



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA



PROCESSO ADMINISTRATIVO: 602683/2021

IMPUGNANTE: GÓES & NICOLADELLI ADVOGADOS ASSOCIADOS

OBJETO: CANCELAMENTO DE NOTIFICAÇÃO - ISS

RELATÓRIO

Trata-se de impugnação à Notificação Fiscal nº 001/2021, que consiste em lançamento de ofício de Imposto Sobre Serviços - ISS calculado sobre a receita bruta auferida pelo contribuinte durante o período de 01/01/2015 a 31/12/2020, com base nos artigos 242 c/c 235 §3º do Código Tributário Municipal (LC 287/2018).

Tal forma de lançamento foi realizado em detrimento do regime diferenciado dispensado às sociedades uniprofissionais, nos termos do art. 9º, §3º do Decreto-Lei nº 406/1968, mesmo sendo a impugnante registrada como Sociedade Simples na Ordem dos Advogados do Brasil, secção de Santa Catarina.

As sociedades simples podem exercer atividade econômica, desde que esta não esteja organizada para a produção ou circulação de bens e serviços, configurando elemento de empresa.

No caso, o fisco municipal entendeu pela existência de elementos de empresa na forma de prestação dos serviços oferecidos pela sociedade (advocatícios e de assessoria em cobrança), diante da análise de elementos trazidos no relatório de fiscalização.

Réplica das razões da impugnação com documentos relacionados à fiscalização apresentadas pelo autor do ato impugnado às fls. 429 - 472.



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA

Não há depósito nos autos apto a desonerar o crédito tributário, nos termos dos arts. 152, LC 287/2018 e 21, Dec. 1.325/2018.

Por oportuno, cumpre-nos noticiar o ajuizamento de Ação de Consignação em pagamento pela Impugnante, autuada com o número 5002485-47.2021.8.24.0020, que, em análise realizada, não se observou consubstanciar o mesmo objeto da presente impugnação. Isto porque, na ação judicial pleiteou a ora impugnante a possibilidade de dar continuidade aos pagamentos na forma privilegiada, bem como a expedição de certidão negativa de débitos, não atacando a cobrança dos anos anteriores.

É o relatório. Decido.

FUNDAMENTAÇÃO

a) DA NECESSÁRIA DISTINÇÃO ENTRE O DECIDIDO NO RE 940.769 (TEMA 918) PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E O PRESENTE CASO

Antes de adentrar no ponto nodal da divergência, em respeito às teses de defesa apresentadas pela impugnante, cumpre-nos esclarecer a diferença entre o caso que ora se decide e o submetido ao STF por meio do RE 940.769, decidido como tema de repercussão geral, o que significa que vincula outras decisões judiciais, nos termos do art. 927 do Código de Processo Civil.

Quando do julgamento do Tema 918, o Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional lei municipal do município de Porto Alegre que estabelecia impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa ou *per*



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA

capita em bases anuais na forma estabelecida pelo Decreto-Lei n. 406/1968 (recepcionado pela Constituição da República de 1988 com status de lei complementar nacional).

Aqui cumpre-nos fazer um adendo para consignar que é incontroversa a recepção do Decreto-Lei n. 406/1968 com *status* de lei complementar pela CRFB/1988, conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal, não tendo ocorrido sua aplicação ao caso concreto que ora se decide em primeira instância, por questões relacionadas à natureza de fato da impugnante, situação que será tratada adiante.

O que se observa da decisão com repercussão geral, portanto, é que as **sociedades simples de advogados** não podem ser submetidas a regime de tributação de ISS sobre valores auferidos, mas de forma fixa anual, em atendimento ao Decreto-Lei n. 406/1968.

Da leitura da manifestação dos Ministros da Suprema Corte quando proferiram seu voto extrai-se excertos interessantes, em que fica evidente que não houve discussão acerca de eventual submissão de sociedades simples (que na prática realizariam atividade empresarial) ao regime de tributação fixa. O que os Ministros decidiram foi a inconstitucionalidade de tributação sobre o preço dos serviços pelas sociedades simples, sendo estas de fato, e de direito.

