brasília, 22 de agosto de 2012. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 22 ago. 2012. Disponível em: <<https://goo.gl/KYSRnb>>. Acesso em: 6 maio 2017.

_____. _____. _____. Processo nº 15504.008239/2009-71, Terceira Turma Especial. Relator: Carmen Ferreira Saraiva. Brasília, 25 de novembro de 2014. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 25 nov. 2012. Disponível em: <<https://goo.gl/2jachA>>. Acesso em: 6 maio 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. PIS e COFINS – Não incidência sobre reembolso feito pela Eletrobrás, com recursos da CDE (Lei 10.438/02 e Decreto 4541/02) às usinas termelétricas, do custo do carvão mineral nacional utilizado como combustível - Sua não inclusão no conceito de receita, base de cálculo das contribuições objeto do art. 195, I, “b” da CF devidas pela usina - Tributação que, ademais, violaria a política pública estabelecida para o setor (Lei 10.312/01, que submete a receita bruta do fornecedor desse combustível à alíquota zero, Lei 10.438/02 e decreto 4541/02). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 122, 2005, p. 132.

MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP, 2005.

TRIBUTAÇÃO DO SERVIÇO DE ADVOCACIA COM BASE NO ISS FIXO

Henrique da Cunha Tavares*

José Eduardo Silvério Ramos*

Wenner Roberto Conceição da Silva*

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 O ISS na Constituição e na legislação infraconstitucional nacional. 2.1 Breve evolução histórica. 2.2 competência para instituir o ISS. 2.3 Normas gerais em matéria de legislação tributária e o ISS. 3 A regra-matriz de incidência tributária do ISS. 4 Das sociedades uniprofissionais. 4.1 Do profissional empresário e da sociedade empresária. 4.2 Do profissional liberal e da sociedade simples. 5 O advogado e o Estatuto da Advocacia e a OAB (Lei 8.906/1994). 5.1 Sociedades Unipessoais e a Advocacia. 6 O ISS fixo e a Advocacia. 7 O Simples Nacional e a Advocacia. 7.1. Da impossibilidade de pagamento do ISS Fixo pelos optantes do Simples Nacional. 8 Conclusões.

1 INTRODUÇÃO

Neste artigo, abordar-se-á o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, ISSQN, que aqui será denominado abreviadamente como ISS – Imposto Sobre Serviços – com especial enfoque relacionado aos serviços de advocacia e o regime do ISS fixo aplicável às sociedades de advogados.

No capítulo 2, será analisada a competência tributária dos Municípios e do Distrito Federal para instituir o ISS, seus pressupostos constitucionais a serem observados pelo legislador infraconstitucional e as normas gerais previstas em Lei Complementar nacional a serem observadas pelos Entes Políticos ao instituírem o ISS.

* Mestre em Direito (FDV/ES), Advogado, Professor de Direito Tributário, Conselheiro Federal da OAB e Membro das Comissões de Estudos Tributários do CFOAB e da OAB/ES.

* Doutorando em Direito Tributário (PUC/SP), Mestre em Direito (FDC/RJ), Pós-Graduado em Direito Tributário (IBET), Advogado, Professor de Direito Tributário e Membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB/ES.

* MBA em Direito Tributário (FGV/ES), Advogado; Professor de Direito Empresarial e societário; Membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB/ES.

A regra-matriz de incidência tributária do ISS será analisada no capítulo 3, sendo sucintamente abordado seus critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.

No capítulo 4, a análise será acerca das diferenças entre a sociedade simples e a sociedade Uniprofissional, em busca de traçar um liame da atividade do empresário e a do advogado, bem como classes onde estão inseridas as sociedades de advogados.

Em seguida, no capítulo 5, tratar-se há especificamente sobre o permissivo legal da lei 8.906/1994, quanto às sociedades unipessoais de advogados.

O regime do ISS na advocacia será tema abordado no capítulo 6, onde será explicado à luz da LC 116/03 e do art. 9º do DL 406/1968 a possibilidade de exigibilidade do referido tributo na forma fixa.

Após, no capítulo 7, será estudado o regime do Simples Nacional e o enquadramento das sociedades de advogados e das sociedades unipessoais de advocacia nesse regime tributário.

Ao final, no capítulo 8, serão tecidas as conclusões deste trabalho.

2 O ISS NA CONSTITUIÇÃO E NA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL NACIONAL

Importante para análise da matéria tecer considerações sobre a evolução histórica do ISS.

2.1 BREVE EVOLUÇÃO HISTÓRICA

O ISS foi introduzido no ordenamento jurídico nacional pela Emenda Constitucional 18/65, que alterou a Constituição Federal de 1946 mantendo-se praticamente inalterado na Carta Constitucional de 1967 e na Constituição Federal de 1988, onde o ISS é previsto no art. 156, III e §3º.

Antes mesmo de 1965, a despeito de inexistir o ISS, como hoje é conhecido, os serviços já eram objeto de tributação tanto no Brasil como em outras partes do mundo. A doutrina aponta que é possível identificar ainda na idade média, mais especificamente na Roma Antiga e no Egito, indícios de impostos que incidiam sobre as atividades das corporações de ofício e que hoje são hipóteses de incidência do ISS⁴.

⁴ CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**, 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 119.

No Brasil, há registros, nos períodos colonial e imperial, de uma exigência fiscal que tinha por fato gerador o exercício de atividade artística, dos ofícios, e das profissões¹. A constituição de 1891, por sua vez, atribuiu aos Estados a competência para instituir o imposto sobre indústria e profissões, previsão que se manteve nas Constituições de 1934, 1937 e 1946. Como dito, foi a EC 18/65 que trouxe, em seu art. 15, a previsão do ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, sendo que, desde então, pouco se alterou na matriz constitucional do imposto ora analisado.

Na legislação infraconstitucional, o ISS estava previsto nos artigos 71 e seguintes do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). A regulação do ISS pelo CTN, contudo, durou pouco tempo, pois em 1968 o Decreto-Lei n.º 406 passou a regular as normas gerais relativas ao ISS, mantendo-se totalmente em vigor até sua revogação parcial pela Lei Complementar n.º 116/2003.

2.2 COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR O ISS

Por força do art. 30, I e II, da Constituição Federal de 1988, “compete aos municípios legislar sobre assuntos de interesse local e instituir e arrecadar os tributos de sua competência [...]”. No texto constitucional em vigor (art. 156, III, CRFB/1988 com a redação da EC n. 3, de 1993), atribuiu-se competência aos Municípios e ao Distrito Federal para instituir, dentre outros, “[...] impostos sobre: [...] III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. Os serviços “[...] não compreendidos no art. 155, II, da CRFB/88”, por sua vez, são os de “[...] transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”, cuja competência tributária foi outorgada aos Estados para instituir o ICMS.

Pela sua origem, o ISS destina-se a tributar a circulação econômica de bens imateriais ou incorpóreos – serviços. Nas palavras de Reis (2002), “[...] poder-se-ia dizer que, em princípio, seria tributável pelo ISS toda e qualquer espécie de circulação econômica de bens que não sejam materiais ou corpóreos”².

Para fins de incidência do ISS, é necessário que a prestação de serviço, o fazer, se constitua, antes de mais nada, em negócio jurídico dotado de conteúdo

¹ CARNEIRO, Claudio. **Manual de Direito Tributário**, 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2011, p. 215.

² REIS, Antônio Carlos Nogueira. Peculiaridades do ISS: aspectos históricos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 47, nov./dez. 2002, p. 48.

econômico, em conformidade com as diretrizes de direito privado³. Para Palsen e Melo (2009), o conceito constitucional de serviço para fins de tributação do ISS é a “[...] prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendendo à obtenção de um bem material ou imaterial”⁴.

Distingue-se a prestação de serviço, assim, das obrigações de dar (v.g., fornecimento de mercadorias), bem como estão necessariamente excluídas do conceito constitucional de prestação de serviço, para fins de tributação pelo ISS, todo fazer gracioso, despido de interesse negocial, ou realizado em benefício de si próprio.

Barreto (2009)⁵ define com precisão o conceito jurídico de prestação de serviços para fins de tributação pelo ISS ao dizer que:

[...] não é todo e qualquer ‘fazer’ que se subsume ao conceito, ainda que genérico, desse preceito constitucional. Serviço é conceito menos amplo, mais estrito que o conceito de trabalho constitucionalmente pressuposto. É como se víssemos o conceito de trabalho como gênero e o de serviço como espécie desse gênero. De toda a sorte, uma afirmação que parece evidente, a partir da consideração dos textos constitucionais que fazem referência ampla aos conceitos, é a de que a noção de trabalho corresponde, genericamente, a um ‘fazer’. Pode-se mesmo dizer que trabalho é todo esforço humano, ampla e genericamente considerado. [...] É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. Conceitualmente, parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho ‘para si mesmo’, não o é afirmar-se que se prestou serviço ‘a si próprio’. Em outras palavras, pode haver trabalho sem que haja relação jurídica, mas só haverá

³ PALSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos**: federais, estaduais e municipais, 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 305.

⁴ PALSEN; MELO, op. cit., p. 307.

⁵ BARRETO, Aires F. **O ISS na constituição e na lei**, 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 29.

serviço no bojo de uma relação jurídica. Num primeiro momento, pode-se conceituar serviço como todos o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem).

Ressalve-se, porém, que nem todo serviço que se enquadre no conceito constitucional acima descrito pode se tornar hipótese de incidência do ISS por força de previsão legislativa municipal. Isso porque, a competência outorgada aos Municípios para instituir o ISS não é absoluta. Da mesma forma que é vedado instituir os impostos previstos na Constituição Federal sem que a lei complementar lhe defina o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes (art. 146, III, a, da CF/88), os Municípios só podem exercer a competência a si outorgada pela Constituição da República para instituir e cobrar o ISS em relação aos serviços que estiverem **definidos em lei complementar**, conforme art. 156, III, da CF/88.

Além disso, o § 3º, do art. 156, da CF/88, atribui à lei complementar, em relação ao ISS, o papel de (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.

Assim, como bem destacou Eros Roberto Grau⁶, a legislação complementar federal que dispõe sobre o ISS “indiscutível e indubitavelmente, limita e condiciona aos seus termos, quanto à matéria a respeito da qual dispõe, a legislação tributária municipal”.

2.3 NORMAS GERAIS EM MATÉRIA DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E O ISS

O art. 156, III, da Constituição Federal remete à lei complementar a definição dos serviços de qualquer natureza sujeitos à tributação. Tal previsão constitucional gerou – e, por vezes, ainda gera – acirrada controvérsia, revelando o antagonismo entre autonomia municipal para instituir o imposto (ISS) *versus* outorga de competência ao legislador nacional para estipular os serviços que podem ser tributáveis⁷.

⁶ GRAU, Eros Roberto. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 434, dez. 1971, p. 53.

⁷ PALSEN; MELO, op. cit., 2009, p. 308.

A técnica constitucional de atribuir ao legislador federal a competência para legislar, por meio de lei complementar, sobre matéria afeta, em última análise, à competência dos entes estaduais ou municipais é muito utilizada pelo sistema constitucional tributário brasileiro. É o que a doutrina, ainda que com alguma discordância em relação ao conteúdo e alcance da norma, convencionou chamar norma geral em matéria de legislação tributária, nomenclatura oriunda do próprio texto constitucional (art. 146, III, CF/88), surgido no cenário constitucional com a Constituição de 1946⁸.

O objetivo das normas gerais de matéria tributária é, em regra, dar uniformidade à legislação nacional o que importa, em última análise, em atribuir segurança jurídica e coesão ao sistema tributário, evitando, inclusive, conflitos de competência entre os entes da federação. Como bem assevera Martins e Souza (2003)⁹:

A determinação constitucional de que os serviços tributáveis pelo Município estejam definidos em lei complementar tem por finalidade dar uniformidade ao sistema tributário nacional e evitar conflitos de competência não só entre Municípios, mas entre estes e os Estados, tendo em vista a existência de inúmeras situações em que o fornecimento de mercadoria ocorre com prestação de serviços, sem que seja possível distinguir uma atividade da outra [...].

A tarefa de desempenhar o papel de norma geral em matéria tributária coube, em regra, à lei 5.172/66, o Código Tributário Nacional, que, como já há tempos pacificado na doutrina e jurisprudência, foi recepcionado pela Constituição de 1988 com *status* de lei complementar¹⁰.

Contudo, como já mencionado, a regulação do Imposto Sobre Serviços pelo CTN foi efêmera, durou menos de dois anos, pois o Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968, passou a regular a matéria relativa ao ISS, revogando os artigos correspondentes do CTN (arts. 71 a 73).

O Decreto-Lei 406/1968, alterado posteriormente pela lei complementar 56/1987, assumiu então o encargo de lei geral em matéria tributária relativa ao ISS, tendo sido também recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com

⁸ ANSELMO, Marcio Adriano. Critério Material do ISS: conteúdo semântico da expressão “definidos em lei complementar”. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 64, set./out. 2005, p. 130.

⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. ICMS. Exegese do art. 155, II, §2º, IX, “b”, da CF. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 6, dez. 2003, p. 161.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 62.

status de lei complementar, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 262.598, de Relatoria da Ministra Cármen Lúcia: “IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS [...] O Decreto-Lei 406/68 foi recepcionado como lei complementar pela Constituição da República”¹¹.

Na condição de norma geral em matéria de ISS, o Decreto-Lei 406/68, em consonância com o disposto no inciso III, do art. 156, da CRFB/1988, estabeleceu em lista anexa a relação dos serviços passíveis de incidência pelo imposto municipal. Desencadeou-se, então, a discussão acerca da natureza taxativa ou exemplificativa da lista de serviços trazida pelo DL 406/1968, que, em seu cerne, traz a mesma cealuma criada pela delegação da definição dos serviços por lei complementar federal, isto é: autonomia legislativa municipal *versus* competência da norma geral em matéria tributária.

Quanto à matéria, a doutrina é praticamente unânime no sentido de que a lista é taxativa¹². Jurisprudencialmente, o STF já há algum tempo firmou diretriz também pela taxatividade da lista de serviços¹³, embora admita interpretação ampla e analógica¹⁴. A matéria, aliás, foi reconhecida pelo STF como de repercussão geral, em decisão de relatoria da Min. Ellen Gracie e aguarda julgamento desde 2010¹⁵.

A lei complementar 116, de julho de 2003, que deu nova disciplina ao ISS traz, em anexo, nova lista de serviços sujeitos ao imposto municipal, em número maior que a lista anterior – do DL 406/1968.

Especificamente em relação às sociedades uniprofissionais, inclusive as de advogados, objeto de especial interesse deste artigo, a LC 116/03 (art. 10), a despeito de ter revogado preceito legal (inciso V, do art. 3º do Decreto Lei 834/69) que dispunha sobre a tributação diferenciada das referidas sociedades, não revogou expressamente o art. 9º, do DL 406/1968 (mas somente os arts. 8º, 10, 11 e 12), que traz regra especial de tributação fixa para as sociedades de advogados, conforme será melhor tratado mais adiante.

¹¹ PALSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência, 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 411.

¹² WALD, Arnold. Do regime tributário das atividades de operação de sistemas viários pelas concessionárias com referência ao ISS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 19, p. 51, abr./jun. 1997.

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 77.183-SP Tribunal Pleno. Relator: Min. Aliomar Baleeiro. Brasília, 19 de abril de 1974. **Diário de Justiça**: 4 out. 1974.

¹⁴ Id. Recurso Extraordinário nº 75.952-SP, Segunda Turma. Relator: Min. Thompson Flores. Brasília, 29 de outubro de 1973, **Diário de Justiça**: 2 jan. 1974.

¹⁵ TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LISTA DE SERVIÇOS. DECRETO-LEI 406/1968 E LC 116/2003. TAXATIVIDADE. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. (Id. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 615.580-RJ, Tribunal Pleno – meio eletrônico. Relator: Min. Ellen Gracie. Brasília, 13 de agosto de 2010, **Diário de Justiça eletrônico**, n. 154, 20 ago. 2010.

3 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS E O SERVIÇO DE ADVOCACIA.

O Código Tributário Nacional prevê que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113, §1º, CTN). Fato gerador é expressão utilizada pelo legislador e pela doutrina para designar dois institutos jurídicos distintos: o fato gerador *in abstracto* – hipótese legal – e o fato gerador *in concreto* – fato jurídico. Ataliba (1993) designou os dois institutos de hipótese de incidência e fato imponible para identificar o fato gerador *in abstracto* e o fato gerador *in concreto*¹⁶. Todavia, como advertiu Torres (2002), na língua portuguesa, “sem prévia convenção, o ‘fato imponible’ pode ser tomado na acepção abstrata, o que não resolve o problema linguístico”¹⁷. Carvalho (1999) adotou os termos **hipótese tributária** e **fato jurídico tributário**, designando a hipótese legal e o fato jurídico, respectivamente¹⁸, designando a norma jurídica tributária de regra-matriz de incidência tributária¹⁹, sendo este o embasamento teórico que será utilizado neste trabalho.

A regra-matriz de incidência tributária incidirá quando ocorrer a subsunção entre a hipótese legal e o fato nela descrito, ou seja, quando o conceito do fato – fato jurídico tributário – guardar absoluta identidade com o conceito desenhado abstratamente na hipótese – hipótese tributária²⁰. Para que ocorra a incidência tributária, o fato praticado deve preencher todos os critérios previstos na regra-matriz de incidência tributária.

O antecedente da hipótese das normas jurídicas representa sempre a descrição de um fato – é o descritor. No descritor, na regra-matriz de incidência, vamos encontrar três critérios identificadores do fato jurídico tributário: a) critério material; b) critério pessoal; c) critério temporal²¹.

O conseqüente da norma é a parte do juízo hipotético que estipula a regulação da conduta, prescreve os direitos e obrigações para as pessoas envolvidas, de alguma forma, como o fato jurídico tributário – é o prescriptor. Nele encontram-se os critérios para identificar os sujeitos envolvidos na relação jurídica e o comportamento a ser observado por cada um. Noutras palavras, prescreve a conduta a ser praticada pelos sujeitos da relação jurídica. Os critérios são dois:

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 217.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 172-173.

¹⁹ *Ibid.*, p. 174.

²⁰ CARVALHO, 1999, loc. cit.

²¹ *Ibid.*, p. 176, 178-179.

critério pessoal, que identifica os sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária e critério quantitativo que, na norma jurídica tributária, é composto pela base de cálculo e pela alíquota, em que se encontram as grandezas utilizadas no dimensionamento do fato jurídico tributário para apuração da quantia que será paga a título de tributo²².

Presentes todos os critérios, têm-se o fato jurídico tributário que deverá ser descrito em linguagem competente para que seja instaurada a relação jurídica tributária e sua consequência, qual seja, a obrigatoriedade de pagamento do imposto.

Da análise do texto constitucional e das normas gerais estabelecidas em lei complementar, constrói-se a regra-matriz de incidência tributária do ISS, que estabelece os parâmetros para os Municípios instituírem o ISS em suas respectivas leis. Nos itens a seguir serão analisados individual e sucintamente cada um dos critérios da regra-matriz do ISS do serviço de advocacia.

3.1 CRITÉRIO MATERIAL

O critério material da regra matriz de incidência faz referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo – critério espacial e temporal. Trata-se do núcleo composto por um verbo mais um complemento.²³ Aplicando essa premissa ao ISS, temos o verbo prestar mais o complemento serviço (prestar + serviço).

O critério material do ISS é a prestação de serviço, que compreendendo um negócio – jurídico – pertinente a uma obrigação de fazer.²⁴ O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a **serviço**, mas a uma **prestação de serviço**, compreendendo um negócio – jurídico – pertinente a uma obrigação de fazer.

Conforme já abordado no Capítulo 2, os Municípios somente podem instituir o ISS sobre os serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 e conforme interpretação do STJ (RESP 1.111.234/PR, Tema Repetitivo 132).

O serviço de advocacia está descrito no item 17.14 da lista e compreende as atividades privativas de advocacia, abrangendo a advocacia contenciosa e as

²² CARVALHO, op. cit., p. 199-200.

²³ Ibid., p. 179-180.

²⁴ SOARES, José Eduardo Soares de. **ISS: Aspectos Teóricos e Práticos**, 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 33.

atividades de consultoria, assessoria e direção jurídicas (art. 1º, I e II, Estatuto da Advocacia e a OAB – Lei nº 8.906/1994), cujo o exercício no território brasileiro é privativo dos inscritos na Ordem dos Advogados do Brasil (art. 3º, Estatuto da Advocacia e a OAB).

A prestação do serviço de advocacia poderá ser executada pelo advogado autônomo, pessoa física, bem como por advogados reunidos em sociedade simples de prestação de serviços de advocacia ou por sociedade unipessoal de advocacia, sendo que essas sociedades adquirem personalidade jurídica com o registro aprovado dos seus atos constitutivos no Conselho Seccional da OAB (art. 15 e § 1º, Estatuto da Advocacia e a OAB).

Não ocorrerá o fato jurídico do ISS nos casos de exercício da advocacia mediante vínculo empregatício. Também não incidirá no exercício da advocacia *pro bono*, por se tratar de prestação gratuita e voluntária de serviços jurídicos àqueles que necessitem (Provimento nº 166/2015 do Conselho Federal da OAB).

3.2 CRITÉRIO ESPACIAL

O critério espacial indica o local em que se reputa ocorrido o fato jurídico-tributário. Trata-se da coordenada de espaço em que ocorre o comportamento descrito no critério material descrito na hipótese tributária. O critério espacial do ISS é o local da prestação do serviço.

A jurisprudência do STJ havia se consolidado nesse sentido, reconhecendo que o ISS deveria ser recolhido no Município do local em que os serviços foram prestados (REsp 886.148-BA, Ag. Reg. Agravo 762.249-MG, entre outros), conforme art. 12, Decreto-Lei nº 406/1968, que vigia até o advento da LC 116/2003.

Porém, a LC 116/2003 enunciou que “considerando-se serviço prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador” (art. 3º), bem como que “considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional” (art. 4º, LC 116/2003).

O STJ, ao interpretar a LC 116/2003, decidiu que “a competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência

para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º)” – REsp. 1.117.121-SP, Recursos Repetitivos (Tema 198). Consta no voto da Min. Relatora:

A questão central versa sobre a competência tributária para a cobrança de ISS, quando da realização de serviço de engenharia consultiva, necessária à realização da obra na construção civil. [...]

Sobre o tema a jurisprudência do STJ, ao tempo da vigência do Decreto-lei 406/68, era uníssona e reiterada no sentido de reconhecer que o ISS deveria ser recolhido no município onde se deu o fato gerador do tributo, isto é, no local em que os serviços foram prestados (cf. REsp n. 886.148-BA, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/10/2008 e Ag. Reg. No Agravo 762.249-MG, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 28/9/2006, entre outros), nos termos do art. 12 do referido diploma. [...]

Com a edição da Lei Complementar 116/2003 houve alteração de entendimento em relação ao local de recolhimento do ISS sobre os serviços prestados, porque foi profundamente alterado o artigo 12 do Decreto-Lei nº 406/68, revogado pelo novo diploma que, atendendo à reivindicação dos contribuintes, consignou o lugar da sede da empresa como o local de recolhimento do ISS. [...] Assim, a partir da LC 116/2003, temos as seguintes regras: 1ª) como regra geral, o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, compreendendo-se como tal o local onde a empresa que é o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas; 2ª) na falta de estabelecimento do prestador, no local do domicílio do prestador. Assim, o imposto somente será devido no domicílio do prestador se no local onde o serviço for prestado não houver estabelecimento do prestador (sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação); 3ª) nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, acima transcritos, mesmo que não haja local do estabelecimento prestador, ou local do domicílio do

prestador, o imposto será devido nos locais indicados nas regras de exceção.

O Supremo Tribunal Federal rejeitou a repercussão geral sobre a matéria, decidindo tratar-se de matéria infralegal²⁵, devendo, portanto, ser aplicado o entendimento do STJ.

A partir da LC 116/2003, conforme entendimento do STJ, no caso dos serviços de advocacia, o critério espacial será o local do estabelecimento prestador, o escritório de advocacia ou, na falta de estabelecimento prestador, o local do domicílio do advogado.

3.3 CRITÉRIO TEMPORAL

O critério temporal é compreendido como o grupo de indicações que oferece os elementos para saber, com exatidão, o preciso instante em que acontece o fato jurídico tributário para que seja instaurada a relação jurídica-tributária entre o sujeito ativo e o passivo, aplicando-se o consequente da regra-matriz que determina o pagamento do tributo – surgindo a obrigação tributária, nos termos do CTN²⁶.

A classificação dos fatos como instantâneos, continuados, periódicos e compostos não têm relevância jurídica para identificar o critério temporal dos tributos²⁷. Partindo das premissas teóricas da norma jurídica descritas pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, somente quando preenchidos todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária, não importa se em um dia ou em ano ocorrerá o fato jurídico tributário.

Como o critério material do ISS é a prestação de serviço, os aspectos negociais ou documentais não têm relevância jurídica. A celebração de contrato

²⁵ ISS. Competência para tributação. Local da prestação do serviço ou do estabelecimento do prestador do serviço. Matéria Infraconstitucional. Repercussão geral rejeitada. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Agravo de Instrumento nº 790.283-DF, Tribunal Pleno. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 13 de agosto de 2010. **Diário de Justiça eletrônico**, n. 164, 3 set. 2010).

²⁶ CARVALHO, op. cit., p. 185.

²⁷ A classificação dos fatos como instantâneos (ocorrência mediante a prática de um simples ato); continuados (permanência ao longo de um determinado lapso de tempo); periódicos (repetidos); e compostos (abrangência de diversos elementos para sua formação), não traz proveito em termos de estruturação de norma tributária. A incidência ataca unicamente o resultado de uma situação, estado, operação, serviço que – enquanto não verificados – não faz eclodir o tributo, desencadeando os efeitos que lhe são pertinentes (MELO, op. cit., p. 141).

e o recebimento antecipado do serviço são irrelevantes, pois o critério temporal do ISS é o momento da conclusão da prestação do serviço.

A conclusão da prestação do serviço de advocacia delimitará no tempo a ocorrência do fato jurídico tributário do ISS; a partir desse momento instaurar-se-á a relação jurídica tributária, surgindo a obrigação tributária de pagar o ISS.

3.4 CRITÉRIO PESSOAL

No critério pessoal de qualquer regra matriz de incidência, sempre haverá os sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária.

O sujeito ativo da relação jurídico-tributária é “o credor, aquele que tem o direito de exigir de outrem o cumprimento da obrigação”²⁸, que tem o poder-dever de exigir o cumprimento da obrigação. No caso do ISS, sujeito ativo é o Município (art. 156, II, CRFB) e o Distrito Federal (art. 147, CRFB) do local do estabelecimento prestador do advogado autônomo, da sociedade unipessoal ou da sociedade de advogados. Na falta de estabelecimento prestador o sujeito ativo será o Município do domicílio do advogado.

O sujeito passivo é o “devedor, isto é, a pessoa obrigada a cumprir a prestação que constitui o objeto da obrigação que o sujeito ativo tem o direito de exigir”²⁹. Será sempre um particular, pessoa física ou jurídica, pois os entes da federação não podem tributar uns aos outros em decorrência da imunidade recíproca e também porque o ISS só incide sobre serviços de natureza privada.

Ataliba (1993) disse que a “[...] hipótese de incidência indica o critério para a identificação do sujeito passivo – e não a determina imediatamente – porque só o fato imponível se relaciona com alguém determinado”³⁰. O sujeito passivo é quem realiza a conduta descrita no critério material da regra-matriz, que no caso do ISS é quem presta serviço. No caso do serviço de advocacia, é o advogado, a sociedade de advogados ou a sociedade unipessoal de advogado.

A lei municipal poderá atribuir a obrigação de recolher o imposto ao contribuinte, o prestador do serviço que realiza o fato jurídico tributário do ISS (art. 5º, LC 116/2003), ou a outra pessoa vinculada ao fato jurídico tributário (art. 6º, § 1º, LC 116/2003) como, por exemplo, o tomador do serviço.

²⁸ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 89. (edição póstuma).

²⁹ SOUZA, op. cit., p. 91.

³⁰ ATALIBA, op. cit., p. 77.

3.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO

Finalmente, descrever-se-á o critério quantitativo do ISS obtido com a conjugação da base de cálculo e da alíquota.

Carvalho (1999) define a base de cálculo como a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária destinada, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico tributário para que, combinado com a alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária³¹.

A base de cálculo é o critério da regra-matriz que demonstra a capacidade contributiva do sujeito passivo. No caso do ISS, a base de cálculo é o preço do serviço (art. 7º LC 116/2003). No caso dos serviços de advocacia, corresponde ao valor dos honorários contratados, não integrando a base de cálculo o reembolso de despesas – tais como custas processuais antecipadas, despesas com cópias, deslocamentos, alimentação etc. – e os honorários advocatícios decorrentes da sucumbência.

Cada Município estabelecerá em lei – princípio legalidade e da reserva legal – a alíquota em relação aos serviços, observando a alíquota mínima de 2% e a máxima de 5% previstas em lei complementar (art. 8º-A, incluído pela LC 157/2016, e art. 8º, II, ambos da LC 116/2003).

A LC 157/2016 inovou ao vedar a “concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima de 2%” (§ 1º, art. 8º-A, LC 116/2003, incluído pela LC 157/2016). A nova regra pretende a efetiva cobrança com alíquota mínima de 2%, coibindo mecanismos comumente utilizados na guerra fiscal entre os Municípios para atrair empresas para seus territórios com cobrança de ISS em patamares abaixo de seus vizinhos.

Os advogados autônomos, as sociedades unipessoais de advogados e as sociedades de advogados poderão optar pela tributação do ISS em valor fixo mensal, conforme será analisado no capítulo seguinte.

4 DAS SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS

As sociedades uniprofissionais são entidades dotadas de personalidade jurídica, ou seja, obrigatoriamente devem ser registradas perante o órgão competente. São responsáveis perante os sócios e terceiros alheios a sociedade.

³¹ CARVALHO, op. cit., p. 235.

Possuem patrimônio próprio e o meio da obtenção de lucro para posterior distribuição aos sócios se dá por meio de atividade negocial.

Para melhor compreensão, utilizamos o conceito de sociedades segundo Ramos (2010, p. 159-160):

São pessoas jurídicas de direito privado, decorrente da união de pessoas, que possuem fins econômicos, ou seja, são constituídas com a finalidade de exploração de uma atividade econômica e repartição dos lucros entre seus membros. São justamente a finalidade econômica e o intuito lucrativo as características que diferenciam as sociedades das associações. Com efeito, ambas são pessoas jurídicas de direito privado decorrentes da união de pessoas, mas o traço diferencial entre elas é o fato de que a sociedade exerce atividade econômica e visa à partilha de lucros entre seus sócios (art. 981 do Código Civil), enquanto a associação não possui fins econômicos e, conseqüentemente, não distribui lucros entre seus associados (art. 53 do Código Civil).³²

As sociedades, por sua estrutura, visam a exploração de determinada atividade econômica com o fim de auferir renda, lucro.

Enquanto nas sociedades empresárias o objetivo econômico se justifica pela organização produtiva para o exercício daquela atividade – o exercício de uma atividade propriamente empresária – nas sociedades simples a busca do lucro é fruto da profissional e personalíssima do sócio, cuja incumbência cabe somente a ele.

4.1 DO PROFISSIONAL EMPRESÁRIO E DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA

O empresário busca de forma laboral indireta, ou seja, por meio de toda uma estrutura organizacional de serviços executadas por terceiros, o resultado de seu esforço organizacional – lucro. Melhor conceituação se faz nas palavras de Carvalhosa (2002, p. 49):

³² RAMOS, Andre Luiz Santa Cruz. **Direito empresarial esquematizado**. Rio de Janeiro ; São Paulo: Forense; Método, 2010, p. 159-160.

Superada a teoria do ato de Comércio, adota o Código Civil de 2002 a teoria da empresa, criando uma categoria comum de empresário ou sociedades empresariais, na qual se inserem todas as pessoas que (art. 966): (I) desenvolvam uma atividade econômica, ou seja, que envolva circulação de bens e serviços; (2) realizem essa atividade de forma organizada, ou seja, reunindo e coordenando os fatores de produção, quais sejam, trabalho, capital e natureza e, por fim; (III) realizem essa atividade em caráter profissional, ou seja, pratiquem-na habitualmente, em nome próprio e com intuito lucrativo”.³³

A sociedade simples explora atividade não empresarial, como por exemplo, as atividades intelectuais próprias das sociedades uniprofissionais. Já as sociedades empresárias exploram atividade econômica empresarial e caracterizam-se, fundamentalmente, pela organização dos fatores de produção para o exercício daquela atividade, conforme clara definição do art. 966, *caput* e parágrafo único, Código Civil³⁴.

No dizer de Requião (1975, p. 56-57) “[...] a empresa somente nasce quando se inicia a atividade sob a orientação do empresário”³⁵.

4.2 DO PROFISSIONAL LIBERAL E DA SOCIEDADE SIMPLES

Quanto às sociedades simples, conhecidas também como sociedades civis, constitui-se por profissionais cuja atividade econômica se dá pelo emprego de sua profissão intelectual de cada sócio na geração do lucro, inexistindo, nesse caso, a organização dos fatores de produção. O registro de seu ato constitutivo, se dá no órgão de classe profissional.

Gonçalves Neto (2011, p.49) conceitua:

O que realmente distingue uma sociedade empresária de uma sociedade simples é o objeto social. A sociedade

³³ CARVALHOSA, Modesto. **Comentários ao código civil**: direito de empresa. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 13, p. 49.

³⁴ Art. 966 CC/02 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.”

³⁵ REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito falimentar**. São Paulo: Saraiva, 1975. v. 2, p. 56-57.

empresária tem por objeto o exercício de empresa (atividade econômica organizada de prestação ou circulação de bens ou serviços); enquanto a sociedade simples tem por objeto o exercício de atividade econômica não empresarial.³⁶

5 O ADVOGADO E O ESTATUTO DA ADVOCACIA E A OAB (LEI 8.906/1994)

No caso dos profissionais da advocacia, o Estatuto da Advocacia e a OAB, Lei n. 8.906/1994, contempla a constituição de sociedade civil de prestação de serviços de advocacia, com regulação específica na própria lei. A organização prevista para esse tipo específico de sociedade simples é a forma em nome coletivo, respondendo os sócios pelas obrigações sociais solidária e ilimitadamente, sendo impeditivo a constituição para fins empresariais, conforme explana Gonçalves Neto (2011, p. 49)³⁷:

A sociedade de advogados não pode adotar 'forma ou características mercantis' (Lei 8.906/1994, art. 16) e, por isso, não há possibilidade de ser transformada em nenhum dos tipos de sociedade empresária (CC, art. 2.037), devendo ser constituída como sociedade simples, portanto, e assim ser mantida.

O Estatuto da Advocacia e a OAB, em seu art. 16, não admite “[...] as sociedades de advogados que apresentem forma ou características mercantis, que adotem denominação de fantasia, que realizem atividades estranhas à advocacia, que incluam sócio não inscrito como advogado ou totalmente proibido de advogar”.

Por mais complexa que se torne a estrutura de um escritório de advocacia, composto por profissionais de diversas áreas do direito que conta com ajuda de auxiliares, registrados ou não, em nenhum momento descaracterizará a essência da prestação dos serviços personalíssimo do advogado junto ao cliente.

³⁶ De fato, a sociedade simples é formada por pessoas que exercem profissão do gênero intelectual, tendo como espécie a natureza científica, literária ou artística, e mesmo que conte com a colaboração de auxiliares, o exercício da profissão não constituirá elemento de empresa. Seguindo esse raciocínio, a sociedade celebrada entre quem exerce atividade intelectual ou entre profissionais liberais tendo por objeto atividade que não é própria de empresário – ou, por outra, não tendo por objeto o exercício de atividade própria de empresário – deve ser classificada como sociedade simples - (GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Temas de direito societário e empresarial contemporâneos**: Sociedade para o exercício de trabalho intelectual. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 49).

³⁷ GONÇALVES NETO, 2011, loc. cit.

5.1 SOCIEDADES UNIPESSOAIS E A ADVOCACIA

Até o ano de 2016, a única forma societária individual prevista no direito positivo brasileiro era a sociedade unipessoal, prevista na lei nº 12.441/2012, a sociedade unipessoal intitulada EIRELI - Empresa Individual de Responsabilidade Limitada, com caráter empresarial.

Como a atividade advocatícia não pode ser exercida com caráter empresarial, era impossível a constituição de sociedade unipessoal de advocacia.

Porém, a Lei nº 13.247/2016 alterou os arts. 15, 16 e 17 do Estatuto da Advocacia e a OAB (Lei 8.906/94) e fixou novos parâmetros para constituição sociedades, tornando-se possível o exercício da advocacia por meio de sociedade unipessoal³⁸.

6 DO ISS FIXO E A ADVOCACIA

Conforme já dito, o ISS é tributo de competência municipal incidente sobre os serviços elencados em lei complementar, excetuados os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, tributados pelo ICMS.

Sua incidência na prestação dos serviços de sociedades de advocacia é tema de grande relevância no cenário nacional, dada a insegurança jurídica quanto a instituição do ISS pelos Municípios e o Distrito Federal, que uns exigem o ISS na forma fixa e outros por meio de alíquotas sobre o faturamento.

A Lei Complementar 116/03 não revogou o art. 9º do DL 406/1968 e, mesmo assim, os Municípios questionam a sua autonomia/competência tributária para estabelecer impeditivos à submissão das sociedades profissionais

³⁸ “Art. 2º Os arts. 15, 16 e 17 da Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994 - Estatuto da Advocacia e a OAB, passam a vigorar com as seguintes alterações: Art. 15. Os advogados podem reunir-se em sociedade simples de prestação de serviços de advocacia ou constituir sociedade unipessoal de advocacia, na forma disciplinada nesta Lei e no regulamento geral. § 1º A sociedade de advogados e a sociedade unipessoal de advocacia adquirem personalidade jurídica com o registro aprovado dos seus atos constitutivos no Conselho Seccional da OAB em cuja base territorial tiver sede. § 2º Aplica-se à sociedade de advogados e à sociedade unipessoal de advocacia o Código de Ética e Disciplina, no que couber. 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. 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.”

de advogados ao regime de tributação fixa ou por profissional componente da sociedade. Esse tema teve repercussão geral admitida pelo STF:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. PRELIMINAR. RECONHECIMENTO. REAFIRMAÇÃO DE MÉRITO. NÃO OCORRÊNCIA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS. ADVOGADOS. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DE MUNICÍPIO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO FIXA. NATUREZA DO SERVIÇO. REMUNERAÇÃO DO LABOR. DECRETO-LEI 406-1968. LEI COMPLEMENTAR 7/1973 DO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. CONFLITO FEDERATIVO. 1. A questão constitucional controvertida ostenta repercussão geral no que se refere à competência tributária de município para estabelecer impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa ou per capita em bases anuais prevista no art. 9º, §§1º e 3º do Decreto-Lei 406/1968, por sua vez recepcionado pela ordem constitucional vigente com status de lei complementar nacional. 2. Preliminar de repercussão geral em recurso extraordinário reconhecida.³⁹

O Decreto Lei 406/1968, foi recepcionado pela ordem constitucional com *status* de Lei Complementar nacional, não havendo, para tanto, revogação de seus artigos por simples edição da LC 116/2003 – que estabelece normas de caráter geral ao ISS. Isto porque, a LC 116/2003, neste ponto, regula de forma genérica a instituição do ISS, não havendo expressa legal sobre a incidência nas sociedades profissionais de classe, matéria que é regulamentada de forma específica pelo art. 9º do DL 406/1968. No art. 10 da LC 116/2003 é expressa a revogação dos artigos 8, 10, 11 e 12 do DL 406/1968, contudo não há naquela lei a revogação expressa do art. 9º, §§1º e 3º, que ainda vige de forma inquestionável.

Cabe destacar que no sistema do direito positivo brasileiro não existe **revogação tácita**. O § 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil é aplicável nos casos de antinomia, pois estabelece critério para solução de conflito

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 940.769-RS, Tribunal Pleno – meio eletrônico. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 6 de outubro de 2016. **Diário de Justiça eletrônico**, n. 218, 13 out. 2016.

de normas. Já o art. 9º da Lei Complementar n. 95/98 com a redação alterada pela Lei Complementar n. 107/01 prescreve que “a cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou as disposições legais revogadas”. No direito brasileiro não existe revogação tácita, pois o próprio sistema do direito positivo, que prescreve a criação e modificação do sistema, exige que a revogação seja expressa.⁴⁰

Como já decidiu o STJ,

[...] é pacífico nesta Corte o entendimento de que o art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 406/68, que assegura a incidência do ISS fixo sobre a prestação de serviços por sociedades civis uniprofissionais, não foi revogado pelo art. 10 da LC 116/2003.⁴¹

No mesmo sentido, decidiu o Tribunal de Justiça do Espírito Santo:

[...] 03. A Agravada tem direito à tributação do ISSQN por valor fixo, pois, conforme o Contrato Social, sua organização qualifica-a como uma sociedade uniprofissional, restando patente o caráter de pessoalidade na prestação dos serviços de advocacia, mormente pelo fato de que os lucros e os prejuízos apurados deverão ser distribuídos e suportados pelos sócios na proporção de suas participações no Capital Social. 04. O art. 16 da Lei nº 8.906/94 proíbe a admissão, o registro, e o funcionamento de sociedades de advogados que apresentem forma ou características mercantis. 05. Não está revogado o art. 9º, 3º, do Decreto-lei nº 406/68, já que norma posterior (LC nº 56/87) apenas lhe concedeu nova redação sem modificar a hipótese de aplicabilidade da alíquota fixa, calculado em relação a cada profissional habilitado. [...] ⁴²

⁴⁰ Nesse sentido ver MOUSSALLEM, Tarek Moysés. **Revogação em matéria tributária**, 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

⁴¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 964.161-AL, Segunda Turma. Relator: Min. Eliana Calmon. Brasília, 2 de outubro de 2008. **Diário de Justiça eletrônico**: 29 out. 2008

⁴² ESPÍRITO SANTO (Estado). Tribunal de Justiça do Estado. Agravo Inominado nº 24040154163-ES, Primeira Câmara Cível. Relator: Des. Carlos Henrique Rios do Amaral. Vitória, 6 de novembro de 2007. **Diário de Justiça do Estado**: 19 fev. 2008.