Nesse sentido o Ministro Fachin, assim se manifestou:

“De acordo com o professor Fernando Facury Scaff, torna-se possível fazer a seguinte diferenciação na prestação de serviços entre pessoas físicas e jurídicas: “É importante e imprescindível para o deslinde da presente questão deduzir item a item o preceito normativo acima. Passemos a fazê-lo: I – **quando a prestação de serviços for contratada com pessoa física: a) poderá haver cobrança através de alíquotas fixas ou variáveis; b) para sua apuração deverá ser observada a natureza do serviço prestado ou outros fatores pertinentes;** No caso do código tributário porto-alegrense, resta preconizado que a base de cálculo do ISSQN é específica (fixa ou per



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA

capita) apenas nas hipóteses em que a execução da atividade-fim não ocorra participação de pessoa jurídica ou de pessoa física inabilitada ao exercício da advocacia. Ademais, utilizou-se, como base de cálculo, a importância paga a título de remuneração pelo trabalho do próprio contribuinte. Por conseguinte, reduziu-se o âmbito de incidência e contrariou-se o comando da norma prevista no art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968, por instrumento legislativo inadequado editado por ente federativo incompetente, nos termos do art. 146, III, “a”, do Texto Constitucional. [...]Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário a que se dá provimento, para fins de restaurar o decidido na sentença e determinar que a Administração Tributária da parte Recorrida abstenha-se de exigir ISSQN de sociedades profissionais de advogados que atuem no território da Municipalidade fora das hipóteses do art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68.”

Como se pode observar, a lei do município de Porto Alegre declarada inconstitucional restringiu a aplicação da alíquota fixa do ISS apenas às pessoas físicas, excluindo das pessoas jurídicas o direito à tributação nos termos do Decreto-Lei 406/1968.

Esse não é o caso de Lei Complementar Municipal 287/2018 (CTM), em que consta a base legal da Notificação 001/2021. Isto porque, conforme bem esclarecido no parecer fiscal (réplica), o art. 245 do Código Tributário Municipal prevê tributação de forma idêntica ao disposto no Decreto-Lei 406/1968.

Tanto o é, que a impugnante vinha assim recolhendo o ISS por anos a fio mesmo sendo pessoa jurídica, eis que o Município de Criciúma respeitou os ditames da lei nacional ao replicar tal possibilidade, sendo necessário que a sociedade seja simples, o que significa que não pode apresentar elementos ínsitos à atividade empresarial.



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA



A fala do Ministro Alexandre de Moraes, também em seu voto esclarece a distinção: “Logo, tenho que tanto a LC municipal 7/73, quanto o Decreto-Lei 15.416/06, vulneraram o sistema de repartição de competências legislativas delineado na Constituição, além de desconsiderar a jurisprudência deste TRIBUNAL, **eis que alteraram a forma de apuração do imposto devido pelas sociedades de profissionais autônomos, cuja apuração do valor da exação é baseada no número de profissionais delas constantes (per capita) (art. 9º, § 3º, do DL 406/68).**”

No voto do Ministro Luiz Fux, fica muito claro que a lei declarada inconstitucional, instituiu tributação **aplicável as sociedades empresariais, à quaisquer sociedades simples registradas como pessoa jurídica**: “Por outro lado, entre as regras de interpretação e aplicação do Direito Tributário, uma das proibições é exatamente uma interpretação extensiva, analógica que imponha a tributação. **E, no caso aqui, pretende-se, através de um casuismo, aplicar analogicamente o que se tem assentado sobre sociedades empresariais. E a Lei, que é o Estatuto da OAB, faz uma distinção muito clara entre a sociedade de advogados e as sociedades empresariais.**” (grifo nosso).

Em seguida, e com o voto dos demais, por maioria, fixou o STF a seguinte tese: “É inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei nacional”, vencido o Ministro Marco Aurélio.

Ocorre, que a fiscalização municipal não imputou tributação sobre a receita bruta auferida pelo contribuinte (arts 242 c/c 235 §3º da LC 287/2018) pelo fato de ter registro de pessoa jurídica, mas sim, por ter evidenciado elementos de empresa na prestação de serviços pela respectiva sociedade.

Sob a ótica das sociedades de advocacia mencionadas no Lei 8.906/1994 - Estatuto da OAB, tem-se que:



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA

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. (grifo nosso).

Incontroverso que a impugnante é registrada como sociedade simples, nos termos do art. 15 da do Estatuto da OAB. No entanto, observe-se que, no caso de natureza empresarial é vedado o registro no Conselho Seccional da OAB como sociedade simples:

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. (grifo nosso)

Assim, a classificação da pessoa jurídica como sociedade simples, realizada pelos próprios sócios, não pode servir de escólio ao recolhimento de tributos sobre o faturamento bruto, **se** na prática, realiza atividade precipuamente empresarial, fato expressamente vedado pelo Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil.