Como visto, as sociedades de advogados são sociedades simples uniprofissionais e a incidência do ISS deve ser realizada na forma fixa, salvo a sociedade opte pelo ISS variável.

O enunciado dispõe que os serviços – dos itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista – prestados por sociedades “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” (§ 3º, art. 9º, DL 406/1968).

Conclui-se que é aplicável o ISS fixo nas sociedades civis de advogados quando cumulativamente preenchidos os requisitos: a) o objeto societário seja o de prestação de serviços intelectuais enquadrados no § 3º do DL 406/68; b) os prestadores, devidamente habilitados, sócios ou não – empregados ou não – assumam responsabilidade pessoal.

7 O SIMPLES NACIONAL E A ADVOCACIA

A tributação dos serviços advocatícios sofreu um grande avanço com a edição da Lei Complementar 147 de 2014, que autorizou a inclusão da advocacia no Simples Nacional, a ser tributada nos moldes do anexo IV. A base legal da inclusão da Advocacia no Simples Nacional está prevista no VII, § 5º-C, art. 18 da Lei Complementar nº 147 de 2014.

Conforme mencionado no item 5.1, o Estatuto da Advocacia e a OAB, com as alterações promovida pela Lei nº 13.247/2016, passou a prever a sociedade unipessoal de advogado. Porém, a Receita Federal do Brasil adotou entendimento de que as sociedades unipessoais não podem optar pelo Simples Nacional. O tema é objeto da ação ordinária nº 0014844-13.2016.4.01.3400, que tramita na 5ª Vara Federal de Brasília/DF, proposto pela Ordem dos Advogados do Brasil – OAB – com antecipação dos efeitos da tutela favorável e em âmbito nacional para o registro e regularização das sociedades unipessoais de advocacia, consequentemente, a possibilidade de adesão ao sistema simplificado de tributos, decisão esta que foi mantida pelo TRF1⁴³. Assim, as sociedades de advogados e as sociedades unipessoais de advocacia podem optar pelo Simples Nacional.

A nível informativo, a sociedade – de advogados e a unipessoal – para efeito de cálculo do recolhimento unificado, deverá somar o faturamento dos

⁴³ DISTRITO FEDERAL. Tribunal Regional Federal (1. Região). Suspensão de Liminar ou Antecipação de Tutela nº 0020053-75.2016.4.01.0000-DF, Quinta Vara. Relator: Des. Hilton Queiroz. Brasília, 19 de abril de 2016.

últimos 12 meses para encontrar qual a alíquota aplicável sobre o faturamento e assim determinar o imposto devido a cada mês. Feito isto, gera-se a guia de recolhimento DAS – Documento de Arrecadação do Simples – que inclui PIS, COFINS, IRPJ, CSLL e o ISS, devendo, ainda, recolher em guia própria (GPS) 20% sobre a sua folha de pagamentos – incluídas as verbas trabalhistas e o pró-labore – a título de CPP – Contribuição Previdenciária Patronal. São dois documentos de arrecadação – DAS e GPS – e não apenas uma única guia – o DAS – como nos demais anexos.

Com uma alíquota de 4,5% a 16,85% no Simples, em comparação com alíquotas de 11,33% a 16,33% no Lucro Presumido e 7,5% a 27,5% na Pessoa Física, não é difícil avaliar que o Simples Nacional será, na maior parte dos casos, a melhor opção para a sociedade de advogados de pequeno porte – observando-se o faturamento do anexo IV da LC 123/2006.

7.1 DA IMPOSSIBILIDADE DE PAGAMENTO DO ISS FIXO PELOS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL

A sociedade que optar pelo Simples Nacional não poderá realizar o pagamento do ISS em separado à guia e pagamento do simples – DAS. Os contribuintes que aderem ao Simples Nacional estão sujeitos à previsão legal instituída na Lei Complementar 147/2014, ou seja, a única forma de recolhimento em separado é o da CPP – Contribuição Patronal Previdenciária – previsto no anexo IV da LC 123/2006. Ao optarem pelo regime simplificado restará prejudicado o direito ao recolhimento do ISS Fixo das sociedades de advogados e das sociedades unipessoais de advocacia, bem como das demais sociedades uniprofissionais, conforme inclusive já sedimentada pelos tribunais:

[...] 1. O egrégio Superior Tribunal de Justiça reconhece que: “[...] as sociedades uniprofissionais de advogados, qualquer que seja o conteúdo de seus contratos sociais, gozam do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei n.º 406/68, não recolhendo o ISS sobre o faturamento, mas em função de valor anual fixo relativo a cada profissional” (RESP 125.7041, rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJE de 19/09/2011). 2. Entretanto, na hipótese, o apelante requer que seja mantido o recolhimento do ISSQN sobre

a alíquota fixa, mesmo que o advogado tenha optado pelo Simples Nacional. 3. A opção pelo Simples Nacional é facultativa, devendo o profissional da advocacia sopesar a conveniência da sua adesão a esse regime tributário. 4. Está claro, portanto, que, ao optar pelo Simples Nacional, o contribuinte está sujeito à sua normatização, não podendo mesclar diferentes regimes tributários e criar regime que lhe for mais conveniente ou vantajoso. Nesse sentido: “A inscrição no SIMPLES é uma faculdade do contribuinte, cabendo a ele analisar as vantagens ou desvantagens de sua inclusão no programa para o desenvolvimento de sua atividade empresarial, porquanto o sistema impõe determinadas restrições. O SIMPLES consiste em benefício fiscal concedido pelo legislador, ao qual o contribuinte adere voluntariamente. Em se tratando de ato administrativo, vinculado ao princípio da legalidade e aos critérios de conveniência e oportunidade estabelecidos pelo legislador, deve o contribuinte, ao aderir ao sistema, sujeitar-se às condições previstas pela norma instituidora (TRF/3ª Região, AMS 314635, rel. Desembargador Federal Mairan Maia, e-DJF3 Judicial 1 de 30/05/2014). 5. Apelação não provida.⁴⁴

A adesão da sociedade de advogados ao Simples Nacional implica no afastamento do regime de tributação do ISS em valor fixo (art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei nº 406/68), porquanto ausente, na Lei Complementar n. 123/2006, qualquer previsão a respeito, salvo para os escritórios de serviços contábeis. AGRAVO PROVIDO.⁴⁵

Necessária a previsão legal permitindo aos contribuintes optantes do Simples Nacional realizarem o pagamento do ISS na forma fixa nos termos do art. 9º §§ 1º e 3º do DL 406/1968, que atualmente somente é permitida aos profissionais da contabilidade conforme previsto expressamente no art. 18, § 22-A, LC 123.

⁴⁴ DISTRITO FEDERAL. Tribunal Regional Federal (1. Região). Apelação nº 0009504-59.2015.4.01.4100-RO, Sétima Turma. Relator: Des. Fed. Hercules Fajoses. Brasília, 8 de novembro de 2016. **Diário de Justiça Federal 1. Região**: 27 jan. 2017.

⁴⁵ RIO GRANDE DO SUL (Estado). Tribunal de Justiça do Estado. Agravo de Instrumento nº 70070080098, Vigésima Segunda Câmara Cível. Relator: Des. José Aquino Flôres de Camargo. Porto Alegre, 22 de setembro de 2016. **Diário de Justiça**: 27 set. 2016.

A opção pelo Simples Nacional é facultativa e a permanência do contribuinte pelo regime de recolhimento do ISS em alíquota fixa somente será compatível caso opte pelos regimes tributários do lucro presumido ou lucro real.

8 CONCLUSÕES

Os Municípios e o Distrito Federal receberam competência tributária para instituir, mediante lei, o ISS devendo esta competência ser exercida nos limites estabelecidos na Constituição, observando os pressupostos constitucionais dos serviços sujeitos à tributação pelo ISS, bem como as normas gerais em matéria tributária previstas na legislação complementar federal atualmente veiculadas na LC 116/2003 e no art. 9º §§ 1º e 3º do DL 406/1968, onde estão taxativamente previstos os serviços que podem ser tributados pelo ISS e a tributação fixa para as sociedades uniprofissionais.

Observados os pressupostos constitucionais – o arquétipo constitucional dos serviços tributáveis por ISS – e infralegais previstos na legislação complementar nacional – as normas gerais em matéria tributária, de caráter nacional – deduz-se a regra-matriz de incidência tributária do ISS, tratada no capítulo 3 deste artigo, que deverá ser observada pelos Municípios e Distrito Federal ao instituírem em suas respectivas leis o ISS.

As sociedades de advogados sempre serão sociedades simples e uniprofissionais, já que o Estatuto da Advocacia e a OAB restringe o exercício da advocacia aos advogados regularmente inscritos na OAB e permite que somente advogados integrem as sociedades de advogados.

O regime do ISS fixo, calculado com base no número de sócios, é um direito subjetivo das sociedades uniprofissionais previsto no art. 9, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei 406/1968, que continua vigente conforme entendimento já consolidado pelo Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça.

Os Municípios e o Distrito Federal, ao instituir a cobrança do ISS em suas respectivas leis, devem assegurar às sociedades uniprofissionais o direito à opção pelo regime do ISS fixo.

Nos termos do Estatuto da Advocacia e a OAB (Lei 8.906/1994), as sociedades de advogados sempre serão sociedades uniprofissionais, independentemente do número de sócios, da quantidade de estabelecimentos – filiais – e de auxiliares, pois as atividades de advocacia são privativas de advogados, que as exercem em caráter personalíssimo e sem caráter empresarial porque as sociedades de advogados são constituídas exclusivamente por advogados.

A sociedade unipessoal é inovação trazida pela Lei nº 13.247/2016, que, ao alterar os art. 15, 16 e 17 do Estatuto da Advocacia e a OAB, passou a prever a constituição de sociedade com um único advogado, possibilitando aos advogados que trabalham individualmente exercer a advocacia sob a forma de pessoa jurídica – sociedade individual – ou como pessoa física – autônomo. As sociedades unipessoais de advocacia, pelos argumentos já expostos, também prestam serviço de advocacia em caráter personalíssimo e sem caráter empresarial.

Conclui-se, portanto, que as sociedades de advogados e as sociedades unipessoais de advocacia sempre terão direito à opção pelo ISS fixo.

As sociedades de advogados podem optar pelo Simples Nacional (LC 123/2006) – a partir do exercício de 2015, a advocacia foi incluída no regime simplificado pela LC 147/2014 – apurando os tributos devidos na forma do anexo IV da LC 123/2006. As recém-criadas sociedades unipessoais de advocacia também podem optar pelo Simples. Nesse regime tributário pagarão os tributos devidos à União Federal e o ISS devido ao Município via guia de arrecadação do simples (DAS) e a CPP – Contribuição Patronal Previdenciária – por noutra guia – a GPS – Guia da Previdência Social.

Ao optarem pelo Simples Nacional não poderão fazer o pagamento segregado do ISS fixo, pois a opção pelo regime simplificado é facultativa, devendo o optante se submeter às regras desse regime, conforme precedentes jurisprudenciais citados no item 7.1. Atualmente somente os profissionais da contabilidade têm a opção pelo Simples e efetuar o pagamento do ISS fixo, conforme previsão legal contida no art. 18, § 22-A, LC 123/2006. Essa possibilidade pode ser estendida a advocacia e demais sociedades uniprofissionais mediante alteração legislativa.

REFERÊNCIAS

ANSELMO, Márcio Adriano. Critério Material do ISS: conteúdo semântico da expressão “definidos em lei complementar”. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 64, p. 130, set./out. 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

BARRETO, Aires F. **O ISS na constituição e na lei**, 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**, 3. ed. São

Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994. Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 5 jul. 1994. Disponível em: <https://goo.gl/Jd8Z2c>. Acesso em: 8 nov. 2017.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**, 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Manual de Direito Tributário**, 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Curso de Direito Tributário**, 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários ao código civil: direito de empresa**. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 13.

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Temas de direito societário e empresarial contemporâneos: Sociedade para o exercício de trabalho intelectual**. São Paulo: Malheiros, 2011.

GRAU, Eros Roberto. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 434, p. 53, dez. 1971.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. ICMS. Exegese do art. 155, II, §2º, IX, “b”, da CF. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 6, dez. 2003, p. 161.

MELO, José Eduardo de. **ISS: Aspectos Teóricos e Práticos**, 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**, 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência**, 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

_____.; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos:** federais, estaduais e municipais, 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

RAMOS, José Eduardo Silvério. **Tributação ambiental:** o IPTU e o meio ambiente urbano. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2011.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Direito empresarial esquematizado.** Rio de Janeiro ; São Paulo: Forense ; Método, 2010.

REIS, Antônio Carlos Nogueira. Peculiaridades do ISS – aspectos históricos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 47, nov./dez. 2002.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito Falimentar.** São Paulo: Saraiva, 1975. v. 2.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária.** São Paulo: Resenha Tributária, 1975. (edição póstuma).

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

WALD, Arnold. Do regime tributário das atividades de operação de sistemas viários pelas concessionárias com referência ao ISS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, v. 19, abr./jun. 1997.



ANÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL PATRONAL DO SISTEMA FENACON SOBRE AS SOCIEDADES DE ADVOGADOS

Bruno Oliveira Cardoso*

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 Das contribuições sindicais patronais previstas nos artigos 8º, inciso IV – *in fine* – e 149 da Constituição Federal e 578 e seguintes da Consolidação das Leis do Trabalho. 3 Da representatividade exclusiva das sociedades de advogados pela Ordem dos Advogados do Brasil. 4 Conclusão.

1 INTRODUÇÃO

O Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis, Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas do Estado do Espírito Santo – SESCON/ES – integrante do Sistema Confederativo de Representação Sindical do Comércio¹ – SINDICOMÉRCIO, está realizando a cobrança de contribuição sindical patronal de sociedades de advogados sediadas no Estado do Espírito Santo.

Em que pese o presente estudo ter sido motivado por fatos verificados no Estado do Espírito Santo, tem-se notícia de que outras entidades sindicais análogas ao SESCON/ES², também vinculadas ao Sistema Confederativo de Representação Sindical do Comércio, vêm empreendendo tentativas de cobrar as contribuições em comento de sociedades integradas por advogados regularmente registradas nas Seccionais da Ordem dos Advogados do Brasil.

Em alguns casos, como no Estado do Espírito Santo, a entidade sindical está contratando empresas especializadas em cobrança, que após identificar as sociedades, remete correspondência física ou eletrônica contendo a pretensa fundamentação.

* Advogado. Mestre em Planejamento Tributário (FUCAPE Business School). Pós-graduado em Direito Tributário (UCAM/IBET). Pós-graduado em Direito Societário e Mercado de Capitais (FGV Direito Rio). Professor Convidado dos cursos de MBA e de Mestrado da FUCAPE *Business School*. Membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB/ES. Membro da ABDF (Associação Brasileira de Direito Financeiro). Membro da IFA (*International Fiscal Association*).

¹ Conforme artigo 1º do Estatuto Social, aprovado na Assembleia Geral Extraordinária realizada em 7 de julho de 2015.

² V.g. SESCON Grande Florianópolis, SESCON/RS, SESCON Serra Gaúcha – Caxias do Sul, SESCON/MS, etc.

De acordo com a fundamentação encartada nos avisos de cobrança, as sociedades seriam devedoras da contribuição sindical, haja vista o CNAE que consta como atividade principal no CNPJ: 69.11-7-01 - Serviços advocatícios.

Portanto, a contribuição sindical seria devida “por força do artigo 8º, inciso IV (parte final), artigo 149, ambos da Constituição Federal e ainda, artigos 578 e seguintes da CLT”.

De acordo com a entidade sindical, tais contribuições teriam caráter tributário, sendo, portanto, de recolhimento obrigatório por todos aqueles que participam de uma determinada categoria econômica ou profissional assistida pelo sindicato.

Por fim, as correspondências de cobrança trazem, ainda, excerto do documento intitulado **Atividades Econômicas Representadas pela FENACON**³, que descreve as seguintes atividades, típicas do exercício da advocacia, como representadas pelo citado Sistema Confederativo:

A representação legal dos interesses de uma parte contra outra, diante dos tribunais ou outros órgãos judiciais, realizadas por advogado ou sob sua supervisão, tais como: Aconselhamento e representação em órgãos civis; Aconselhamento e representação em ações criminais; Aconselhamento e representação em ações administrativas; Aconselhamento e representação em assuntos relacionados a disputas trabalhistas e comerciais. A assessoria e a preparação de documentos jurídicos, tais como: Estatutos sociais, escrituras de constituição, contratos de sociedade coletiva ou documentos similares para formação de sociedades, testamentos, etc. A assessoria, consultoria e assistência jurídica fora do quadro judiciário; serviços de advogado; serviços de advogados; escritório de assessoria e assistência jurídica; direitos autorais; assistência jurídica em escritório de advocacia, escritório jurídico; serviços de registro de patentes; assistência jurídica em atividades cartoriais; serviços de cartório; serviços de cartório (registro de imóveis, documentos); comissão de conciliação prévia, gestão, administração de câmaras, núcleos de conciliação prévia; atividade auxiliar da justiça; mediação e prática

³ Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas.

de arbitragem; serviços de perito judicial; serviços de agente de propriedade industrial - marcas e patentes e seus registros.

Nota-se que a lista encartada no documento supracitado envolve a descrição de vários serviços privativos dos advogados, o que denota o nítido desiderato do SESCON/ES e entidades análogas vinculadas à FENACON de cobrar a contribuição sindical patronal de empresas que prestam serviços advocatícios, privativos de profissionais devidamente inscritos na Ordem dos Advogados do Brasil.

Neste contexto, o presente estudo tem como escopo demonstrar a ilegalidade da cobrança das contribuições sindicais patronais das sociedades de advogados por evidente ausência de representatividade.

Ao final, restará demonstrado que as tentativas de cobrança das contribuições sindicais patronais de sociedades de advogados, empreendidas pelas entidades vinculadas à FENACON e ao SINDICOMÉRCIO, afiguram-se ilegais e equivocadas, na medida em que a fundamentação utilizada não embasa corretamente a exigência em relação às sociedades de advogados e, também, por absoluta ausência de **referibilidade**.

2 DAS CONTRIBUIÇÕES SINDICAIS PATRONAIS PREVISTAS NOS ARTÍGOS 8º, INCISO IV (*IN FINE*) E 149 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E 578 E SEQUINTE DA CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO

Conforme já exposto, o recolhimento de contribuição sindical patronal por sociedades de advogados em favor do Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis, Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas do Estado do Espírito Santo – SESCON/ES – e entidades congêneres – tem amparo no entendimento de que “o artigo 8º, inciso IV – parte final – 149 da Constituição Federal e 578 e seguintes da CLT, tem caráter tributário e, portanto, é de recolhimento obrigatório por todos aqueles que participam de uma determinada categoria econômica ou profissional. [...] Logo, todas as pessoas jurídicas/entidades cujas atividades desenvolvidas são representadas pelo SESCON/ES devem efetuar anualmente o recolhimento da contribuição sindical, cuja renda será revertida para o fortalecimento da representação da categoria”⁴.

⁴ Fragmento do texto veiculado nas correspondências de cobrança enviadas pela empresa especializada em cobrança contratada pelo SESCON/ES.

Nesta senda, mister se faz um estudo mais aprofundado das contribuições confederativas.

De acordo com o abalizado escólio de Romita (1992)⁵, a contribuição confederativa

[...] é espécie do gênero **contribuição corporativa**. O sistema tributário instituído pela Constituição permite distinguir: a) os tributos (impostos, taxas, contribuição de melhoria) - art. 145; b) os empréstimos compulsórios - art. 148; c) as contribuições - art. 149.

Segundo a hodierna divisão das contribuições previstas na Constituição Federal, temos as sociais; as interventivas – de intervenção no domínio econômico – e as corporativas – de interesse das categorias profissionais ou econômicas – nos termos do art. 149 da Constituição.

A contribuição sindical patronal constitui uma espécie de contribuição corporativa, haja vista que é instituída com o nítido objetivo de atender ao interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de arrecadação de recursos para sua atuação nas respectivas áreas.

Antes do advento da Carta Magna de 1988 existiam três tipos de contribuições sindicais: (a) o imposto sindical previsto, inicialmente, pelo Dec.-lei 2.377/40, o qual foi incorporado à Consolidação das Leis do Trabalho nos artigos 548, alínea **a** e artigos 578 e seguintes, que posteriormente foi denominado de **contribuição sindical**, com o advento do Decreto Lei 27/66, que acrescentou o artigo 217, inciso I, ao Código Tributário Nacional; (b) a contribuição dos associados na forma estabelecida nos estatutos, conforme artigo 548, alínea **b**, da Consolidação das Leis do Trabalho; (c) a chamada **contribuição assistencial**, prevista por convenção coletiva ou sentença normativa.