Desse modo, passa-se à análise dos fatos considerados pelos Fiscais de Rendas e Tributos para configurar a existência de elementos de empresa em relação à impugnante.



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA



**b) DA POSSIBILIDADE DE SOCIEDADE DE ADVOGADOS
APRESENTAR NATUREZA MERCANTIL**

Sustenta a impugnante que, por ser sociedade de advogados, não seria cabível seu enquadramento como sociedade mercantil.

Nas lições do professor André Santa Cruz¹:

Assim, as sociedades podem ser de duas categorias: a) sociedades simples, que são aquelas que exploram atividade econômica não empresarial, como as sociedades uniprofissionais estudadas no capítulo II; b) sociedades empresárias, que exploram atividade empresarial, ou seja, exercem profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços (art. 966 do Código Civil).

O Código Civil estabelece, em seu art. 982, que “salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais”. Isso mostra que, em regra, o que define uma sociedade como empresária ou simples é o seu objeto social: **se este for explorado com empresarialidade (profissionalismo e organização dos fatores de produção), a sociedade será empresária**; ausente a empresarialidade, ter-se-á uma sociedade simples.

O art. 982 do Código Civil elenca os únicos dois tipos de sociedades que se configuram em exceção à regra, ou seja, que a própria lei determina o tipo de sociedade, independentemente do objeto:

Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais.

1 Direito Empresarial, 9. ed., 2019



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA

Parágrafo único. Independentemente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa.

Adentrando no tema, André Santa Cruz melhor individualiza as **sociedades simples e as sociedades empresárias**:

Trata-se de sociedades formadas por profissionais intelectuais cujo **objeto social é a exploração da respectiva profissão intelectual dos seus sócios**. Elas são em regra sociedades simples porque nelas faltará, não raro, o requisito da organização dos fatores de produção, da mesma forma que ocorre com os profissionais intelectuais que exercem individualmente suas atividades.

No entanto, seguindo a diretriz do art. 966, parágrafo único, do Código Civil, **nos casos em que o exercício da profissão intelectual dos sócios das sociedades uniprofissionais** (que constituem o seu objeto social) **com empresarialidade** (organização dos fatores de produção), elas serão consideradas sociedades empresárias.

Repetindo o que já se disse anteriormente, a síntese conclusiva é a seguinte: é o requisito da organização dos fatores de produção que caracteriza a presença do chamado elemento de empresa no exercício de profissão intelectual e que, conseqüentemente, faz que o profissional intelectual receba a notificação jurídica de empresário. (grifo nosso).²

O Enunciado 194 da III Jornada de Direito Civil foi aprovado no mesmo sentido: “Os profissionais liberais não são considerados empresários, salvo se a **organização dos fatores de produção for mais importante que a atividade pessoal desenvolvida.**”

Assim, considerando o fato de a impugnante não ser sociedade cooperativa, tampouco sociedade por ações, entende-se perfeitamente possível que, mesmo que se intitule sociedade simples, sua tributação seja realizada na forma aplicável às sociedades empresárias, se na prática há elemento de empresa.

² Direito Empresarial, 9. ed., 2019



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA



Entender de forma contrária, seria aquiescer com a prática da elusão fiscal, permitindo que alguns segmentos de empresas driblassem o fisco, no intuito de se esquivarem do pagamento de tributos, simplesmente constituindo-se como sociedades simples.

Nesse sentido o Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VÍCIO FORMAL NÃO GRAVE JÁ CORRIGIDO. DESCONSIDERAÇÃO PELO STF E STJ. POSSIBILIDADE. CPC DE 2015. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. **RECOLHIMENTO DO ISS. SOCIEDADE SIMPLES PLURIPROFISSIONAL DE ADVOGADOS. INEXISTÊNCIA DE CARÁTER EMPRESARIAL. SERVIÇO PRESTADO DE FORMA PESSOAL. RECOLHIMENTO DO ISS SOBRE ALÍQUOTA FIXA.** POSSIBILIDADE. 1. Na hipótese dos autos, no que diz respeito à irregularidade quanto ao recolhimento das custas, insta salientar que o Tribunal de origem confirmou que estas foram recolhidas dentro do prazo, conquanto a parte só tenha comparecido nos autos para suprir a irregularidade alguns dias depois. Trata-se de vício formal que não pode ser reputado como grave, aplicando-se ao caso o disposto no art. 1.029, § 3º, do CPC/2015. 2. Não se constata violação ao art. 535 do CPC/73 pois o Tribunal de origem foi bastante claro ao estabelecer que, no caso concreto, remanesceu válida a tributação pela alíquota fixa, à luz do art. 9º do Decreto-lei 406/68, pelo que afastada a pretensão de declaração de inexistência de relação jurídico-tributária (fl. 390/e-STJ). 3. **O entendimento do Sodalício a quo está em consonância com a orientação do Superior Tribunal de Justiça de que, tratando-se de sociedade em que o objeto social é a prestação de serviços técnicos de consultoria e de assessoria, prestados diretamente pelos sócios, em que o profissional responde pessoalmente pelos serviços prestados, essa sociedade faz jus ao recolhimento do ISS na forma do art. 9º, §§ 1º e 3º do DL 406/1968.** 4. Recurso Especial conhecido e não provido (REsp 1645754/MG, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 19.04.2017 - sem grifo no original).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. ART. 9º, §§ 1º e 3º. DO DECRETO-LEI 406/1968. EXISTÊNCIA DE CARÁTER EMPRESARIAL. IMPOSSIBILIDADE DE RECOLHIMENTO DO ISS SOBRE ALÍQUOTA FIXA. AGRAVO INTERNO DA CONTRIBUINTE A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A jurisprudência entende que o benefício da alíquota fixa do ISS somente é devido às sociedades uni ou pluriprofissionais que prestam serviço em caráter personalíssimo sem intuito empresarial (AgRg no REsp. 1.486.568/RS, Rel. Min. SÉRGIO KUKINA, DJe 13.11.2014).

2. O que define uma sociedade como empresária ou simples é o seu objeto social, e não a forma societária. No caso de sociedades formadas por profissionais intelectuais, cujo objeto social é a exploração da respectiva profissão intelectual dos seus sócios, são, em regra, sociedade simples, uma vez que nelas faltará o requisito da organização dos fatores de produção, elemento próprio da sociedade empresária, como leciona a doutrina especializada, segundo anota o Professor ANDRÉ LUIZ SANTA CRUZ RAMOS (Direito



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA

Empresarial. São Paulo: Método, 2017, p. 63). 3. O próprio Código Civil em seu art. 983 admite que uma sociedade simples se constitua como uma sociedade limitada. O fato de ela usar esse tipo societário, pois, não a descaracteriza como sociedade simples se o seu objeto, repita-se, não for empresarial. 4. Todavia, no caso, muito embora se trate de uma sociedade simples que tem por objeto social a prestação de serviços de auditoria contábil e demais serviços inerentes à profissão de contador, não se pode deixar de observar os documentos trazidos pelo Agravada, em que se constata ser uma rede global que emprega cerca de 4100 profissionais por todo o mundo. Dessa forma, não há como afastar a existência do requisito da organização dos fatores de produção, com intuito empresarial. 5. Agravo Interno da Contribuinte a que se nega provimento. (AgInt no AREsp 1226637/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/10/2018, DJe 07/11/2018)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. ISS. SOCIEDADE DE ADVOGADOS. RECOLHIMENTO DIFERENCIADO. AFERIÇÃO DA NATUREZA MERCANTIL. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 7 DO STJ.1. **O acórdão recorrido se manifestou no mesmo sentido da jurisprudência desta Corte, a qual entende que as sociedades de advogados, que não possuem natureza mercantil e são uniprofissionais, gozam do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968, não recolhendo o ISS com base no seu faturamento bruto, mas sim no valor fixo anual calculado de acordo com o número de profissionais que as integram.** Nesse sentido: REsp 1.740.420/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/11/2018.2. Não é possível a esta Corte infirmar a conclusão do acórdão recorrido no que tange a não caracterização de atividade empresarial/mercantil na hipótese, eis que tal análise demandaria reexame de matéria fático-probatória, inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.3. Agravo interno não provido (AgInt no AREsp 1447576/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 28.06.2019 - sem grifo no original).