Dos três tipos de contribuição acima descritos, o primeiro é a contribuição sindical legal, que tem por fato gerador a participação em categoria econômica ou profissional, independentemente de filiação ou associação.

O segundo tipo, que não é compulsório, é devido apenas por aqueles que se filiam ou se associam à competente entidade sindical, ressaltando que, no Brasil, é livre a associação sindical, por expressa previsão do *caput*, do artigo 8º, da Constituição Federal. Com efeito, ninguém pode ser obrigado a filiar-se a

⁵ ROMITA, Arion Savão. Contribuição Confederativa. *Revista de Direito do Trabalho*, São Paulo, v. 79, p. 3-12, 1992.

um sindicato. No entanto, se o profissional resolve se sindicalizar, está obrigado ao recolhimento da contribuição prevista no estatuto da entidade.

Já o terceiro tipo⁶ é representado pela chamada **quota de solidariedade**, prevista por convenção coletiva de trabalho ou sentença normativa proferida em sede de julgamento de dissídio coletivo de natureza econômica. Sua nomenclatura deriva do fato de ser devida não só pelos associados, mas também por aqueles que, não sendo filiados ao sindicato, beneficiam-se das vantagens dispensadas pelo instrumento normativo. Se o sindicato representa toda a categoria – associados ou não – o benefício previsto pela convenção coletiva ou imposto pela sentença normativa alcança também o empregado que não se filiou à entidade de classe. É justo que tal empregado, a título de solidariedade, concorra com uma quota destinada a custear as atividades assistenciais do sindicato. Frise-se que a esse tipo de contribuição, o texto constitucional não faz referência⁷.

Tecidos estes breves comentários, cabe a análise dos fundamentos invocados pela entidade sindical para fundamentar a cobrança da contribuição em foco.

Dispõe o artigo 8º, inciso IV, da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte:

[...]

IV - a assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, **será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva**, independentemente da contribuição prevista em lei; (grifo nosso).

Verifica-se, pela exegese do dispositivo acima colacionado, que a contribuição prevista no inciso IV, do artigo 8º, da Constituição Federal é devida somente pelos filiados a determinado sindicato, ou seja, pelos trabalhadores.

Conforme precedentes do Supremo Tribunal Federal, tal contribuição diferencia-se da contribuição sindical em razão de sua natureza não-tributária

⁶ A Constituição de 1988 criou um quarto tipo de contribuição sindical, que vem sendo denominado “Contribuição Confederativa”. Ao contrário das três primeiras modalidades de contribuição, que preexistiam à constituição, a denominada “Contribuição Confederativa” representa inovação do Texto Fundamental de 1988. Ela não se confunde com a “Contribuição Sindical” a que se referem os arts. 578 e ss. da CLT, nova denominação do antigo “imposto sindical”. Também se distingue da mensalidade estatutária, pois esta só pode ser cobrada dos associados, enquanto a Contribuição Confederativa se impõe a toda a categoria (associados ou não). E também se estrema da “Contribuição Assistencial”, porque esta é prevista por convenção coletiva ou sentença normativa, enquanto a Contribuição Confederativa prescinde de instrumento normativo que a estabeleça (ROMITA, op. cit., p. 3-12).

⁷ ROMITA, op. cit., p. 3-12.

e, pois, não-compulsória, sendo devida unicamente pelos filiados dos sindicatos. Vejamos, *in verbis*:

CONSTITUCIONAL. SINDICATO.
CONTRIBUIÇÃO INSTITUÍDA PELA ASSEMBLÉIA
GERAL: CARÁTER NÃO TRIBUTÁRIO. NÃO
COMPULSORIEDADE. EMPREGADOS NÃO
SINDICALIZADOS: IMPOSSIBILIDADE DO
DESCONTO. C.F., art. 8º., IV.

I. - A contribuição confederativa, instituída pela assembléia geral - C.F., art. 8º., IV - distingue-se da contribuição sindical, instituída por lei, com caráter tributário - C.F., art. 149 - assim compulsória. A primeira é compulsória apenas para os filiados do sindicato.

II. - R.E. não conhecido.⁸

Com efeito, verifica-se, *a priori*, um vício na fundamentação utilizada para a cobrança das contribuições sindicais patronais, eis que a contribuição prevista no artigo 8º, inciso IV, da Constituição Federal tem nítida natureza não tributária, sendo devida apenas pelos filiados à entidade sindical.

Desta forma, a cobrança compulsória de contribuição sindical, independentemente de filiação, limita-se àquela prevista no artigo 579, da CLT, que é devida “por todos aqueles que participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do sindicato representativo da mesma categoria ou profissão”.

Neste caso, é inquestionável que a contribuição sindical patronal possui natureza jurídica tributária. Trata-se, em consonância com a classificação dos tributos na Constituição Federal de 1988, de uma contribuição social de intervenção no domínio econômico e de interesses de categorias profissionais e econômicas, cuja matriz se encontra no artigo 149 da Carta Magna.

Em se tratando de espécie tributária, é certo que a cobrança da exação deve observar os princípios constitucionais tributários, em especial, *in casu*, o princípio da legalidade.

Nesta senda, a contribuição em referência encontra como norma reguladora de sua incidência, o artigo 580, inciso III, da Consolidação das Leis do Trabalho, que preconiza, *in verbis*:

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 198.092-SP, Segunda Turma. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 27 de agosto de 1996. **Diário de Justiça**: 11 out. 1996.

Art. 580. A contribuição sindical será recolhida, de uma só vez, anualmente, e consistirá:

[...]

III - para os empregadores, numa importância proporcional ao capital social da firma ou empresa, registrado nas respectivas Juntas Comerciais ou órgãos equivalentes, mediante a aplicação de alíquotas, conforme a seguinte tabela progressiva:

Classe de Capital		Alíquota
1.	até 150 vezes o maior valor-de-referência	0,8%
2.	acima de 150 até 1.500 vezes o maior valor-de-referência	0,2%
3.	acima de 1.500 até 150.000 vezes o maior valor-de-referência	0,1%
4.	acima de 150.000 até 800.000 vezes o maior valor-de-referência	0,02%

Conforme leciona Martins (2015),

[...] o fato gerador da contribuição sindical, portanto, não pode ser outro, senão a constituição da empresa, potencialmente empregadora, invocando-se ao presente apontamento, a interpretação teleológica-sistemática das normas⁹.

Incidindo sobre o capital social da empresa, e não sobre o número de empregados, a contribuição sindical profissional e econômica surge como balizamento da representação das respectivas categorias¹⁰.

Por óbvio, uma nítida limitação ao poder de tributar, por inúmeras vezes geradora de controvérsias, é a pertinência da entidade sindical com a representatividade de determinada categoria profissional ou econômica.

⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência do art. 8.º, iv, da cf, quanto à contribuição sindical. Natureza tributária da imposição a ser suportada por participantes de categoria profissional ou econômica. O vocábulo da legislação ordinária “empregador” para efeitos tributários e constitucionais é sinônimo de “empresário” ou “empreendedor” - Parecer. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, v. 92, p. 445-470, 2015.

¹⁰ Ibid., 2015.

Neste sentido, é de curial relevância destacar que a Constituição Federal, no artigo 149, prevê expressamente, no que tange especificamente às contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, a vinculação da exação a uma atividade paraestatal relativa aos contribuintes, quando afirma que são “[...] instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”.

Em outras palavras, as contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica constituem instrumentos de atuação dos entes beneficiados nas respectivas áreas, que devem ser compreendidas como **correspondentes às atividades paraestatais relativas à regulamentação, organização e fiscalização das atividades desempenhadas pelos integrantes das referidas categorias.**¹¹

Machado (2005) destaca, em relação às referidas contribuições, que “[...] não se trata, é bom insistir neste ponto, de destinação de recursos arrecadados. Trata-se de vinculação da própria entidade representativa da categoria profissional, ou econômica, com o contribuinte”¹².

A esta necessária pertinência entre a representatividade e a atividade econômica representada, Coelho (2004) denomina de **referibilidade**. Em resumo, as contribuições, e como espécie, as contribuições sindicais compulsórias, exigem que “[...] haja uma contraprestação do Estado voltada àqueles que pagam o tributo”¹³. “Há um verdadeiro nexos causal entre a atividade e o sujeito passivo da exação. Essa correlação é elemento fundamental na aferição de constitucionalidade do tributo – se a contribuição não for vinculada, será imposto e se for imposto, será inconstitucional”¹⁴.

No caso em exame, é de se verificar que as entidades sindicais do sistema FENACON e SINDICOMÉRCIO não tem a prerrogativa legal de representar ou defender os interesses das sociedades de advogados, não tendo qualquer referibilidade com as mesmas.

Portanto, ao se admitir a incidência da contribuição sindical conforme quer o SESCON/ES e entidades congêneres no Brasil, estar-se-á diante de situação em que as entidades sindicais arrecadarão contribuição de natureza tributária,

¹¹ MENDES, Alessandra Torres Vaz. A contribuição sindical compulsória: parafiscalidade e autonomia sindical: institutos inconciliáveis. *Revista de Direito do Trabalho*, São Paulo, v. 135, p. 9-29, 2009.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 410.

¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 142.

¹⁴ MENDES, op. cit., p. 9-29.

mas, suas atividades, não mantêm qualquer relação de referibilidade com os contribuintes, haja vista que as sociedades de advogados não são beneficiárias de qualquer dos serviços porventura oferecidos pelas referidas entidades sindicais.

Além disso, tais entidades, “[...] por força do princípio da autonomia sindical, não têm mais qualquer obrigação *ex lege* de oferecer serviços a seus filiados”¹⁵.

Especificamente em relação ao SESCON/ES, a análise do artigo 4º do atual Estatuto Social aprovado na Assembleia Geral Extraordinária, de 7 de julho de 2015, leva à conclusão de que, nos termos do inciso I, alíneas **a** e **b**, as categorias econômicas abrangidas pela entidade são compostas pelas empresas de serviços contábeis e empresas de assessoramento, perícias, informações e pesquisas.

De início, verifica-se que a atividade da advocacia não se encontra no rol de atividades econômicas citadas no dispositivo supra.

No entanto, em análise ao parágrafo único do mesmo dispositivo, verifica-se que, na alínea **b**, a entidade pretendeu inserir a atividade de advocacia no rol de atividades dos possíveis associados, em frontal violação à legislação em vigor, conforme será abordado adiante.

Mas não é só. Mantendo a coerência com a referibilidade, o próprio parágrafo único do artigo 4º, do Estatuto Social, **excepciona** as atividades que já possuem entidades representativas, como é o caso das sociedades de advogados, representadas pela Ordem dos Advogados do Brasil.

Sendo assim, é possível inferir que, uma vez que a atividade da advocacia encontra sua representação em entidade autárquica – OAB – o SESCON/ES não possui a representatividade desta atividade econômica, faltando, portanto, o requisito da referibilidade.

Por fim, ainda que se admitisse tal representatividade, verifica-se a ilegalidade da cobrança de contribuição sindical compulsória, por entidade sindical, haja vista que se tratam de entidades de natureza privada. Neste sentido, apesar de não constituir o cerne do presente estudo, cabe trazer à lume o escólio de Mendes (2009), *in verbis*:

Dessa forma, não cabe posicionar a contribuição sindical compulsória no mesmo patamar daquelas contribuições cobradas dos filiados aos conselhos profissionais como a Ordem dos Advogados do Brasil, o Conselho Regional

¹⁵ Ibid., 2009.

de Medicina, o Conselho Regional de Veterinária, o Conselho de Contabilidade, dentre outros, **que são órgãos paraestatais, instituídos por lei e que atuam no controle das atividades profissionais respectivas. Estes órgãos possuem delegação legal e, portanto, capacidade tributária ativa para cobrança de contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica**¹⁶.

3 DA REPRESENTATIVIDADE EXCLUSIVA DAS SOCIEDADES DE ADVOGADOS PELA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL

Antes de adentrarmos no ponto central da discussão cabe uma breve digressão sobre a evolução e a importância da representação da classe dos advogados por instituição própria com as peculiares características que denotam a relevância da instituição em um Estado Democrático de Direito, com base no lapidar estudo de Amaral (2002)¹⁷.

Advogado, vocábulo latino que na etimologia quer dizer o que vem junto, para João Monteiro é o “[...] jurisconsulto que aconselha as partes litigantes, esclarece os juízes e dirige a causa, alegando, de fato e direito, que convenha aos interesses do constituinte”. Já para Teixeira de Freitas “[...] advogado é uma pessoa do juízo que, por seus conhecimentos de jurisprudência, instrui e patrocina seus constituintes”¹⁸.

Atualmente, o profissional da advocacia pode ser definido como

[...] o profissional diplomado, regularmente inscrito na Ordem dos Advogados, habilitado a aconselhar sobre questões de ordem jurídica ou contenciosa, e de defender na Justiça, oralmente ou por escrito, a honra, a liberdade, a vida e os interesses de seus clientes, que ele assiste ou representa¹⁹.

De acordo com os estudos de Amaral (2002)²⁰, a Ordem dos Advogados tem sua origem conhecida no ano de 524 d.C., no segundo consulado de

¹⁶ MENDES, op. cit., p. 9-29.

¹⁷ AMARAL, Luiz Otavio de Oliveira. A trajetória dos advogados no Brasil. **Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo**, São Paulo, v. 9, p. 67-94, 2002.

¹⁸ SODRÉ, Ruy Azevedo. **A ética profissional e o Estatuto do advogado**. São Paulo: LTr, 1975, p. 271-272.

¹⁹ Ibid., p. 273.

²⁰ AMARAL, op. cit., p. 67-94.

Justino Augusto. Outros estudos apontam sua origem nas leis de Sólon, na Grécia antiga. Em seus primórdios, já esteve ela sob a direção da Igreja, tendo, então, contribuído para a formação do Direito Canônico.

Na França, contudo, consolida-se como corporação – *universitas personarum* dos romanos – por Ordenança de Felipe Valois e assume em definitivo o nome de **Ordem**, como confraria religiosa de advogados e procuradores – *avocats e avoués*.

Foi o modelo francês que serviu de inspiração, ao lado da Associação dos Advogados de Lisboa, primeiro para o Instituto da Ordem dos Advogados do Brasil e, mais tarde, para a própria OAB, como a conhecemos.

“Tão velha quanto a advocacia é a Ordem dos Advogados no mundo”. No Brasil, criou-se, inicialmente, o Instituto da Ordem dos Advogados Brasileiros, “[...] com sede na Corte e filiais nas províncias, cujos estatutos aprovados por D. Pedro II, em 07.08.1843, já em seu art. 20, determinavam: ‘o fim do Instituto é organizar a Ordem dos Advogados em proveito geral da ciência da jurisprudência’”²¹.

Acumulando, informalmente, as atribuições que mais tarde seriam da Ordem dos Advogados, o Instituto ora chamava-se simplesmente de Instituto dos Advogados Brasileiros, ora denominava-se Instituto da Ordem dos Advogados Brasileiros. Com a criação, em 1930, da Ordem dos Advogados Brasileiros, o Instituto consolidou o nome atual.

A OAB, com os contornos e funções como a conhecemos, teve sua criação legal por meio do Decreto 19.408/1930, que no artigo 17, concedeu delegação do Estado para estabelecer seus próprios estatutos e para punir seus membros – autodisciplina – além de ser-lhe delegado o poder de seleção profissional.

No intuito de se auto regulamentar, foi editado o Decreto 20.784/1931, alterado posteriormente pelos Decretos 21.592/1932, 22.039/32 e 22.266/32, cuja consolidação veio a lume pelo Decreto 22.478/33. Este último perdurou regendo a profissão e a Ordem dos Advogados do Brasil até 27 de abril de 1963, quando surgiu a Lei nº 4.215, o Estatuto da Ordem.

Referida lei regulou a profissão até há pouco, quando foi revogada, expressamente, pela Lei nº 8.906/1994, o atual Estatuto da Advocacia e a OAB, que trouxe severas imposições e deveres ao exercício da atividade da advocacia, além de lhe assegurar prerrogativas que são legalmente outorgadas ao advogado, como condição *sine qua non* do seu ministério privado de defesa dos direitos subjetivos, da ordem jurídica e da justiça.

21 Ibid., 2002.

Instituída sob a forma federativa – com Conselhos Seccionais nos Estados, Distrito Federal e Territórios – possuindo personalidade jurídica própria – assim como suas seccionais – a Ordem é coordenada e representada no âmbito nacional pelo presidente do Conselho Federal, seu órgão supremo, composto de delegados das seccionais, democraticamente eleitos pela classe. Daí por que se diz que o Presidente do Conselho Federal, que é o mesmo Presidente da Ordem dos Advogados do Brasil, é o intérprete maior do pensamento da classe que tão altos interesses e deveres incorpora²².

Já na Carta Constitucional de 1946, a OAB foi

[...] inscrita como órgão auxiliar do Poder Judiciário, na alta missão de recrutamento para o ingresso na magistratura vitalícia. Passou, assim, a Ordem, a ter existência como órgão ao mesmo tempo institucional e constitucional, com função necessária, além das corporativas.²³

Na Constituição de 1967 – e posterior Emenda Constitucional nº 1/69 – havia disposição semelhante no artigo 144, inciso I.

Já na Constituição Federal em vigor, tais comandos se encontram no artigo 133, que veio reforçar ainda mais a importância política da classe²⁴.

“Bem se vê que a natureza jurídica da Ordem tem muito de público – autárquico – sem que, no entanto, haja qualquer redução de sua autonomia plena”²⁵.

Nota-se, portanto, que a Ordem dos Advogados do Brasil regula e fiscaliza a atividade da advocacia, como também é a entidade que representa e luta pelos direitos de toda a classe.

A necessidade de independência dos advogados traz à OAB características que blindam sua autonomia, de modo que não sofram controle externo que possa ameaçar sua independência.

As características peculiares desta entidade restam nítidas quando analisamos o entendimento de eminentes juristas²⁶:

²² AMARAL, 2002, loc. cit.

²³ GUEIROS, Nehemias. **A advocacia e o seu Estatuto**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964, p. 20.

²⁴ Vide, ainda, na atual Constituição, a participação dos advogados em nossos Tribunais: no STJ (art. 104, II); nos TRFs (art. 107, I); no STM (art. 123, I); no TST (art. 111, I); nos TRTs (art. 115, II); no TSE (art. 119, II); nos TREs (art. 120, III) e nas Justiças estaduais em todos os TJs (art. 94). (AMARAL, 2002).

²⁵ AMARAL, 2002, loc. cit.

²⁶ Afirmativas encartadas na obra de AMARAL (2002).

Se é incontroverso o caráter publicístico da Ordem, também inequívoco se afigura o regime de direito singular a que está submetida (Paulo Alberto Pasqualini).

[...] é uma entidade (a Ordem) que integra a própria estrutura do Estado de Direito, com atribuições que só podem ser exercidas precisamente sob condições de não sujeição, de não vinculação a qualquer dos Poderes (José Ribeiro de Castro Filho).

Para o desempenho de sua posição no plano das instituições ligadas ao funcionamento do Poder Judiciário e de sua incumbência de zelar pelas prerrogativas dos advogados e de seus clientes, ante os órgãos da administração pública, necessita a Ordem de plena liberdade de ação (Carlos Medeiros da Silva).

No longo itinerário da OAB se firmaram marcos definitivos, o primeiro dos quais assinala a natureza peculiar da nossa instituição, como pessoa *sui generis* do Direito Público (Prado Kelly).

O que mais importa é saber-se que à Ordem dos Advogados do Brasil não se aplicam as regras jurídicas referentes às autarquias ou entidades paraestatais (Pontes de Miranda).

Essa autonomia não constitui uma peculiaridade nossa, mas sim um imperativo, em todos os países não ditatoriais, do papel do advogado, por vezes chamado a atuar contra autoridades públicas e até contra o próprio Estado (Seabra Fagundes).

No seu ministério privado, o advogado presta serviço público e exerce função social” (art. 2.º, § 1.º, do Estatuto atual), constituindo, com os juízes e membros do Ministério Público, elemento indispensável à administração da justiça; não havendo, é certo, qualquer hierarquização entre os membros daquelas carreiras jurídicas (art. 69, na Lei velha, e 6.º na atual). Esse *munus* público já era reconhecido na advocacia, entre nós, desde o Aviso Ministerial 326,

de 15.11.1870. No exercício funcional, o advogado é inviolável por seus atos e manifestações, no limite da lei; eis a fecunda garantia de independência e destemor para que ele possa bem desempenhar seus atos profissionais. Com efeito, o advogado, neste mundo das máquinas inteligentes e da celeridade, reforçará sua necessidade social na medida em que encarnar o sistema de freio e contrapeso, de fiscalização e equilíbrio, interno do Poder judicante²⁷.

Diante do até aqui exposto, é perfeitamente possível aferir que os interesses e prerrogativas da classe dos advogados não pode ser representado com perfeição por entidade sindical desprovida das garantias e características peculiares da Ordem dos Advogados do Brasil.

Não é por outro motivo, que a função de “promover, com exclusividade, a representação, a defesa, a seleção e a disciplina dos advogados em toda a República Federativa do Brasil” é atribuída à Ordem dos Advogados do Brasil pelo artigo 44, inciso II, da Lei nº 8.906/1994.