Para o afastamento do elemento “organização dos fatores de produção” a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, fixando-se em balizas estabelecidas pelo Superior Tribunal de Justiça, tem exigido: a inexistência do “efeito multiplicador”, que se verifica quando a produção de determinada sociedade exceder a soma das produções individuais dos profissionais; e a inexistência de caráter empresarial, ou seja, a manutenção da pessoalidade do serviço e a da responsabilidade pessoal do sócio pelo serviço prestado:

TRIBUTÁRIO-APELAÇÃO-MANDADO DE SEGURANÇA-ISS-EXERCÍCIO DE 2020-MUNICÍPIO DE SÃO PAULO- Sentença que denegou a ordem Recurso interposto pelo impetrante.



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA

ISS-REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO-Pretensão de recolhimento do ISS com base no art. 9º, parágrafos 1º e 3º do Decreto-lei nº. 406/68 Para fazer jus a esse regime de tributação, a sociedade deve **(a) ser uniprofissional, afastando-se o “efeito multiplicador” que se verifica quando a produção de determinada sociedade exceder a soma das produções individuais dos profissionais e (b) não possuir caráter empresarial, mantendo-se a personalidade do serviço, com enfoque na relação pessoal de confiança estabelecida entre o profissional e o tomador e não na marca da empresa, além da responsabilidade pessoal do sócio pelo serviço prestado-Doutrina-Jurisprudenciado C. Supremo Tribunal Federal e do C. Superior Tribunal de Justiça.**

FORMA DE CONSTITUIÇÃO SOCIETÁRIA FATORQUENÃO DETERMINA NECESSARIAMENTE O CARÁTER EMPRESARIAL-Parte da jurisprudência entende que a sociedade limitada não faz jus a esse regime de tributação, em razão da limitação da responsabilidade dos sócios Este relator, respeitosamente, em que pese já ter decidido no mesmo sentido em outros casos, após análise detida, não mais concorda com tal entendimento, por considerar que **a forma de constituição da sociedade não determina por si só se ela possui ou não caráter empresarial** **Necessidade de se analisar o objeto social e a estrutura da sociedade, a fim de verificar se estão efetivamente presentes os elementos caracterizadores da empresa**-A limitação da responsabilidade pelas dívidas da sociedade não afasta a responsabilidade pessoal pelos atos praticados no exercício da profissão Inteligência do Enunciado nº 474 do Conselho de Justiça Federal, aprovado na V Jornada de Direito Civil Caráter empresarial que deve ser aferido a partir do conteúdo da atividade exercida Doutrina Precedentes do C. Superior Tribunal de Justiça e deste E. Tribunal. No caso, a autora estava constituída sociedade simples limitada Sociedade composta exclusivamente por médicos-Ausência de elementos de empresa Responsabilidade pessoal, ademais, que está prevista nos artigos 9º, 10 e 11 da Resolução CFM nº 1.971/2011, do Conselho Federal de Medicina, que regulamenta a responsabilidade técnica -Caráter empresarial não verificado-Devido o enquadramento no regime especial de tributação. Sentença reformada Recurso provido. (APELAÇÃO Nº.: 1011145-76.2020.8.26.0053 – Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo).

TRIBUTÁRIO- APELAÇÃO MANDADO DE SEGURANÇA - ISS MUNICÍPIO DE CAMPINAS. Acórdão que concedeu provimento ao recurso, por entender que o regime diferenciado de tributação do ISS não se aplicaria à sociedade limitada Interposição de recurso especial. Recurso devolvido à Turma Julgadora a fim de que a apelação seja julgada observando-se a orientação de que constituição da sociedade simples sob a forma de responsabilidade limitada não é suficiente para impedi-la de recolher o ISS pelo regime diferenciado. ISS REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO Pretensão de recolhimento do ISS com base no art. 9º, parágrafos 1º e 3º do Decreto-lei nº. 406/68. **Para fazer jus a esse regime de tributação, a sociedade deve (a) ser uniprofissional, afastando-se o “efeito multiplicador” que se verifica quando a produção de determinada sociedade exceder a soma das produções individuais dos profissionais e (b) não possuir caráter empresarial, mantendo-se a personalidade do serviço, com enfoque na relação pessoal de confiança estabelecida entre o profissional e o tomador e não na marca da empresa, além da responsabilidade pessoal do sócio pelo serviço prestado – Doutrina - Jurisprudência do C. Supremo Tribunal Federal e do C. Superior Tribunal de Justiça.** **FORMA DE CONSTITUIÇÃO SOCIETÁRIA FATOR QUE NÃO DETERMINA NECESSARIAMENTE O CARÁTER EMPRESARIAL**-Parte



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA

da jurisprudência entende que a sociedade limitada não faz jus a esse regime de tributação, em razão da limitação da responsabilidade dos sócios – Este relator, respeitosamente, em que pese já ter decidido no mesmo sentido em outros casos, após análise detida, não mais concorda com tal entendimento, por considerar que a forma de constituição da sociedade não determina por si só se ela possui ou não caráter empresarial. Necessidade de se analisar o objeto social e a estrutura da sociedade, a fim de verificar se estão efetivamente presentes os elementos caracterizadores da empresa. A limitação da responsabilidade pelas dívidas da sociedade não afasta a responsabilidade pessoal pelos atos praticados no exercício da profissão. Inteligência do Enunciado nº 474 do Conselho de Justiça Federal, aprovado na V Jornada de Direito Civil. Caráter empresarial que deve ser aferido a partir do conteúdo da atividade exercida. Doutrina Precedentes do C. Superior Tribunal de Justiça e deste E. Tribunal. No caso, a impetrante está constituída sociedade simples limitada - Sociedade composta exclusivamente por engenheiros, sem quadro de pessoal - Ausência de elementos de empresa - Responsabilidade pessoal, ademais, que está prevista nas leis que regulamentam o exercício da profissão - Caráter empresarial não verificado. Devido o enquadramento no regime especial de tributação. Alteração do julgado. Recurso desprovido.

A conclusão a que se pode chegar da análise da jurisprudência supracitada, é a de que é perfeitamente possível que a sociedade de advogados apresente caráter empresarial, sendo que as decisões que afastam a natureza mercantil se dão justamente em decorrência de análise fática que ateste ausência dos elementos de empresa.

c) DA ANÁLISE DOS ELEMENTOS PROBATÓRIOS

No Relatório de Fiscalização - Parte 2, confeccionado com base em dados fornecidos, ou pela própria impugnante, ou obtido por meios oficiais, foi realizada análise detalhada de cada um dos elementos considerados pela fiscalização para conferir tratamento equiparado à empresa na tributação do ISS.

No caso, conforme informações documentadas no relatório de fiscalização, a impugnante conta com número expressivo de colaboradores (480), desse universo se extraindo colaboradores sem formação em curso superior e com curso superior em áreas



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA

diversas, dentre eles, quase cinquenta advogados. Nesse sentido cumpre-nos parafrasear parte do texto contido no Relatório de Fiscalização:

O fato de a empresa possuir em seu quadro funcional 480 profissionais de uma ampla gama de formações acadêmicas, com a presença de gestores e especialistas nas mais diversas áreas - inclusive ocupando funções de áreas típicas de sociedades empresariais, como Planejamento, Recursos Humanos, Finanças, Comercial, Inovação, Informática, dentre outros - além de destoar da uniprofissionalidade e pessoalidade, requisitos básicos para o enquadramento no ISS fixo, torna evidente a existência da organização dos fatores de produção com intuito empresarial. A existência de uma robusta estrutura, com mais de 3.000 m², filiais em todos os estados brasileiros e o fato de os 2 sócios advogados representarem uma parcela ínfima do total de pessoas que trabalham na Sociedade (representam somente 0,41% do número total de colaboradores) reforça o ânimo empresarial sociedade e a ausência de pessoalidade na prestação do serviço. Além disso, o fato de apenas 2 sócios serem responsáveis por 480 colaboradores permite inferir que eles mais atuam como administradores da Sociedade do que como efetivos prestadores de serviço. A ausência de pessoalidade e o caráter empresarial também são comprovados por diversas informações trazidas na descrição dos serviços prestados no próprio website oficial da empresa, que divide os serviços em Jurídicos e de Recuperação de Crédito/Cobrança.

Nesse ínterim, impossível afastar a conclusão a que chegou o fisco municipal. Tais fatores destoam da uniprofissionalidade e da pessoalidade necessárias às sociedades simples, conforme entendimento jurisprudencial já apresentado.