Neste sentido, já decidiu o E. Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.522/DF, *in verbis*:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE.
ARTIGO 47 DA LEI FEDERAL N. 8.906/94.
ESTATUTO DA ADVOCACIA E DA ORDEM DOS
ADVOGADOS DO BRASIL. CONTRIBUIÇÃO
ANUAL À OAB. ISENÇÃO DO PAGAMENTO
OBRIGATÓRIO DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL.
VIOLAÇÃO DOS ARTIGOS 5º., INCISOS I E
XVII; 8º., INCISOS I E IV; 149; 150; § 6º.; E 151 DA
CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. NÃO OCORRÊNCIA.
1. A Lei Federal nº. 8.906/94 atribui à OAB função
tradicionalmente desempenhada pelos sindicatos, ou seja,
a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais
da categoria.
2. A Ordem dos Advogados do Brasil ampara todos os
inscritos, não apenas os empregados, como o fazem os
sindicatos. Não há como traçar relação de igualdade entre
os sindicatos de advogados e os demais. As funções que
deveriam, em tese, ser por eles desempenhadas foram
atribuídas à Ordem dos Advogados.

27 AMARAL, 2002, loc. cit.

3. O texto hostilizado não consubstancia violação da independência sindical, visto não ser expressivo de interferência e/ou intervenção na organização dos sindicatos. Não se sustenta o argumento de que o preceito impugnado retira do sindicato sua fonte essencial de custeio.
4. Deve ser afastada a afronta ao preceito da liberdade de associação. O texto atacado não obsta a liberdade dos advogados. Pedido julgado improcedente.²⁸

Constatada a patente ausência de referibilidade das entidades sindicais vinculadas ao sistema FENACON e SINDICOMÉRCIO é de se verificar que as sociedades de advogados devidamente registradas na Ordem dos Advogados do Brasil são expressamente isentas da contribuição sindical, nos termos do artigo 47 da Lei nº 8.906/1994, *in litteris*:

Art. 47. O pagamento da contribuição anual à OAB isenta os inscritos nos seus quadros do pagamento obrigatório da contribuição sindical.

De se verificar, ainda, que o tratamento equivalente às sociedades de advogados e também às sociedades unipessoais de advocacia, decorre do § 2, do artigo 15, da Lei nº 8.906/1994, que dispõe:

Art. 15. Os advogados podem reunir-se em sociedade simples de prestação de serviços de advocacia ou constituir sociedade unipessoal de advocacia, na forma disciplinada nesta Lei e no regulamento geral.

[...]

§ 2º. Aplica-se à sociedade de advogados e à sociedade unipessoal de advocacia o Código de Ética e Disciplina, no que couber.

4 CONCLUSÃO

Diante do até aqui exposto, é de se concluir que a exigência da contribuição sindical patronal por entidades integrantes do sistema FENACON e SINDICOMÉRCIO afigura-se absolutamente ilegal.

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Constitucionalidade nº 2.522-DF, Tribunal Pleno. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, 8 de junho de 2006. **Diário de Justiça**: 18 ago. 2006.

Em primeiro lugar, verifica-se que as entidades supracitadas têm como escopo a defesa dos interesses de Empresas de Serviços Contábeis, Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas. *A priori*, nenhuma dessas atividades tem pertinência com as atividades típicas da profissão do advogado.

A tentativa de flexibilizar o conceito de **empresas de assessoramento** afigura-se imprópria, além de colidir com outros institutos da legislação de regência das contribuições.

Frise-se, neste momento, que as atividades econômicas desenvolvidas pelas empresas que se encontram na área de abrangência da representatividade do sistema FENACON e SINDICOMÉRCIO são, tipicamente, atividades empresárias, desenvolvidas por profissionais liberais e sociedades empresárias.

Tal conclusão pode ser obtida através da leitura do artigo 580, inciso III, da Consolidação das Leis do Trabalho, que preconiza que a contribuição em referência consistirá,

[...] para os empregadores, numa importância proporcional ao capital social da **firma ou empresa, registrado nas respectivas Juntas Comerciais ou órgãos equivalentes**, mediante a aplicação de alíquotas, conforme a seguinte tabela progressiva (grifo nosso).

Por sua vez, o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil, dispõe em seu artigo 16, que

[...] 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 (grifo nosso).

De forma complementar, o § 3º do artigo 16, da Lei nº 8.906/1994, regula que é “[...] **proibido o registro, nos cartórios de registro civil de pessoas jurídicas e nas juntas comerciais**, de sociedade que inclua, entre outras finalidades, a atividade de advocacia.” (grifo nosso).

A análise dos dispositivos acima evidencia, de maneira incontroversa, que as atividades que têm pertinência com a abrangência das citadas entidades

sindicais, além de não englobarem os serviços de advocacia, são com eles, incompatíveis.

Em segundo lugar, verifica-se que não há qualquer referibilidade entre a atuação das entidades sindicais e as sociedades de advogados, contribuintes, haja vista que, conforme exposto, as entidades sindicais não são dotadas das prerrogativas e poderes necessários à defesa dos interesses dos advogados e suas sociedades, cuja função encontra origem na própria Constituição Federal e é erigida à condição de essencial para manutenção da justiça e do próprio Estado Democrático de Direito.

Por fim, a própria Lei nº 8.906/1994 prevê expressamente que a função de “[...] promover, com exclusividade, a representação, a defesa, a seleção e a disciplina dos advogados em toda a República Federativa do Brasil” é atribuída à Ordem dos Advogados do Brasil, bem como o pagamento da contribuição anual isenta os inscritos nos seus quadros do pagamento obrigatório da contribuição sindical.

Portanto, é de se concluir que não cabe ao SESCON/ES ou qualquer entidade análoga: (a) fiscalizar as sociedades de advogados; (b) exigir das citadas sociedades o pagamento da contribuição sindical patronal; (c) impor a elas multas e demais penalidades previstas na CLT, motivadas pelo não pagamento da contribuição sindical patronal.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Luiz Otavio de Oliveira. *A Trajetória dos Advogados no Brasil. Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo*, São Paulo, v. 9, 2002.

BRASIL. Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994. Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 5 jul. 1994 Disponível em: <<https://goo.gl/Jd8Z2c>>. Acesso em: 8 nov. 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

GUEIROS, Nehemias. **A advocacia e o seu Estatuto**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência do art. 8.º, IV, da CF, quanto à contribuição sindical. Natureza tributária da imposição a ser suportada por participantes de categoria profissional ou econômica. O vocábulo da legislação ordinária “empregador” para efeitos tributários e constitucionais é sinônimo de “empresário” ou “empreendedor” - Parecer. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, v. 92, 2015.

MENDES, Alessandra Torres Vaz. A Contribuição Sindical Compulsória: Parafiscalidade e Autonomia Sindical: Institutos Inconciliáveis. **Revista de Direito do Trabalho**, São Paulo, v. 135, 2009.

ROMITA, Arion Sayão. Contribuição Confederativa. **Revista de Direito do Trabalho**, São Paulo, v. 79, 1992.

SODRÉ, Ruy Azevedo. **A ética profissional e o Estatuto do advogado**. São Paulo: LTr, 1975.

LEGALIDADE DA COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÃO SINDICAL PARA PROFESSORES QUE TAMBÉM SÃO ADVOGADOS

Lucas Passos Costa Silva*

Álvaro Augusto Lauff Machado*

Ciro Benevenuto Soares*

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 Conceito da contribuição sindical. Classificação e natureza jurídica. 3 Definição da natureza jurídica da contribuição anual à OAB. 4 O sistema sindical e a aplicação do art. 47 do EAOAB (Lei nº 8.906/94). 5 Considerações finais.

1 INTRODUÇÃO

Com frequência, os profissionais do ramo jurídico exercem mais de uma profissão ao longo de sua carreira e, inclusive, de forma concomitante. Tal característica ganha bastante destaque entre os advogados, os quais, além de demonstrarem perfil empreendedor, possuem forte afeição à carreira acadêmica – graças ao precípua caráter intelectual da advocacia – de modo que muitos deles também exercem o magistério.

Nesse passo, como todos os profissionais brasileiros, tanto os advogados quanto os professores possuem seu direito sindical elevado à qualidade de garantia constitucional, sendo que tal direito é objeto de defesa por entidades sindicais, as quais representam o modelo corporativista abarcado pelo ordenamento jurídico brasileiro e que necessitam de meios de custeio que viabilizem a consecução de seu objetivo social.

* Pós-graduação *lato sensu* em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. MBA em Controladoria e Finanças pela Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE. Membro da Comissão Especial de Estudos Tributários da OAB/ES. Gestor jurídico tributário de grupo empresarial com abrangência regional e cuja atuação concentra-se no mercado financeiro e no comércio varejista. Advogado. E-mail: costasilva.lucaspassos@gmail.com.

* Doutorando em Direito Constitucional pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, SP. Mestre em Direitos e Garantias Fundamentais pela Faculdade de Direito de Vitória, ES. Pós-Graduado, *Lato Sensu*, em Direito Tributário (Processual e Material) na Faculdade de Direito de Vitória. Secretário Geral da Comissão Especial de Estudos Tributários da OAB/ES. Membro do Grupo de Pesquisa Corrupção, Democracia e Direitos Humanos pela Pontifícia Universidade Católica do Estado de São Paulo - PUC/SP. Conselheiro Suplente do Conselho Municipal de Recursos Fiscais do Município de Vitória/ES. Professor no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário na Faculdade de Direito de Vitória, ES e da LFG/SP. Autor de artigos em revistas de âmbito nacional e internacional. Advogado. Email: alvaro@appa.com.br.

* Especialista em Direito Processual Civil pela Faculdade de Direito de Vitória. Integrante da Comissão Especial de Estudos Tributários da OAB/ES. Advogado. E-mail: cirobenevenuto@gmail.com.

O artigo 578, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT – prevê que quem participe de categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas pelos sindicatos estarão sujeitos à contribuição sindical compulsória, como uma das formas de custeio de tais entidades.

A partir do advento da Lei n. 8.906/1994 (Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil – EAOAB), previu-se, expressamente, no artigo 47 que o pagamento anual à Ordem dos Advogados do Brasil isenta os inscritos nos seus quadros do pagamento obrigatório da contribuição sindical. E tal isenção estipulada em enunciado prescritivo sucinto acabou por gerar reflexos nas relações sindicais.

Nesse sentido, o maior efeito da isenção prevista no EAOAB repercutiu nas finanças dos sindicatos profissionais constituídos para defesa dos direitos dos advogados – sindicatos dos advogados – os quais tiveram sua principal fonte de custeio afetada por forte redução, ante a impossibilidade de cobrança da contribuição sindical obrigatória e a baixa filiação sindical voluntária dos advogados.

Por outro lado, começou-se a questionar se a isenção veiculada no artigo 47, do EAOAB, limitava-se à contribuição sindical exigida pelos sindicatos dos advogados ou se também se estenderia às contribuições sindicais exigidas por outros sindicatos profissionais, alheios à prática da advocacia, e que fossem efetivadas em face de advogados que estivessem a exercer tais profissões em concomitância à advocacia.

Um exemplo recorrente de tal questionamento deriva da prática concomitante da advocacia e do magistério. E esta é a questão que se busca solucionar no presente artigo, ou seja: perquirir se um advogado que também atue como professor é ou não é obrigado a pagar contribuição sindical compulsória exigida por sindicato dos professores.

Para enfrentar o questionamento em tela, adotou-se o seguinte método: primeiramente, conceituar-se-á a contribuição sindical; em seguida, analisar-se-á a contribuição anual exigida pela OAB; fixadas as premissas, far-se-á cotejo entre o sistema sindical e a OAB, com especial atenção para a interpretação e aplicação do artigo 47, do EAOAB, com o intuito de buscar resposta para a problemática que dá tônica ao presente estudo.

2 CONCEITO DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL. CLASSIFICAÇÃO E NATUREZA JURÍDICA

A contribuição sindical é uma espécie de contribuição social, que foi criada para subsidiar os sindicatos na defesa dos interesses de determinadas categorias profissionais.

Tal subsídio tem o condão de assegurar as diversas categorias de trabalhadores melhores condições de trabalho, bem como proporcionar aos contribuintes bons atendimentos na área da saúde, educação, lazer, dentre outros.

Os sindicatos são órgãos que visam defender os interesses de sua classe trabalhadora, sempre buscando assegurar benefícios aos sindicalizados.

A Constituição Federal previu as contribuições sindicais nos artigos 8º, inciso IV, e 149, *caput, in verbis*:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte:

[...]

IV - a assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei.

Também há previsão da referida contribuição na Consolidação das Leis do Trabalho, em seus artigos 578 e seguintes, em especial nos artigos 578 e 579, *in verbis*:

Art. 578 - As contribuições devidas aos Sindicatos pelos que participem das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas pelas referidas entidades serão, sob a denominação do “imposto sindical”, pagas, recolhidas e aplicadas na forma estabelecida neste Capítulo.

Art. 579 - A contribuição sindical é devida por todos aqueles que participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do sindicato representativo da mesma categoria ou

profissão ou, inexistindo este, na conformidade do disposto no art. 591.

Percebe-se, pois, que as contribuições sindicais possuem previsão tanto na Carta Magna, como na legislação infraconstitucional.

Ao classificar as contribuições sindicais, o professor Machado (2011)¹ ensina que:

A contribuição social caracteriza-se como de interesse de categoria profissional ou econômica quando destinada a propiciar a organização dessa categoria, fornecendo recursos financeiros para a manutenção de entidade associativa. Não se trata, é bom insistir neste ponto, de destinação de recursos arrecadados. Trata-se de vinculação da própria entidade representativa da categoria profissional, ou econômica, com o contribuinte. O sujeito ativo da relação tributária, no caso, há de ser a mencionada entidade.

No mesmo sentido, Schoueri (2013)² afirma que:

Quanto às contribuições de interesse de categoria profissional, o constituinte foi omissivo com relação a qualquer indicação relativa a sua hipótese tributária. Entretanto, deve-se admitir que se a contribuição é de interesse de uma categoria, a hipótese tributária deve ser, necessariamente, a circunstância de se pertencer àquela. Por exemplo: se a contribuição é de interesse dos médicos, não há de ser outra a hipótese tributária, senão o fato de exercer aquela profissão.

As contribuições sindicais são de suma importância para a manutenção dos sindicatos que, por sua vez, são essenciais para a defesa dos interesses das diversas categorias de trabalhadores.

É importante destacar a natureza jurídica da contribuição sindical, não podendo se olvidar de distinguir a contribuição fixada em assembleia geral e a contribuição compulsória.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 423.

² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**, 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 219.

Para tanto, faz-se necessária uma análise pormenorizada do que prevê o inciso IV, do artigo 8º, da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte:

[...]

IV - a assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei.

Para tornar a compreensão da forma mais didática possível, dividir-se-á o referido enunciado normativo em duas partes, a saber: “[...] (i) a assembléia [sic] geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, (ii) independentemente da contribuição prevista em lei”.

A locução prevista no item (i) se refere à contribuição sindical fixada em assembleia geral, ao passo que o enunciado indicado no item (ii) se refere a contribuição compulsória

Mas, qual seria a relevância de tal distinção? Simples. As contribuições sindicais fixadas por meio de assembleia geral não possuem natureza jurídica tributária por duas razões. Primeiro, não há obrigatoriedade no seu recolhimento – que deve se dar apenas para aqueles trabalhadores que se filiarem voluntariamente ao respectivo sindicato. Segundo, em razão de não serem fixadas por lei.

Tanto é assim, que o Supremo Tribunal Federal editou a súmula 666 que possui o seguinte enunciado: “A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo”.

Ocorre que a referida súmula se refere ao item (i) da locução anteriormente referenciada.

As contribuições compulsórias – previstas no item (ii) da locução anteriormente referenciada, independentemente da contribuição prevista em lei – possuem natureza jurídica tributária, pois atendem a todos os elementos constantes na definição de tributo do artigo 3º, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não

constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

As contribuições compulsórias, portanto, (a) são de recolhimento obrigatório por todos³ os trabalhadores, (b) pagas por meio de dinheiro, de uma só vez, na forma do art. 580, da CLT, (c) o que não constitui sanção por ato ilícito, (d) são instituídas por meio dos artigos 8º, inciso IV, e 149, da CF/88, c/c os arts. 578 e seguintes, da CLT, (e) são cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada, por meio dos respectivos sindicatos. Nesse sentido, Sabbag (2016)⁴ ensina que:

A contribuição sindical possui inafastável feição tributária e, sujeitando-se às normas gerais de direito tributário, torna-se obrigatória a todos os trabalhadores celetistas, integrantes da categoria, sindicalizados ou não. Naturalmente, não se estende àqueles vinculados a regimes próprios de previdência, como os servidores públicos.

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal já definiu que:

MANDADO DE SEGURANÇA – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – CONTROLE – ENTIDADES SINDICAIS – AUTONOMIA – AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO. A atividade de controle do Tribunal de Contas da União sobre a atuação das entidades sindicais não representa violação à respectiva autonomia assegurada na Lei Maior. MANDADO DE SEGURANÇA – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – FISCALIZAÇÃO – RESPONSÁVEIS – CONTRIBUIÇÕES SINDICAIS – NATUREZA TRIBUTÁRIA – RECEITA PÚBLICA. As contribuições sindicais compulsórias possuem natureza tributária, constituindo receita pública, estando os responsáveis sujeitos à competência fiscalizatória do Tribunal de Contas da União.⁵

Vê-se, portanto, que as contribuições sindicais fixadas em assembleia geral não possuem natureza jurídica tributária, já as contribuições compulsórias possuem tal viés.

³ Como se demonstrará a seguir, os advogados – como única exceção – são isentos da contribuição sindical.

⁴ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*, 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 555.

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 28.465-DF, Primeira Turma. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 18 de março de 2014. *Diário de Justiça eletrônico*, n. 66, 3 abr. 2014.

3 DEFINIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO ANUAL À OAB

Há muito se discutia sobre a personalidade jurídica da Ordem dos Advogados do Brasil. Já se entendeu, inclusive, que a Ordem seria uma autarquia que não se submetia a qualquer tipo de controle. Outrora, se entendeu que a OAB seria uma pessoa jurídica de direito público.

No entanto, no julgamento da ADIN 3.026/DF, em 08/06/2006, o Ministro Relator Eros Grau esclareceu que a OAB não teria, na verdade, qualquer vinculação com a administração pública direta ou indireta.

Em razão da Ordem dos Advogados do Brasil – por meio de seus advogados – ser essencial à administração da justiça (art. 133 da CF/88) e, ainda, por se tratar de uma categoria ímpar no elenco das personalidades jurídicas existentes no direito brasileiro, deveria ser qualificada como de personalidade jurídica *sui generis*, já que desempenhava um serviço público independente. Segue a ementa da referida ADIN 3.026/DF:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. § 1º DO ARTIGO 79 DA LEI N. 8.906, 2ª PARTE. “SERVIDORES” DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. PRECEITO QUE POSSIBILITA A OPÇÃO PELO REGIME CELESTISTA. COMPENSAÇÃO PELA ESCOLHA DO REGIME JURÍDICO NO MOMENTO DA APOSENTADORIA. INDENIZAÇÃO. IMPOSIÇÃO DOS DITAMES INERENTES À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DIRETA E INDIRETA. CONCURSO PÚBLICO (ART. 37, II DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL). INEXIGÊNCIA DE CONCURSO PÚBLICO PARA A ADMISSÃO DOS CONTRATADOS PELA OAB. AUTARQUIAS ESPECIAIS E AGÊNCIAS. CARÁTER JURÍDICO DA OAB. ENTIDADE PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO INDEPENDENTE. CATEGORIA ÍMPAR NO ELENCO DAS PERSONALIDADES JURÍDICAS EXISTENTES NO DIREITO BRASILEIRO. AUTONOMIA E INDEPENDÊNCIA DA ENTIDADE. PRINCÍPIO DA MORALIDADE. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 37, CAPUT, DA CONSTITUIÇÃO DO

BRASIL. NÃO OCORRÊNCIA. 1. A Lei n. 8.906, artigo 79, § 1º, possibilitou aos “servidores” da OAB, cujo regime outrora era estatutário, a opção pelo regime celetista. Compensação pela escolha: indenização a ser paga à época da aposentadoria. 2. Não procede a alegação de que a OAB sujeita-se aos ditames impostos à Administração Pública Direta e Indireta. 3. A OAB não é uma entidade da Administração Indireta da União. A Ordem é um serviço público independente, categoria ímpar no elenco das personalidades jurídicas existentes no direito brasileiro. 4. A OAB não está incluída na categoria na qual se inserem essas que se tem referido como “autarquias especiais” para pretender-se afirmar equivocada independência das hoje chamadas “agências”. 5. Por não consubstanciar uma entidade da Administração Indireta, a OAB não está sujeita a controle da Administração, nem a qualquer das suas partes está vinculada. Essa não-vinculação é formal e materialmente necessária. 6. A OAB ocupa-se de atividades atinentes aos advogados, que exercem função constitucionalmente privilegiada, na medida em que são indispensáveis à administração da Justiça [artigo 133 da CB/88]. É entidade cuja finalidade é afeita a atribuições, interesses e seleção de advogados. Não há ordem de relação ou dependência entre a OAB e qualquer órgão público. 7. A Ordem dos Advogados do Brasil, cujas características são autonomia e independência, não pode ser tida como congênere dos demais órgãos de fiscalização profissional. A OAB não está voltada exclusivamente a finalidades corporativas. Possui finalidade institucional. 8. Embora decorra de determinação legal, o regime estatutário imposto aos empregados da OAB não é compatível com a entidade, que é autônoma e independente. 9. Improcede o pedido do requerente no sentido de que se dê interpretação conforme o artigo 37, inciso II, da Constituição do Brasil ao caput do artigo 79 da Lei n. 8.906, que determina a aplicação do regime trabalhista aos servidores da OAB. 10. Incabível a exigência de concurso público para admissão dos contratados sob o regime trabalhista pela OAB. 11. Princípio da moralidade. Ética da legalidade e moralidade. Confinamento do princípio da moralidade ao âmbito da

ética da legalidade, que não pode ser ultrapassada, sob pena de dissolução do próprio sistema. Desvio de poder ou de finalidade. 12. Julgo improcedente o pedido.⁶

Feitos tais esclarecimentos introdutórios, confira-se a classificação da contribuição-anuidade paga pelos advogados regularmente inscritos nos quadros da OAB e sua natureza jurídica.