O “efeito multiplicador”, ou seja, a produção de determinada sociedade de forma a exceder a soma das produções individuais dos profissionais encontram-se comprovados. Conforme informações que partiram da própria impugnante em seu sítio na internet, os trabalhos são desempenhados em “esteira de produção” (pg. 446), não sendo crível que os únicos dois sócios pudessem praticar todas as negociações de cobrança e confeccionar todos os instrumentos processuais necessários a cada um dos processos encaminhados em lotes pelas instituições bancárias. Tais fatos foram averiguados fiscalização:

Primeiramente, na prestação dos serviços jurídicos (Figura 2 – Serviços Jurídicos) há divisão em setores e subsetores, de modo que os trabalhos sejam desempenhados na forma de “trabalho em esteira de produção”. Uma esteira de produção é característica da produção em massa em que os funcionários desempenham trabalhos simples, mecanizados e bem segmentados, representando um trabalho



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA

totalmente impessoal, já que sob os olhos do cliente é indiferente quem executou a operação. Nesse caso, o que importa para o cliente é o resultado final na saída da “esteira de produção”. Outro ponto é que a divisão em setores e subsetores reforça a organização de intuito empresarial, com organização dos fatores de produção.

Nos serviços de recuperação de crédito/cobrança (Figura 3 – Recuperação de Crédito/Cobrança) a sociedade conta com um enorme quadro funcionários que utiliza técnicas de negociação desenvolvidas exclusivamente para cada tipo de operação, realizando a cobrança por diversos meios, como ligações telefônicas, SMS, Whatsapp, e-mail, dentre outros. Tendo em vista a sua organização na forma de “esteira de produção” e as práticas de treinamento de colaboradores, a empresa sequer sofre impactos devido à grande rotatividade de funcionários (Figura 3 – Recuperação de Crédito/Cobrança) que possui, o que enfatiza a falta de pessoalidade na prestação dos serviços de cobrança. Há ainda a disponibilização de outras ferramentas tecnológicas para auxiliar na cobrança/recuperação de crédito, como Discador Automático, Unidade de Resposta Audível (URA) Ativa, 0800 para atender os financiados e gravações telefônicas, que vão ao encontro da impessoalidade na prestação do serviço, eis que parte considerável do serviço é feito por máquinas programadas/automáticas.

Na recuperação de crédito/cobrança há ainda um setor voltado à Monitoria de Qualidade, que é responsável pelo controle de qualidade das equipes, e outro voltado à Gestão Estratégica, o qual faz a análise dos indicadores de operação e busca alternativas para melhoria na eficiência operacional, ambos setores característicos de organizações de âmbito empresarial. Dentro da Gestão Estratégica há o setor de “Control Desk”, que é responsável por “pilotar” com eficácia o sistema de telefonia, e o setor de BI e MIS, que é especializado na extração de dados. Como é visto, a empresa possui grande preocupação em manter o controle de qualidade e produtividade de todos os seus colaboradores, bem como possui forte aparato tecnológico e humano na realização do contato com os devedores para realização das cobranças.

Diante de todo o exposto no *website* oficial, fica evidente que a Sociedade atua como uma Empresa de Cobranças, a qual se utiliza de diversos meios tecnológicos e de uma gigante equipe de cobradores e negociadores para realizar o contato e cobrança de pessoas em débito com os seus clientes. Isso é feito de maneira totalmente impessoal e sob a ótica de linha produtiva, com organização empresarial. A realização do trabalho “em esteira de produção”, a grande quantidade de funcionários que trabalham na empresa (480 colaboradores), a existência de colaboradores de múltiplas profissões, a divisão setorial e de tarefas, a existência de estrutura empresarial, o seu grande porte, o uso de inúmeras ferramentas tecnológicas e de alta complexidade, a ausência de efeitos da rotatividade na prestação dos serviços e a constante contratação e treinamento de novos colaboradores impossibilitam atribuir qualquer pessoalidade à prestação dos serviços.

Outro ponto é que no website oficial da empresa ou na sua página profissional oficial sequer constam os nomes dos seus advogados sócios - os quais estão recolhendo o ISS fixo em nome da Sociedade e, em tese, prestariam todos os serviços sob a forma de trabalho direto e pessoal aos seus clientes. Isso reforça o fato de haver ausência de pessoalidade na prestação dos serviços e a natureza



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA

empresarial do estabelecimento, revelando-se injustificada a tributação de forma privilegiada mediante a aplicação de valores fixos de ISS.

Impossível também afastar-se o caráter empresarial, eis que a personalidade do serviço tem enfoque na relação pessoal de confiança estabelecida entre o profissional e o tomador, e não na marca da empresa. No caso da impugnante, as técnicas de negociação são padronizadas a fim de evitar impactos com a rotatividade de funcionários, fato totalmente incompatível com a personalidade, somado à inexistência dos nomes dos sócios no próprio *website* (<https://www.goesnicoladelli.com.br/>), onde, aliás, a própria sociedade se autodenomina “empresa”, desfocando por completo a figura dos sócios.

O fato de o fisco ter considerado a existência de recursos tecnológicos avançados como um dos fatores de convencimento não significa dizer que apenas sociedades obsoletas fariam jus à tributação de forma fixa, como trazido na impugnação, mas que este é um fator que corrobora a ausência de personalidade nas negociações. O espaço físico da empresa e a existência de filiais em todos os estados do Brasil, em que pese não serem suficientes para configurar, por si só, o caráter empresarial da sociedade, no contexto vislumbrado, também corroboram a natureza empresarial dos serviços prestados.

Ainda, ao contrário do que faz crer a impugnante, a atividade de cobrança não é privativa da advocacia. O fato de a sociedade participar de licitações onde a assessoria em cobrança e a postulação judicial são feitas de forma conjunta não transforma a atividade de cobrança em atividade jurídica.

Nos termos do Estatuto da OAB: “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**.”

Assim, não obstante a cobrança **judicial** de créditos pressuponha a utilização de serviços de advogado, sua realização na forma **extrajudicial** não possui a mesma exigência,



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA

eis que aquela se dá pela necessidade de a parte estar representada por advogado para postular em juízo.

Ainda, dos editais que constam em anexo à impugnação, verifica-se que o objeto da contratação é o credenciamento de “sociedade de advogados”, em que os sócios precisem ter registro na OAB, ou seja, não é exigência que a sociedade tenha natureza de sociedade simples, nem que a pessoa jurídica em si possua registro na OAB.

Por oportuno, não se concebe que o Enunciado nº 195 preveja a necessidade de absorção da atividade intelectual por uma atividade principal não intelectual, conforme faz crer a impugnante, entendendo-se que, ainda que a sociedade impugnante preste apenas serviços de natureza jurídica poderia apresentar elementos de empresa e ser triburada como tal.

No entanto, ainda que esta fosse a real intenção do Enunciado nº 195, resta evidente a realização de serviço de cobrança pela impugnante, que, não é privativo da advocacia.

Portanto, dos requisitos para que se dispensasse tratamento à impugnante como sociedade simples, apenas está presente a responsabilidade ilimitada dos sócios em relação aos danos ocasionados aos clientes, que decorre do registro como sociedade simples pura de acordo com a Lei 8906/1994. Inexistentes os requisitos da uniprofissionalidade e da pessoalidade, entende-se presentes os elementos de empresa.

Para que não se deixe de analisar nenhuma insurgência, a reunião ocorrida da OAB no ano de 2015 nada significa, eis que apenas decidiu-se encaminhar “expediente à prefeitura municipal” não tendo tal deliberação poder vinculante em relação às leis ou ao ordenamento jurídico. Tampouco consta na impugnação maiores detalhes sobre o assunto da reunião e as deliberações tomadas pelo Município quanto ao tema.

Por fim, tratando-se de lançamento por homologação, o Município toma como verdade a realidade da sociedade, tal qual a imputada pelos responsáveis pela sua tributação.



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA

Desse modo, sem que realizasse a fiscalização ocorrida, não teria subsídios para conhecer os elementos de empresa, não tendo cabimento a alegação da existência do *venire contra factum proprium*, ou seja, de que o ente público tenha estimulado tal prática ao permitir a tributação de forma fixa, eis que o contribuinte é o responsável por repassar ao fisco as informações tal qual a realidade dos fatos, não se podendo inverter a ordem dos fatores.

DECISÃO

EM BRANCO

Ante o exposto, **julgo improcedente a impugnação** oposta pela impugnante.

Notifique-se a impugnante do resultado desta decisão, nos termos dos arts. 154 e 155 da LC 287/2018, c/c art. 33, I do Decreto 1325/2018, para, querendo, interpor recurso ordinário ao Conselho Municipal de Contribuintes, no prazo de 10 (dez) dias.

Após escoado o prazo legal, sem manifestação da impugnante, archive-se os presentes autos.

Criciúma - SC, 07 de abril de 2021.


Giovana Maria Ghisi da Silva
Autoridade Julgadora de Primeira Instância
Procuradora do Município
OAB 42.830 – Matrícula 56.517