Todos os advogados inscritos nos quadros da OAB devem contribuir anualmente com um valor pré-estabelecido para que a instituição possa desempenhar o seu trabalho na defesa dos interesses dos advogados.

Desde já, torna-se relevante fixar a premissa de que os advogados são isentos do pagamento de contribuições sindicais, na forma do art. 47 da Lei nº 8.906/94 (Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados - EAOAB), *in verbis*:

Art. 47. O pagamento da contribuição anual à OAB isenta os inscritos nos seus quadros do pagamento obrigatório da contribuição sindical.

Ademais, é importante salientar que a contribuição anual à OAB não se confunde com a contribuição sindical.

A contribuição anual à OAB é aquela paga por todos os advogados regularmente inscritos para custear os serviços prestados pela própria instituição, sendo que não possui natureza tributária, porque – como definido pelo Ministro Eros Grau, a OAB possui regime *sui generis*, não tendo relação com as demais instituições incumbidas da defesa dos interesses de outros profissionais (*v.g.* CRM, CREA, etc).

Nesse sentido, Melo (2012)⁷ ensina que:

As contribuições pagas pelos filiados à Ordem dos Advogados do Brasil não têm natureza tributária, porque, embora definida como autarquia profissional de regime especial ou *sui generis*, a OAB não se confunde com as demais corporações incumbidas do exercício profissional, não estando subordinada à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial realizada pelo Tribunal de Contas da União.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.026-DF, Tribunal Pleno. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, 8 de junho de 2006. **Diário de Justiça**: 29 set. 2006.

⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 109.

Nos dizeres de Sabbag (2016)⁸:

Ora, se a OAB não é uma autarquia, nem mesmo de regime especial; se não apresenta qualquer relação com órgão público; se não se confunde com os demais conselhos de fiscalização; se não está voltada com exclusivismo para as finalidades corporativas; enfim, se apresenta características dissonantes de uma entidade impositora de tributos, torna-se delicada a manutenção do entendimento que chancela a fisionomia tributária da anuidade da OAB.

O Superior Tribunal de Justiça enfrentou o tema e, de igual sorte, definiu que a contribuição-anuidade da OAB não possui natureza tributária, senão vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, ART. 535, II, DO CPC. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211 DO STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. ANUIDADE DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL - OAB. [...] 5. As anuidades dos Conselhos Profissionais, à exceção da OAB, têm natureza tributária. A cobrança dos créditos deve ser regida pelo Direito Civil, art. 206, § 5º, do CC, no prazo prescricional de cinco anos. 6. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.⁹

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL - OAB. LEI N.º 8.906/94. ANUIDADES. NATUREZA JURÍDICA. LEI DE EXECUÇÃO FISCAL. INAPLICABILIDADE. [...] 2. As contribuições pagas pelos filiados à OAB não têm natureza tributária. [...] 6. Embargos de Divergência providos.¹⁰

⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**, 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 564.

⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.546.742-SC, Segunda Turma. Relator: Min. Herman Benjamin. Brasília, 1 de setembro de 2015. **Diário de Justiça**: 11 nov. 2015.

¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 503.252-SC, Primeira Seção. Relator: Min. Castro Meira. Brasília, 25 de agosto de 2004. **Diário de Justiça**: 18 out. 2004, p. 181.

Sobre o tema, a Corte Superior editou, inclusive, o Informativo nº 0219, que possui o seguinte enunciado:

OAB. ANUIDADES. NATUREZA JURÍDICA. Embora definida como autarquia profissional de regime especial ou sui generis, a OAB não se confunde com as demais corporações incumbidas do exercício profissional. As contribuições pagas pelos filiados à OAB não têm natureza tributária. O título executivo extrajudicial referido no art. 46, parágrafo único, da Lei n. 8.906/1994 deve ser exigido em execução disciplinada pelo CPC, não sendo possível a execução fiscal regida pela Lei n. 6.830/1980. Não está a instituição submetida às normas da Lei n. 4.320/1964, com as alterações posteriores, que estatui normas de direito financeiro dos orçamentos e balanços das entidades estatais. Não se encontra a entidade subordinada à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial realizada pelo TCU. A Seção, prossequindo o julgamento e por maioria, deu provimento aos embargos da OAB-SC.¹¹

Percebe-se, portanto, que a contribuição-anuidade da OAB não possui natureza jurídica tributária.

4 O SISTEMA SINDICAL E A APLICAÇÃO DO ART. 47 DO EAOAB (LEI Nº 8.906/94)

Fixadas as premissas anteriormente deduzidas, será enfrentado neste capítulo se a isenção no pagamento de contribuição sindical conferida pelo art. 47, do EAOAB, também isenta os advogados do pagamento da referida contribuição sendo professores.

Denota-se que a Constituição Federal recepcionou a contribuição sindical compulsória, prevista no artigo 578, da CLT – Consolidação das Leis Trabalhistas – e exigível de todos os integrantes de determinada categoria profissional, independente de sua filiação ao sindicato. Isto se deve ao caráter social desempenhado pelos sindicatos para os quais o ordenamento jurídico relega a salvaguarda dos direitos e interesses coletivos ou individuais de determinada categoria profissional.

¹¹ Ibid., 2004.

Assim, tem-se que o norte natural de atuação dos sindicatos é a defesa dos direitos e interesses relacionados à categoria profissional por ele abrangida. Logo, não há que se pretender a incursão de um sindicato sobre categoria profissional para a qual sindicato diverso já esteja estabelecido.

Nesse ponto, interessante é destacar a relevância da identificação da categoria profissional para definição dos limites de atuação de um sindicato. Isto porque, ao se delimitar a atuação do sindicato a uma determinada categoria profissional, acaba-se por excluir deste a possibilidade de influir em outra que não esteja sob seu campo de atuação.

Tendo em mente tal premissa, mister é frisar que a categoria profissional dos professores não se confunde com a dos advogados. Afinal, a atividade de cada um é diferente. Logo, se aos professores, incumbem as atividades relacionadas ao ensino, pesquisa e extensão acadêmicos (*v.g.*, art. 2º da Lei 12.772/2012); cabe aos advogados, a postulação a órgãos do Poder Judiciário e as atividades de consultoria, assessoria e direção jurídicas (*vide* art. 1º, EAOAB).

Portanto, entre a categoria profissional dos professores e a dos advogados não deve haver conflito de atuação entre sindicatos, uma vez que a atividade desempenhada por professores não se confunde com a atividade exercida por advogados, sendo que para cada uma dessas pode ser constituído um sindicato específico.

E é em relação à possibilidade de constituição de um sindicato para determinada categoria profissional que se deve interpretar a norma jurídica contida no artigo 47, da Lei 8.906/94 (EAOAB).

O citado artigo 47, do EAOAB, preceitua que “o pagamento da contribuição anual à OAB isenta os inscritos nos seus quadros do pagamento obrigatório da contribuição sindical”.

A partir de tal dispositivo legal, houve discussão acerca de sua constitucionalidade, especialmente por sua isenção ampla, que afetou diretamente o orçamento dos sindicatos dos advogados constituídos até o advento de tal norma. O Supremo Tribunal Federal encerrou a questão a partir do acórdão proferido na ADIn 2.522/DF, de relatoria do Min. Eros Grau, cuja ementa fora assim descrita:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE.
ARTIGO 47 DA LEI FEDERAL N. 8.906/94. ESTATUTO
DA ADVOCACIA E DA ORDEM DOS ADVOGADOS
DO BRASIL. CONTRIBUIÇÃO ANUAL À OAB.
ISENÇÃO DO PAGAMENTO OBRIGATÓRIO DA

CONTRIBUIÇÃO SINDICAL. VIOLAÇÃO DOS ARTIGOS 5º, INCISOS I E XVII; 8º, INCISOS I E IV; 149; 150; §6º; E 151 DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. NÃO OCORRÊNCIA. 1. A Lei Federal n. 8.906/94 atribui à OAB função tradicionalmente desempenhada pelos sindicatos (*sic*), ou seja, a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria. 2. A Ordem dos Advogados do Brasil ampara todos os inscritos, não apenas os empregados, como o fazem os sindicatos. Não há como traçar relação de igualdade entre os sindicatos de advogados e os demais. As funções que deveriam, em tese, ser por eles desempenhadas foram atribuídas à Ordem dos Advogados. 3. O texto hostilizado não consubstancia violação da independência sindical, visto não ser expressivo de interferência e/ou intervenção na organização dos sindicatos. Não se sustenta o argumento de que o preceito impugnado retira do sindicato sua fonte essencial de custeio. 4. Deve ser afastada a afronta ao preceito da liberdade de associações. O texto atacado não obsta a liberdade dos advogados.¹²

Percebe-se que o entendimento sufragado pelo STF se embasou na premissa de que o artigo 47, do EAOAB, tem aplicação entre a OAB e os sindicatos dos advogados ou outros que busquem abranger a categoria profissional dos advogados, visto que por lei federal fora atribuída à OAB a função de defender os direitos e interesses da categoria.

Por conseguinte, no que concerne à categoria profissional advogado, não há dúvidas de que o artigo 47, do EAOAB, é plenamente aplicável. Entretanto, consoante já destacado, a tônica de atuação de um sindicato e, no presente caso, da aplicação do artigo 47, do EAOAB, está relacionada à categoria profissional escolhida.

Ora, o EAOAB se destina a regular a advocacia em si, não todas as atividades que um advogado possa realizar. Assim, claro é que um advogado pode exercer a docência, porém, tal atividade não está contida no âmbito de atuação da OAB, nem mesmo no dos sindicatos dos advogados – aos quais o causídico continua podendo se filiar voluntariamente.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.522-DF, Tribunal Pleno. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, 8 de junho de 2006. **Diário de Justiça**: 18 ago. 2006.

Não há dúvidas de que, se um sindicato viola alguma prerrogativa dos advogados, a OAB deverá – e irá – atuar na defesa da classe. Contudo, não cabe à OAB interferir diretamente em outras categorias profissionais, como o é a do magistério – docência – a não ser que algum ato destas esteja ocasionando ofensa à classe dos advogados ou a algum dos postulados constitucionais que justifiquem o mister excepcional.

Dessa forma, considerando que o magistério não é atividade típica dos advogados, não se confundindo com a atividade advocatícia, não há que se falar na aplicação do art. 47, do EAOAB, ao sindicato que represente os professores – docentes – remanescendo, portanto, a obrigação de recolhimento da respectiva contribuição sindical para tais entidades, ainda que o docente seja advogado com inscrição regular na OAB.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como visto alhures, a contribuição sindical é servil para custear os serviços prestados em prol da classe de trabalhadores e demais profissionais abarcados por certo sindicato.

O artigo 47, do EAOAB, implica a impossibilidade de os advogados serem compelidos a recolherem a contribuição sindical obrigatória para os sindicatos dos advogados ou outros que tenham por objetivo atuar na defesa dos interesses da categoria profissional composta pelos advogados.

Contudo, isso não impede que os advogados que pratiquem outras atividades profissionais, diversas da advocacia e não abrangidas pelo âmbito de atuação da OAB, sejam compelidos a efetuar o pagamento de contribuição sindical para o sindicato vinculado a essa outra atividade profissional desempenhada.

Considerando que o magistério não é atividade típica dos advogados, não se confundindo com a atividade advocatícia, não há que se falar na aplicação do art. 47, do EAOAB, ao sindicato que represente os professores – docentes – remanescendo, portanto, a obrigação de recolhimento da respectiva contribuição sindical para tais entidades, ainda que o docente seja advogado com inscrição regular na OAB.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <<https://goo.gl/tmj61R>>. Acesso em: 3 maio 2017.

_____. Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, 9 ago. 1943. Disponível em: <<https://goo.gl/jtpwv9>>. Acesso em: 3 maio 2017.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 27 out. 1996. Disponível em: <<https://goo.gl/t5ghao>>. Acesso em: 3 maio 2017.

_____. Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994. Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 5 jul. 1994. Disponível em: <<https://goo.gl/Jd8Z2c>>. Acesso em: 3 maio 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 503.252-SC, Primeira Seção. Relator: Min. Castro Meira. Brasília, 25 de agosto de 2004. **Diário de Justiça**: 18 out. 2004.

_____. _____. **Informativo nº 0219**, de 23 a 27 de agosto de 2004. Disponível em: <<https://goo.gl/XCsQv6>>. Acesso em: 6 maio 2017.

_____. _____. Recurso Especial nº 1.546.742-SC, Segunda Turma. Relator: Min. Herman Benjamin. Brasília, 1 de setembro de 2015. **Diário de Justiça**: 11 nov. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.522-DF, Tribunal Pleno. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, 8 de junho de 2006. **Diário de Justiça**: 18 ago. 2006.

_____. _____. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.026-DF, Tribunal Pleno. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, 8 de junho de 2006. **Diário de Justiça**: 29 set. 2006.

_____. _____. Mandado de Segurança nº 28.465-DF, Primeira Turma. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 18 de março de 2014. **Diário de Justiça eletrônico**, n. 66, 3 abr. 2014.

_____. _____. Súmula 666, Tribunal Pleno. A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo. Brasília, 24 de setembro de 2003. **Diário de Justiça**: 9 out. 2003, p. 4. Disponível em: <<https://goo.gl/VC1m39>>. Acesso em: 3 maio 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**, 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**, 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

A INCONSTITUCIONALIDADE DA SÚMULA 499 DO STJ E SUA INAPLICABILIDADE ÀS SOCIEDADES DE ADVOGADOS

Pablyto Robert Baiôco Ribeiro*

Marcelo Otávio de Albuquerque Benevides Mendonça*

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 Histórico e natureza jurídica da contribuição social ao SESC/SENAC. 3 Análise da Súmula 499 do STJ. 3.1 Discriminação aos empregados das categorias não constantes do quadro anexo do art. 577 da CLT. 4 Inaplicabilidade às Sociedades de Advogados. 5 Conclusão.

1 INTRODUÇÃO

Em março de 2013, o Superior Tribunal de Justiça – STJ – por sua Primeira Sessão, julgou e firmou, com base em alguns precedentes, a Súmula 499. Tal súmula trata da sujeição passiva das empresas prestadoras de serviços em relação às Contribuições Sociais ao SESC – Serviço Social do Comércio – e ao SENAC – Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial.

Este entendimento sumulado firma a condição das empresas prestadoras de serviços de sujeitas passivas das Contribuições Sociais ao SESC e ao SENAC, quando não contribuintes de outros serviços sociais¹, em colisão com alguns princípios constitucionais tributários.

A situação-problema é relevante, uma vez que adentra na sedimentada discussão dos limites do Poder Judiciário, quando esta passa a legislar através

* Conselheiro Suplente da OAB, Seccional Espírito Santo; membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB/ES; membro da Comissão de Processo Civil da OAB/ES; pós-graduado em Direito Civil e Processo Civil pela Faculdade Cândido Mendes (2002/2003); Master of Business Administration (MBA) em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV/MMURAD) (2012); Master Coach pela Sociedade Latino Americana de Coach – SLAC (2017).

* Membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB/ES; Vice-presidente da Comissão de Direito Empresarial da OAB/ES; Professor de Direito Tributário e “Legislação Comercial e Societária” da Faculdade Pio XII; Master of Business Administration (MBA) em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV/MMURAD) (2013); Master of Business Administration (MBA) em Gestão Tributária e Sucessória pela FUCAPE Business School.

¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 499. As empresas prestadoras de serviços estão sujeitas às contribuições ao Sesc e Senac, salvo se integradas noutro serviço social. Brasília, 13 de março de 2013. **Diário de Justiça eletrônico:** 18 mar. 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/o3M8Bw>>. Acesso em: 02 dez. 2016.

de suas decisões, desrespeitando, em tese, o princípio da separação dos poderes, trazendo insegurança jurídica em alguns casos.

A Súmula 499 do STJ impacta na economia e oferta de emprego, pois onera indevidamente, em tese, alguns setores da iniciativa privada que não estão legalmente sujeitos ao pagamento da contribuição social em questão.

Neste estudo, o foco é a inconstitucionalidade da Súmula em questão e a sua inaplicabilidade às Sociedades de Advogados. Para tal, levar-se-á em conta os precedentes sobre o tema, bem como alguns dos princípios e conceitos que norteiam o direito tributário e o direito empresarial.

2 HISTÓRICO E NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AO SESC/SENAC

O Serviço Social do Comércio – SESC – foi criado em 13 de setembro de 1946, a partir do Decreto-Lei nº 9.853/1946², enquanto o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial surgiu em 10 de janeiro de 1946, através do Decreto-Lei nº 8.621/1946³.

Ambas as legislações citadas atribuíram à Confederação Nacional do Comércio o encargo de criação do SESC e do SENAC, regulando a natureza jurídica das instituições, os objetivos e, principalmente, a fonte de custeio, qual seja, as Contribuições Sociais, incidentes sobre a folha salarial das empresas sujeitas aos tributos em discussão.

Nessa toada, tem-se que o art. 3º do Decreto-Lei nº 9.853/1946 e o art. 4º do Decreto-Lei nº 8.621/1946 aduzem:

Decreto-Lei nº 9.853/1946: Art. 3º Os estabelecimentos comerciais enquadrados nas entidades sindicais subordinadas à Confederação Nacional do Comércio (art. 577 da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-lei nº 5.452, de 1º de Maio de 1943), e os demais em pregadores que possuam empregados segurados no Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Comerciantes,

² BRASIL. Decreto-Lei nº 9.853, de 13 de setembro de 1946. Atribui à Confederação Nacional do Comércio o encargo de criar e organizar o Serviço Social do Comércio e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 16 set. 1946. Disponível em: <<https://goo.gl/jwtLcV>>. Acesso em: 2 maio 2016.

³ BRASIL. Decreto-Lei nº 8.621, de 10 de janeiro de 1946. Dispõe sobre a criação do Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 12 jan. 1946. Disponível em: <<https://goo.gl/W83rar>>. Acesso em: 2 maio 2016.

serão obrigadas ao pagamento de uma contribuição mensal ao Serviço Social do Comércio, para custeio dos seus encargos.”

“**Decreto-Lei nº 8.621/1946:** Art. 4º Para o custeio dos encargos do SENAC, os estabelecimentos comerciais cujas atividades, de acôrdo com o quadro a que se refere o artigo 577 da Consolidação das Leis do Trabalho, estiverem enquadradas nas Federações e Sindicatos coordenados pela Confederação Nacional do Comércio, ficam obrigados ao pagamento mensal de uma, contribuição equivalente a um por cento sôbre o montante da remuneração paga à totalidade dos seus empregados.

Percebe-se que, em sua origem, tanto a Contribuição Social destinada ao SESC como a destinada ao SENAC estabeleceram com clareza seus sujeitos passivos – estabelecimentos comerciais com vinculação específica em quadro anexo ao art. 577 da CLT – a periodicidade mensal e também as alíquotas e forma de incidência de tais contribuições – a legislação referente ao SESC traz os demais elementos no § 1º do mesmo artigo 3º.

Com esse breve histórico, que aponta a origem das contribuições de custeio ao SESC e ao SENAC, têm-se os elementos que permitem delinear a natureza jurídica delas.

O art. 240 da Constituição Federal de 1988⁴ recepcionou materialmente todas as contribuições destinadas ao custeio de entidades do denominado **Sistema S**, do qual fazem parte o SESC e o SENAC, com sua redação que vale transcrever:

Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais *contribuições compulsórias* dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

A definição de tributo consta do art. 3º do Código Tributário Nacional⁵, que diz:

⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <<https://goo.gl/tmj61R>>. Acesso em: 2 maio 2017.

⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <<https://goo.gl/t5ghao>>. Acesso em: 30 maio 2014.

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Verifica-se que as contribuições destinadas ao SESC e ao SENAC são prestações pecuniárias compulsórias, uma vez que decorrem de lei – ante a recepção constitucional, os Decretos-Lei que tratam das contribuições em questão possuem força de lei – e são cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada, amoldando-se perfeitamente no conceito de tributo, entabulado pelo art. 3º do CTN. São previstas constitucionalmente, também, dentre as **contribuições especiais** de que trata o art. 149 da Carta Magna.

Contudo, o mesmo CTN, em seu art. 5º, inaugura controvérsia sobre o tema, ao definir que “tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Essa definição do CTN é chamada de **Teoria Tripartite**, por aceitar a existência apenas de três espécies de tributos.

Este não é o entendimento majoritário da doutrina, capitaneada por Machado (1994, p. 46), que defende a **Teoria Pentapartite**:

Temos, portanto, em nosso sistema tributário, cinco espécies de tributo, a saber: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.

As contribuições especiais dividem-se em contribuições sociais, que se subdividem em contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Pelo fato da arrecadação das contribuições ao SESC e ao SENAC não terem como destino final um ente estatal, mas sim pessoas jurídicas de direito privado, tais contribuições são normalmente tratadas como parafiscais.

Ataliba (2012, p. 189) ensina que a parafiscalidade não altera a natureza tributária do tributo, uma vez que qualquer que seja a nomenclatura, em se tratando de obrigação pecuniária legal, beneficiando pessoa pública ou com fins de utilidade pública, tem-se configurado o tributo.

Adere a essa corrente o ilustre Fabretti (2005, p. 36-37), defendendo que tributo é gênero no qual impostos, taxas e contribuições de melhoria são apenas espécies, afirmando que a natureza jurídica do tributo é identificada pelo fato

gerador e não por sua nomenclatura, ao analisar o art. 4º e incisos do CTN, concluindo que as contribuições especiais são tributos.

De fato, a melhor hermenêutica dos artigos 3º, 4º e 5º do CTN, concomitantes às disposições constitucionais que regulam o sistema tributário nacional, permite a conclusão de que as contribuições parafiscais, caso das destinadas ao SESC e ao SENAC, são tributos e estão sujeitas aos princípios e normas constitucionais.

Feita esta ponderação, tem-se que as contribuições em comento devem seguir, portanto, as normas e princípios constitucionais tributários.

Sem a necessidade de aprofundamento, a Súmula claramente esbarra em alguns dos princípios constitucionais mais conhecidos, tais como: princípio da legalidade, princípio da segurança jurídica, princípio da competência tributária, princípio da estrita legalidade tributária e princípio da tipicidade tributária.

A legalidade geral (art. 5º, II, da CF/88) é aquela que nos diz que apenas a lei tem a força vinculante para obrigar a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. Neste caso, as **leis** que tratam do tributo para cada entidade – SESC e SENAC – estabelecem a sujeição passiva de forma clara. A Súmula alarga o rol de sujeitos passivos, com os mais diversos argumentos, exceto o da legalidade.

Isso, por óbvio, gera insegurança jurídica nas relações, afetando o princípio da segurança jurídica. De forma bem sucinta, o contribuinte não pode ser surpreendido com uma sujeição não prevista na norma jurídica, e é isto o que ocorre com a presente Súmula, a surpresa.

A competência tributária é estabelecida na Carta Magna como sendo atribuição do Poder Legislativo. Desnecessários outros comentários para se concluir que a Súmula, firmada por órgão do Poder Judiciário, fere tal princípio.

A estrita legalidade tributária é o princípio mais importante nesta análise. Dele decorre a necessidade do tributo ser estabelecido por lei, a qual deve prever o sujeito ativo, o sujeito passivo, a base de cálculo, a alíquota, o fato gerador, enfim, todos os elementos da hipótese de incidência tributária. Neste aspecto, leciona Carvalho (1999, p. 220):

Sem uma norma individual e concreta, constituindo em linguagem o evento contemplado na regra-matriz, e instituindo também em linguagem o fato relacional, que deixa atrelados os sujeitos da obrigação, não há que se cogitar de tributo.

O Mestre em Direito, Procurador do Município de Ouro Preto/MG, Huaman Xavier Pinto Coelho, em artigo publicado no site *Jus Navigandi*, ainda acrescenta:

Apesar do enfraquecimento da confiança depositada na lei, tendo em vista as consequências do surgimento do estado social, ela ainda se manteve como fonte principal do direito tributário. O princípio da legalidade tributária se tornou tão forte que, mesmo nos Estados Unidos, marcado pela judicial review e preponderância do judiciário, a competência tributária é restrita ao Poder Legislativo. Assim, nos países que adotaram a tripartição dos poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui verdadeira barreira ao Executivo e Judiciário em relação à atividade legislativa tributária.⁶

Em síntese, se houver na legislação tributária alguma lacuna, não pode o Executivo vir a sanar a mesma por Decreto, nem o Judiciário por jurisprudência, pois a competência é exclusivamente do Legislativo, o que nos remonta ao princípio anteriormente mencionado, em adição ao ora analisado.

Por fim, a afetação ao princípio da tipicidade tributária. Trata-se de princípio intimamente ligado aos princípios da estrita legalidade e da segurança jurídica. Alguns autores o chamam de **princípio da determinação**, uma vez que a maioria da doutrina brasileira defende a tipicidade fechada no direito tributário e o conceito de tipicidade admite a figura aberta, segundo a qual cabe à Administração Pública complementar a lei para sua aplicação.

Esse princípio é, talvez, o mais afetado pela Súmula 499 do STJ, uma vez que, em seus precedentes, foi afastado sob o fundamento da isonomia, como será melhor estudado no exame dos precedentes que instituíram a súmula objeto do presente estudo.

Como já mencionado, a maior parte da doutrina nacional defende a tipicidade cerrada ou fechada no direito tributário, o que quer dizer que todos os aspectos do tributo, desde o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota e a sujeição ativa e passiva devem estar claramente descritos na lei. Para alguns doutrinadores, até mesmo a forma de atuação do Fisco na cobrança da exação deve ser determinada na legislação.

⁶ COELHO, Huaman Xavier Pinto. Uma revisão do princípio da legalidade tributária. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 18, n. 3653, 2 jul. 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/YE3sWo>>. Acesso em: 5 maio 2016.

Nesse sentido, excelente é a lição de Carrazza (2012, p. 466-468):

V – Na tributação tais objetivos são alcançados quando a lei, longe de abandonar o contribuinte aos critérios subjetivos e cambiantes da Fazenda Pública, traça uma *ação-tipo* (abstrata) que descreve o fato que, acontecido no mundo fenomênico, fará nascer o tributo.

Ora, é indiscutível que a lei que cria *in abstracto* o tributo deve descrever, pormenorizadamente, todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária, máxime a hipótese de incidência, com os critérios que a informam.

[...]

Na verdade, o princípio da tipicidade tributária – como vimos no capítulo anterior – não passa de uma maneira especial de realização da legalidade tributária, que exige definição precisa dos fatos idôneos a, uma vez ocorridos, fazer nascer o dever de recolher tributos.

[...]

De fato, os elementos integrantes do tipo *tributário* devem ser formulados na lei de modo tão preciso e determinado, que o aplicador não tenha como introduzir critérios subjetivos de apreciação, que poderiam afetar, como já escrevemos, a segurança jurídica dos contribuintes, comprometendo-lhes a capacidade de previsão objetiva de seus direitos e deveres.

Amaro (2012, p. 133-134), ao discorrer sobre a legalidade tributária e a tipicidade, assinalou que são informados “[...] pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos”.

Seguindo em seu ensinamento, que se alinha à tipicidade fechada, Amaro (2012, p. 134-135) leciona que:

O conceito de fato gerador (CTN, art. 114) não deixa dúvida quanto ao que se expôs. É que, para ser possível a concreção do dever tributário com a só ocorrência do fato gerador, há de estar já na própria norma legal a completa descrição dos fatos à vista de cuja realização ter-se-á, como decorrência necessária, o nascimento da obrigação tributária, no montante apurável segundo os

critérios de medida definidos em lei.

O nascimento da obrigação tributária não depende da vontade da autoridade fiscal, nem do desejo do administrador que tivesse a veleidade de ditar o que deve ser tributado, ou em que medida ou circunstâncias o tributo deve ser recolhido.

Isso leva a uma outra expressão da legalidade dos tributos, que é o *princípio da tipicidade tributária*, dirigido ao legislador e ao aplicador da lei. Deve o *legislador*, ao formular a lei, definir, de modo *taxativo (numerus clausus)* e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será *necessária e suficiente* ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de *quantificação* (medida) do tributo. Por outro lado, ao *aplicador da lei* veda-se a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários.

Há pensamento divergente, todavia. Contudo, a corrente majoritária e com a qual coadunamos é a que está exposta nas colações acima. Importante, feitas as considerações sobre os princípios afetados, passar para a análise da Súmula em si.

3 ANÁLISE DA SÚMULA 499 DO STJ

A Súmula analisada foi aprovada em março de 2013, valendo-se da sistemática do Regimento Interno da Corte Superior. Foram considerados dez precedentes: REsp 1255433/SE (Decisão: 23/05/2012), REsp 1171018/DF (Decisão: 01/06/2010), AgRg no REsp 713653/PR (Decisão: 03/03/2009), AgRg no Ag 1018295/SP (Decisão: 19/08/2008), REsp 895878/SP (Decisão: 08/08/2007), REsp 719146/RS (Decisão: 05/04/2005), REsp 705924/RJ (Decisão: 15/02/2005), REsp 446502/RS (Decisão: 09/11/2004), REsp 449786/RS (Decisão: 05/12/2002), REsp 431347/SC (Decisão: 23/10/2002).

A primeira crítica a ser feita, antes de se confrontar o texto sumulado com os princípios, diz respeito à própria previsão regimental, uma vez que estabelece, *in verbis*:

Art. 126. Qualquer Ministro poderá propor, na Turma, a remessa do feito à Corte Especial, ou à Seção, para o fim de

ser compendiada em súmula a jurisprudência do Tribunal, quando verificar que as Turmas não divergem na interpretação do direito.⁷

A regra insculpida no texto regimental é clara ao firmar que a criação da súmula depende de falta de divergência, nas Turmas, quanto à interpretação do direito. E aqui se nota o primeiro equívoco, uma vez que os dez precedentes apresentados não tratavam da mesma matéria fática e, portanto, receberam julgamentos com diferentes aplicações de direito. Não se tratava da mesma matéria de direito pura e simplesmente, até porque não eram casos iguais, como se observa abaixo:

- a) **AgRg no Ag 1.018.295/SP** - serviço de assessoramento, constante do plano sindical da Confederação Nacional do Comércio;
- b) **AgRg no REsp 713.653/PR e REsp 1.255.433/SE** - serviço educacional, não constante do plano sindical da Confederação Nacional do Comércio (Confederação Nacional de Educação e Cultura);
- c) **REsp 431.347/SC e REsp 719.146/RS** - serviços médicos e hospitalares, constante do plano sindical da Confederação Nacional do Comércio;
- d) **REsp 446.502/RS** - serviço de estacionamento e garagem de veículos, não constante do plano sindical da Confederação Nacional do Comércio;
- e) **REsp 449.786/RS** - serviços de vigilância e/ou segurança, constante do plano sindical da Confederação Nacional do Comércio;
- f) **REsp 705.924/RJ** - serviço de construção civil, constante do plano sindical da Confederação Nacional da Indústria;
- g) **REsp 895.878/SP e REsp 1.171.018/DF** - serviço não identificado nos acórdãos, aplicação do conceito de empresa, à luz do Código Civil/2002, para enquadramento no plano sindical da Confederação Nacional do Comércio.⁸

⁷ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça**: organizado pelo Gabinete do Ministro Diretor da Revista. Brasília: STJ, 2014, p. 65.

⁸ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Súmulas Anotadas**: Direito Tributário. STJ, Brasília, [2014]. Disponível em: <<https://goo.gl/D7qnY5>>. Acesso em: 5 jul. 2014.

Há diferenças ressonantes nos casos apontados nos precedentes, inclusive com fundamentos diversos nos julgamentos, o que importa em clara ausência de consenso na interpretação do direito, uma vez que não havia uma única situação em exame nos diversos casos e foram julgados com fundamentos distintos, o que, por si só, já demonstra a temeridade da Súmula 499 do STJ.

Ademais, a Súmula 499 do STJ afirma que todas as empresas prestadoras de serviços são contribuintes do SESC e do SENAC, salvo se contribuintes de outro serviço social. Assim, estaria dizendo que a jurisprudência de ambas as Sessões da Corte atribui a sujeição passiva para toda e qualquer atividade de prestação de serviço, o que não procede.

São dois exemplos de serviços com jurisprudência, até então pacífica, quando da edição da Súmula, pela não sujeição passiva: Comunicação Social – Periódicos, Rádio e Televisão – e Agências de Publicidade. São decisões proferidas pelo Tribunal da Cidadania pouco antes da edição da Súmula 499, todas transitadas em julgado à época. Não se tratando de julgados antigos, não poderia ter sido utilizado o expediente regimental para aprovação da Súmula em debate, pois o posicionamento da Corte Superior não é unânime em relação a todos os serviços, o que destoava de sua redação final.

Os casos de agências de publicidade e comunicação social podem ser conferidos nos julgamentos proferidos, por exemplo: Ag 1.352.787/PR, REsp 1.243.261/PR, REsp 1.118.611/PR, REsp 855.718/RS, entre outros.

Em relação às Sociedades de Advogados, não havia consenso nos julgados até aquele momento, o que será melhor tratado em tópico próprio.

Mas não é apenas isso. Quando se examina os argumentos principais das decisões que acataram a sujeição passiva nos precedentes utilizados, confrontando-se com os princípios constitucionais tributários, tem-se a noção clara da inconstitucionalidade da Súmula.

Em alguns dos casos, nota-se que o argumento foi justamente o fato da atividade estar vinculada à Confederação Nacional do Comércio, segundo a tabela anexa ao art. 577 da CLT, exatamente como está definido na legislação atinente às contribuições discutidas. Ou seja, constando da tabela, não importa se a atividade se assemelha ou não ao comércio, pois o legislador indicou expressamente a sujeição passiva de quem exerce tais atividades.

Contudo, em outras situações, as atividades não constam no plano sindical específico e nem sequer são apontadas na legislação como critério para a definição da sujeição passiva. Nessas hipóteses, foi o Superior Tribunal de Justiça que criou a sujeição passiva, ao arripio do princípio da competência tributária.

São dois os principais argumentos que sustentam as decisões precedentes: **empresas prestadoras de serviços que auferem lucro são consideradas estabelecimentos comerciais e discriminação dos empregados das categorias não vinculadas.**

O primeiro argumento surge em quase todos os casos precedentes julgados pelo STJ, sendo que, mais recentemente, recebeu o reforço da interpretação do conceito **moderno** de empresa, trazido pelo Código Civil de 2002, como se vê, por exemplo, do julgamento do REsp 895.878/SP, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, no que interessa:

7) o novo Código Civil, em seu art. 966, em harmonia com esse entendimento, criou a nova figura do empresário - aquele que pratica atos de comércio, de modo a açambarcar atividades econômicas diversas, incluindo-se a prestação de serviços com fins lucrativos, exercida com habitualidade e profissionalismo. Depois do posicionamento do Ministro Franciulli Netto, a Segunda Turma alinhou-se ao ilustre Ministro e, meses depois, o Ministro Luiz Fux levou à Primeira Seção recurso especial afetado, para efeito de uniformização da jurisprudência. Em judicioso voto estabeleceu o Ministro Fux como premissas: 1) o quadro de atividades e profissões que compõem a Confederação Nacional do Comércio, previsto no art. 577 da CLT, foi recepcionado pela CF/88, conforme decidido no RMS 21.305/DF, julgado em 17/10/91; 2) o STF definiu no RE 138.284/CE que as contribuições sociais previstas no art. 240 da Carta Política têm natureza de contribuição social geral e não de contribuição especial de interesse de categorias; 3) as leis que instituiriam o SESC e o SENAC em nenhum passo referem-se a estabelecimentos comerciais. Elas próprias elegeram a sua categorização como empresa comercial, haja vista o que está contido no contrato social; e 4) as empresas prestadoras de serviço que auferem lucros, e com esse produto remuneram os seus sócios, são inquestionavelmente estabelecimentos comerciais, à luz do conceito moderno de empresa. A partir desse voto, não mais se questionou sobre o tema, inclusive eu própria que esbocei, a princípio, alguma resistência. Se, a princípio, entendi, em nome da razoabilidade, ser possível

a tese da incidência, até então discutida, hoje estou ainda mais convencida a partir da recepção da exação pela CF/88. Por último, tenho entendimento, agora mais evoluído, que, modernamente, o conceito de empresa comercial é amplo, para açambarcar no título todas as empresas que fazem comércio, seja de bens, seja de serviços.⁹

As principais críticas, em que pese a riqueza dos argumentos exarados pela Douta Ministra, são as afrontas naturais aos princípios da estrita legalidade, da tipicidade tributária, da segurança jurídica e da competência tributária.

Veja-se, se a obrigação tributária decorre de lei – princípio da estrita legalidade – como se aceitar que uma interpretação de um novo conceito – conceito moderno de empresa – pode criar uma sujeição passiva tributária que não foi prevista pela própria legislação criadora do tributo?

Tem-se clara a situação de que o argumento não encontra respaldo legal, o que já é o suficiente para se afirmar que fere mortalmente o princípio da estrita legalidade tributária. E a afronta se estende ao princípio da tipicidade tributária, que está intimamente ligado ao princípio da estrita legalidade tributária. Ora, é a lei que deve indicar, sem sombra de dúvidas, todos os requisitos da hipótese de incidência, inclusive os sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária. No presente caso, a lei apontou tais sujeitos e a decisão ampliou-lhe o alcance, com todas as vênias, temerariamente!

Tal interpretação ampliativa, vedada pelo ordenamento jurídico, fere o princípio da segurança jurídica, uma vez que o contribuinte não pode ficar vulnerável ao alvedrio subjetivo do Administrador e nem muito menos do Judiciário. A função deste último, via de regra, é a composição dos conflitos, mediante o processo, com a aplicação das normais gerais e abstratas.

Não cabe ao Judiciário legislar, muito menos ainda em matéria tributária. Quando isso ocorre, como no caso apontado, tem-se a configuração de ofensa à competência tributária, a qual é exclusividade do Poder Legislativo, desde que observadas as condições específicas encontradas na Carta Magna de 1988.

A legitimidade da tributação está na estrita observância do sistema constitucional tributário, vez que é a sua observância que determina a anuência do contribuinte à invasão de seu patrimônio, fora dos casos constitucionalmente e legalmente estabelecidos.

⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 895.878-SP, Primeira Seção. Relator: Ministra Eliana Calmon. Brasília, 8 de agosto de 2007. **Diário de Justiça eletrônico**: 17 set. 2007, p. 199. Disponível em: <<https://goo.gl/iCkCTH>>. Acesso em: 10 jul. 2014.

De outro lado, o sistema constitucional tributário foi rigidamente disciplinado, justamente para limitar o poder tributário. Os princípios do texto constitucional – segurança jurídica, estrita legalidade, tipicidade tributária e competência tributária – legitimam e subordinam o poder de tributar, bem como toda a ordem jurídica, atribuindo-lhes validade.

Percebe-se, diante de tais considerações, que até mesmo o legislador, que detém a competência constitucional para a criação e determinação de todos os aspectos inerentes a qualquer tributo, deve observar todos os princípios constitucionais, sob pena de ver a norma ser invalidada por vício de inconstitucionalidade. O que se dizer então de decisões judiciais? O entendimento lógico é que, se a lei precisa se conformar à Constituição, o Judiciário, cuja função é *aplicar a lei*, não pode simplesmente criar elementos inexistentes na lei que aplicará, por lhe faltar a necessária competência para legislar.

A este propósito, tomando em conta a utilização de **conceito** trazido pelo Código Civil, é de se observar o art. 109 do Código Tributário Nacional, que assim expressa sobre o tema:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.¹⁰

Importante destacar a parte final, que diz “mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”, deixando clara a noção de que não se altera o alcance da sujeição passiva definida na legislação tributária por conceitos de direito privado.

Acerca do alcance das legislações que instituíram as contribuições ao SESC e ao SENAC, vale transcrever interessante e elucidativa lição do Magistrado Paulsen (2013, p. 333-334):

De um lado, esse preceito autoriza a União a continuar cobrando as contribuições ao SESC/SENAC e ao SESI/ SENAI. De outro, delimita o alcance dessa competência, restringindo-a à conformação básica que elas tinham quando do advento da Constituição de 1988. Isto porque a Constituição adotou, no seu art. 240, uma forma específica de atribuição de competência

¹⁰ Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996, que dispõe sobre o Código Tributário Nacional.

impositiva. Atribui-a de forma elíptica, mediante a simples alusão às contribuições pré-constitucionais. Ao fazê-lo, constitucionalizou as contribuições ao SESC/SENAC e ao SESI/SENAI com as feições que tinham em 5 de outubro de 1988, razão pela qual não é dado ao legislador modificá-las em aspectos substanciais.

[...]

Portanto, quanto às contribuições ao SESC/SENAC e ao SESI/SENAI, é permitido ao legislador alterar as alíquotas, prever isenções e benefícios fiscais, mas nunca adotar materialidade diversa da *folha de salários* e tampouco ampliar o universo dos sujeitos passivos, sob pena de desfigurar essas contribuições (que, recorde-se, foram constitucionalizadas pela Carta da República de 1988) e, assim, torná-las inválidas.¹¹

Resta claro, portanto, que a ampliação da sujeição passiva, ocorrida com a aprovação da Súmula 499 do Superior Tribunal de Justiça, ofende aos princípios constitucionais tributários elencados, sendo contrária até mesmo à constitucionalização das contribuições em debate, ocorrida no art. 240 da Carta Magna de 1988.

3.1 DISCRIMINAÇÃO AOS EMPREGADOS DAS CATEGORIAS NÃO CONSTANTES DO QUADRO ANEXO DO ART. 577 DA CLT

Este é o segundo fundamento que foi utilizado pelo Ministro Mauro Campbell Marques, no julgamento do REsp 1.255.433/SE. Destaca-se o trecho que interessa:

[...] 2. As empresas prestadoras de serviço são aquelas enquadradas no rol relativo ao art. 577 da CLT, atinente ao plano sindical da Confederação Nacional do Comércio - CNC e, portanto, estão sujeitas às contribuições destinadas ao SESC e SENAC. Precedentes: REsp. n. 431.347/SC, Primeira Seção, Rel. Min Luiz Fux, julgado em 23.10.2002;

¹¹ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. 2. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. pp. 333/334.

e AgRgRD no REsp 846.686/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 16.9.2010.

3. O entendimento se aplica às empresas prestadoras de serviços educacionais, muito embora integrem a Confederação Nacional de Educação e Cultura, consoante os seguintes precedentes: Pela Primeira Turma: EDcl no REsp. 1.044.459/PR; AgRg no Ag 882.956/MG; REsp. 887.238/PR; REsp. 699.057/SE; Pela Segunda Turma: AgRg no Ag 1.347.220/SP; AgRgRD no REsp. 846.686/RS; REsp. 886.018/PR; AgRg no REsp. 1.041.574 PR; REsp. 1.049.228/PE; AgRg no REsp. 713.653/PR; REsp. 928.818/PE.

4. A lógica em que assentados os precedentes é a de que os empregados das empresas prestadoras de serviços não podem ser excluídos dos benefícios sociais das entidades em questão (SESC e SENAC) quando inexistente entidade específica a amparar a categoria profissional a que pertencem. Na falta de entidade específica que forneça os mesmos benefícios sociais e para a qual sejam vertidas contribuições de mesma natureza e, em se tratando de empresa prestadora de serviços, há que se fazer o enquadramento correspondente à Confederação Nacional do Comércio - CNC, ainda que submetida a atividade respectiva a outra Confederação, incidindo as contribuições ao SESC e SENAC que se encarregarão de fornecer os benefícios sociais correspondentes. [...]¹²

Aqui se tem o absurdo, com todo respeito à Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, de se tentar fazer **justiça social** ao arrepio da lei. Por óbvio, tal argumento ofende todos os princípios constitucionais tributários aduzidos na análise anterior, uma vez que promove a ampliação do rol dos sujeitos passivos na ausência da sujeição legal.

A função do Judiciário é, sem dúvida, promover justiça, aplicando a lei ao caso concreto. Quando essa tentativa de fazer justiça acontece sem respaldo legal, por mera indução **lógica** de argumento social raso, tem-se o órgão judiciário a exercer o papel de **justiceiro** e não de órgão de justiça.

¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.255.433–SE, Primeira Seção. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Brasília, 23 de maio de 2012. **Diário de Justiça eletrônico**: 29 maio 2012, grifo nosso. Disponível em: <<https://goo.gl/SYyhzx>>. Acesso em: 10 jul. 2014.

E aqui nem se faz uma análise investigativa sobre os **supostos benefícios concedidos pelo SESC e pelo SENAC**, para se aferir acerca da real existência deles, a justificar que o Tribunal da Cidadania profira uma decisão totalmente *contra legem*, como a colacionada. Apenas se afere a constitucionalidade da ampliação do rol de sujeitos passivos com tal fundamentação de cunho **social**.

É de se lembrar que, em matéria de direito tributário, não se admite a interpretação *praeter legem*. Inexistindo lei que estabeleça a obrigação tributária, não se admite a analogia ou outra técnica de interpretação para se criar a obrigação, pois esta decorre tão somente da existência de norma legal própria, criada conforme a competência tributária constitucionalmente definida.

Nos dizeres da Magistrada Federal, Dra. Frana Elizabeth Mendes:

Portanto, a tributação deve desenvolver-se dentro dos limites que a Carta Suprema traçou (fulminando o poder Tributário absoluto do Estado). Este objetivo é alcançado, basicamente, respeitando-se os direitos fundamentais do contribuinte e aquela faixa de liberdade das pessoas, onde a tributação não pode se desenvolver.¹³

Se o legislador estabeleceu que uma determinada categoria não se enquadra na Confederação Nacional do Comércio, estabelecendo outra vinculação na própria tabela anexa ao art. 577 da CLT, não se pode admitir que a sujeição passiva concernente aos comerciários se estenda, como foi estendida no caso em apreço.

Há diversos outros equívocos nos precedentes que geraram a Súmula em debate, os quais não poderiam ser analisados no presente artigo sem prejuízo da análise a respeito da inaplicabilidade da Súmula 499 do STJ às Sociedades de Advogados.

Assim, finalizando a análise inicial, tem-se que a extensão para qualquer outra atividade não elencada na tabela anexa ao art. 577 da CLT é inconstitucional.

4 INAPLICABILIDADE ÀS SOCIEDADES DE ADVOGADOS

Mesmo que se pudesse admitir a constitucionalidade da Súmula 499 do STJ como regra geral, no tocante à advocacia se tem outro aspecto adicional:

¹³ MENDES, Frana Elizabeth. **Imposto sobre a renda**: Súmula 584 atualizada com a EC 42 e EC 45. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 82.

as sociedades de advogados não são consideradas empresas, mas sim sociedade simples, o que, por si só, já impede a aplicação da Súmula 499 a tais sociedades. Explica-se.

O Novo Código Civil é aderente da teoria da empresa em que, para classificação entre sociedades empresárias e simples, o que importa é a existência ou não de estrutura/organização empresarial, permitindo a classificação entre sociedades empresárias e simples. Vejamos o que diz o artigo 966 do CC:

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.

Pelo *caput*, temos como requisitos para uma sociedade ser considerada empresária: exercício profissional da atividade, de forma organizada, para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

No requisito organização reside a diferenciação entre sociedades simples e empresárias – dentre as quais, sobressaem-se as limitadas e as anônimas – tanto que o parágrafo único delimita aqueles que não são considerados empresários.

Destaque-se que a parte final do parágrafo único refere-se àqueles prestadores de serviços intelectuais em que a própria sociedade pode oferecer o serviço, o que não é o caso das Sociedades Advocáticas, nas quais o serviço é sempre prestado por seus sócios, auxiliar ou colaborador.

Veja, em uma Sociedade de Advogados, não há como possuir uma estrutura organizacional que irá prestar o serviço no lugar do advogado. Não existe, ao menos por enquanto, tecnologia que permita a substituição do advogado no exercício de suas atividades, visto serem de cunho intelectual.

Portanto, se tem pessoas e bens atuando conjuntamente para o exercício da atividade, temos uma sociedade empresária. Veja: é a organização – pessoas e bens, em conjunto – que presta a atividade, e não o sócio em si. Há exploração de uma atividade econômica por uma estrutura organizada, qual seja, a sociedade empresária.

Por sua vez, se a atividade é prestada apenas, ou principalmente, pelos sócios, existe uma sociedade simples. Aqui, os sócios que produzem e/ou circulam os bens

ou que prestam os serviços. Os sócios exercem a atividade. Não há empresário nesta situação. A Sociedade Simples, neste caso, tem por objetivo possibilitar a união societária dos que prestam o serviço, garantindo-lhes os benefícios legais advindos de qualquer sociedade, a exemplo do lucro e responsabilidades sociais:

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

[...]

VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;
VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

Parágrafo único. É ineficaz em relação a terceiros qualquer pacto separado, contrário ao disposto no instrumento do contrato.

Para melhor compreensão da diferença entre a Sociedade Simples e a Empresária, podemos usar o exemplo de um médico. O médico pode, muito bem, se juntar a outro médico para montar um consultório onde existirão equipamentos médicos e todos os bens necessários à prestação daquele serviço de saúde. Porém, quem presta o serviço são os médicos, os sócios. Neste caso, claramente, temos uma sociedade simples.

Porém, caso os médicos decidam montar um hospital, onde, além de prestar os serviços de saúde, haverá hotelaria – internações –, farmácia, enfermagem, alimentação etc, não estamos mais falando de uma sociedade em que os sócios prestam os serviços, mas sim a própria sociedade – agora empresária – via estrutura organizacional, afinal, não caberia aos médicos – sócios – prestar todos os serviços atinentes a um hospital. Médico não vende medicamentos, não é enfermeiro, não aluga quartos para internação e não cozinha e presta serviços de alimentação.

Vejamos o que diz a melhor doutrina:

No campo da atividade econômica, exercida profissionalmente para a produção de bens ou serviços, tem-se, portanto, a figura do profissional autônomo, que trabalha de forma pessoal, e tem-se o empresário individual, este contando com uma organização de pessoas ou bens materiais. No universo societário, se não se delinea a organização, a hipótese é de sociedade simples; presente a organização, configura-se a sociedade empresária.

As exceções a serem consideradas, inclusive no plano societário, onde seriam sociedades simples, concernem ao trabalho intelectual, que não tem natureza empresarial, e à atividade rural, que poderá ser empresária ou não, de acordo com o registro.¹⁴

Indiscutível, portanto, que as Sociedades de Advogados, além terem os sócios como prestadores dos serviços, têm por objeto uma atividade intelectual, sendo, pela legislação em vigor, impossível sua classificação como empresária.

Em consulta específica sobre as Sociedades de Advogados, foi possível encontrar precedentes para os dois lados, sejam os que afastavam a incidência, sejam os que aplicavam o conceito de empresa, oriundo do Código Civil 2002. Contudo, recente decisão monocrática sobre o tema, posterior à Súmula, assim tratou a questão, no que importa:

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC QUE NÃO IMPEDE A APRECIÇÃO DO MÉRITO DA CAUSA. CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS. SESC E SENAC. SERVIÇOS ADVOCATÍCIOS. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO ESPECIAL DE MARTORELLI E GOUVEIA ADVOGADOS A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

1. Trata-se de Recurso Especial interposto por MARTORELLI E GOUVEIA ADVOGADOS contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 5a. Região assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O SESC E SENAC. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE ADVOCACIA. ART. 577 DA CLT E SEU ANEXO. ATIVIDADE LUCRATIVA. TEORIA DA EMPRESA. EXIGIBILIDADE.

[...].

2. As empresas prestadoras de serviços de advocacia, entre outras atividades, estão sujeitas à cobrança da contribuição para os serviços sociais autônomos em tela, porque enquadradas no art. 577 da CLT e seu anexo

¹⁴ BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**, 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 21.

II, vinculadas ao sistema sindical, recepcionados pelos supracitados diplomas constitucionais e, ainda, devido ao fato de auferirem lucro - por força de seus atos constitutivos -, à luz do conceito moderno de empresa.

3. Com a entrada em vigor do novel Código Civil, Lei 10.406/2002, em seu art. 966, que tem por inspiração a Teoria da Empresa, resulta inelutável que as contribuições para os serviços sociais autônomos são exigíveis das sociedades que possuem fins lucrativos, como é o caso da apelada, que se dedica à prestação de serviços em caráter profissional, considerados modernamente como mercantis.

4. Precedentes do STJ e desta Corte.

5. Apelação não provida (fls. 441).”

2. Rejeitaram-se os Embargos de Declaração (fls. 484).

3. Em seu Apelo Nobre, fundado no art. 105, III, a e c, da Constituição Federal, o recorrente alega ofensa ao art. 535 do CPC, sustentando que a instância de origem teria deixado de apreciar questão essencial para o correto deslinde da controvérsia, aos arts. 570, § 3o., e 577 da CLT, ao art. 97 do CTN, aos arts. 1o. e 3o. do DL 9.853/46, ao art. 4o. do DL 8.621/46, aos arts. 15 e 16, caput, da Lei 8.906/94 e ao art. 983 do CC/02, argumentando que os serviços advocatícios encontram-se no plano da Confederação Nacional dos Profissionais Liberais e, portanto, não estão sujeitos às contribuições destinadas ao SESC e ao SENAC (fls. 503).

4. Apresentadas as contrarrazões (fls. 537/545).

5. É o relatório. Decido.

6. Precisamente conforme indicara a parte em seus Embargos de Declaração (fls. 452/454), a instância de origem parece haver sonogado o exame de questões imprescindíveis para o correto deslinde da controvérsia, consistentes na tese de que, por disposição expressa de lei, sociedades de advogados não podem apresentar características mercantis, bem como que o serviço advocatício é regido por normas próprias, não podendo ser equiparado ao das empresas de assessoramento, previstas no Anexo a que se refere o art. 577 da CLT.

7. Ocorre que a omissão relativa a esse tópico, embora indevida, não impede o reconhecimento de que a parte tem razão quanto à matéria de fundo.

8. Isso porque, do Anexo a que se refere o art. 577 da CLT, extrai-se que os serviços advocatícios integram a Confederação Nacional das Profissões Liberais, que não pode ser considerada comercial, não sendo também, portanto, contribuinte dos serviços autônomos SENAC ou SESC, consoante orientação já adotada nesta Corte, ilustrada nos seguintes julgados:

[...].

9. Para além dessa previsão legal explícita, não faltam julgados na jurisprudência desta Corte que negam às sociedades de advogados o tratamento de atividades comerciais, mercantis:

RECURSO ESPECIAL. SOCIEDADES EMPRESÁRIAS E SIMPLES. SOCIEDADES DE ADVOGADOS. ATIVIDADE ECONÔMICA NÃO EMPRESARIAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS. IMPOSSIBILIDADE DE ASSUMIREM CARÁTER EMPRESARIAL. LEI N. 8.906/1994. ESTATUTO DA OAB. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO AFASTADA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE CLÁUSULAS CONTRATUAIS. SÚMULAS 5 E 7 DO STJ.

[...].

2. De acordo com o Código Civil, as sociedades podem ser de duas categorias: simples e empresárias. Ambas exploram atividade econômica e objetivam o lucro. A diferença entre elas reside no fato de a sociedade simples explorar atividade não empresarial, tais como as atividades intelectuais, enquanto a sociedade empresária explora atividade econômica empresarial, marcada pela organização dos fatores de produção (art. 982, CC).

3. A sociedade simples é formada por pessoas que exercem profissão do gênero intelectual, tendo como espécie a natureza científica, literária ou artística, e mesmo que conte com a colaboração de auxiliares, o exercício da profissão não constituirá elemento de empresa (III Jornada de Direito Civil, Enunciados 193, 194 e 195).

4. As sociedades de advogados são sociedades simples marcadas pela inexistência de organização dos fatores de produção para o desenvolvimento da atividade a que se

propõem. Os sócios, advogados, ainda que objetivem lucro, utilizem-se de estrutura complexa e contem com colaboradores nunca revestirão caráter empresarial, tendo em vista a existência de expressa vedação legal (arts. 15 a 17, Lei 8.906/1994).

[...].

7. Recurso Especial a que se nega provimento (REsp. 1.227.240/SP, Rel. Min. LUIS FELIPE SALOMÃO, DJe 18.6.2015).

10. Há de se reconhecer, outrossim, que não existe afinidade alguma entre a advocacia e os serviços prestados pela entidade para-fiscal ora recorrida, voltada à educação profissional para o setor de comércio de bens, serviços e turismo.

11. Ante o exposto, dá-se provimento ao Recurso Especial interposto por MARTORELLI E GOUVEIA ADVOGADOS para afastar a exigência das contribuições ao SESC/SENAC. [...].

(REsp nº 1.293.998 - PE (2011/0280237-2). Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. 20/11/2015)

Percebe-se que o Recurso Especial foi provido, o que denota que o entendimento firmado pelo TRF em questão era contra a Sociedade de Advogados. Em monocráticas anteriores à Súmula, o Min. Mauro Campbell, por mais de uma ocasião, aplicou o mesmo entendimento do conceito de empresa à advocacia, o que faria incidir a Súmula sobre a atividade, embora evidente seja a atecnia de tal argumento.

O risco de se ter decisões contrárias existe pela análise dos precedentes. Contudo, a inaplicabilidade de tal Súmula às Sociedades de Advogados é notória, mesmo que fosse admitida a sua constitucionalidade, ante o irrefutável argumento de que os escritórios de advocacia são sociedades simples e não empresas, sendo muito clara a dicção da Súmula quanto a sua aplicação somente a empresas.

5 CONCLUSÃO

Por toda a análise empreendida, é forçoso concluir que a Súmula 499 do STJ é contrária a diversos princípios constitucionais tributários. Ofende, em especial, os princípios da estrita legalidade e da tipicidade tributária, uma vez

que estabelece critérios não previstos na legislação específica para a definição de novos sujeitos passivos dos tributos de que trata.

A postura adotada pelo STJ, com todo o respeito, usurpa a competência tributária do Poder Legislativo Federal, o único que detém a prerrogativa de legislar sobre o tema, conforme previsto na Carta Magna de 1988, estando demonstrada a ofensa a mais um dos princípios estudados.

Tal precedente abre portas obscuras para outras espécies tributárias, pois toda a tributação tem como esteio os limites constitucionalmente fixados pela *Lex Mater*. Tal situação se traduz em evidente insegurança jurídica.

É de se apontar, ainda, a total inobservância das próprias disposições regimentais do Superior Tribunal de Justiça, uma vez que a escolha dos precedentes que orientaram a elaboração da Súmula 499 não abrangeu casos homogêneos, que possuíam idêntica fundamentação na interpretação da legislação federal, e, ainda, foram omitidas as situações pacíficas que orientavam em sentido diametralmente oposto ao resultado sumulado.

Conclui-se, portanto, à luz do sistema constitucional tributário, que a Súmula 499 do STJ é flagrantemente inconstitucional, em que pese não existir controle de constitucionalidade de súmulas e enunciados dos diversos tribunais pátrios.

Ademais, mesmo que se admitisse sua constitucionalidade, o que não é o caso, sua inaplicabilidade às Sociedades de Advogados é notória, dado ao fato de que estas são sociedades simples, não se enquadrando no conceito de empresa, exigido pela Súmula.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <<https://goo.gl/tmj61R>>. Acesso em: 26 dez. 2016.

_____. Decreto-Lei nº 8.621, de 10 de janeiro de 1946. Dispõe sobre a criação do Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 12 jan. 1946. Disponível em: <<https://goo.gl/W83rar>>. Acesso em: 2 maio 2016.

_____. Decreto-Lei nº 9.853, de 13 de setembro de 1946. Atribui à Confederação Nacional do Comércio o encargo de criar e organizar o Serviço Social do Comércio e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 16 set. 1946. Disponível em: <<https://goo.gl/jwtLcV>>. Acesso em: 2 maio 2016.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 27 out. 1996. Disponível em: <<https://goo.gl/5ghao>>. Acesso em: 31 jan. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 895.878-SP, Primeira Seção. Relator: Ministra Eliana Calmon. Brasília, 8 de agosto de 2007. **Diário de Justiça eletrônico**: 17 set. 2007, p. 199. Disponível em: <<https://goo.gl/iCkCTH>>. Acesso em: 10 jul. 2014.

_____. _____. Recurso Especial nº 1.255.433-SE, Primeira Seção. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Brasília, 23 de maio de 2012. **Diário de Justiça eletrônico**: 29 maio 2012, grifo nosso. Disponível em: <<https://goo.gl/SYyhzx>>. Acesso em: 10 jul. 2014.

_____. _____. Súmula nº 499. As empresas prestadoras de serviços estão sujeitas às contribuições ao Sesc e Senac, salvo se integradas noutro serviço social. Brasília, 13 de março de 2013. **Diário de Justiça eletrônico**: 18 mar. 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/o3M8Bw>>. Acesso em: 02 dez. 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 28. ed. rev. amp. e atual. até a Emenda Constitucional n. 68/2011. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. 2 v.

COELHO, Huaman Xavier Pinto. Uma revisão do princípio da legalidade tributária. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 18, n. 3653, 2 jul. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/24786>>. Acesso em: 5 jul. 2014.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código Tributário Nacional Comentado**, 6. ed. rev. e atual. com a LC 118/05. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

MENDES, Frana Elizabeth. **Imposto Sobre a Renda: Súmula 584 atualizada com a EC 42 e EC 45**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. São Paulo: Atlas, 2002.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**, 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

RIZZARDO, Arnaldo. **Direito de Empresa**, 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça**: organizado pelo Gabinete do Ministro Diretor da Revista. Brasília: STJ, 2014.

_____. **Súmulas Anotadas: Direito Tributário**. STJ, Brasília, [2014]. Disponível em: <<https://goo.gl/D7qnY5>>. Acesso em: 5 jul. 2014.





