

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS**  
**ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO**  
**PROGRAMA DE EDUCAÇÃO CONTINUADA**  
**MBA EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

DANIELA DESCHAMPS

**AS SOCIEDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS MÉDICOS E O ISS-FIXO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao  
Curso de Pós-graduação *lato sensu* MBA em Direito  
Tributário. FGV DIREITO RIO.

Turma nº 01, da cidade de Blumenau – SC.

**Junho/2012**

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS**  
**ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO**  
**PROGRAMA DE EDUCAÇÃO CONTINUADA**  
**MBA EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

O Trabalho de Conclusão de Curso

As Sociedades Prestadoras de Serviços Médicos e o ISS-Fixo

Elaborado por Daniela Deschamps

E aprovado pela Coordenação Acadêmica do curso de Pós-graduação MBA em Direito Tributário, foi aceito como requisito parcial para a obtenção do certificado do curso de pós-graduação, nível de especialização, do Programa de Educação Continuada da FGV DIREITO RIO.

Data:

Coordenador Acadêmico da FGV DIREITO RIO

Professo Avaliador

**ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO**  
**PROGRAMA DE EDUCAÇÃO CONTINUADA**  
**MBA EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Compromisso de Originalidade**

A presente declaração é termo integrante de todo trabalho de conclusão de curso (TCC) a ser submetido à avaliação da Coordenação Acadêmica da FGV DIREITO RIO como requisito necessário à conclusão do curso de Pós-graduação MBA em Direito Tributário, sem a qual o referido trabalho não produzirá quaisquer efeitos.

Eu, Daniela Deschamps, brasileira, solteira, advogada, inscrita no CPF sob nº 033.792.199-75, na qualidade de aluna da Pós-graduação MBA em Direito Tributário da Escola de Direito FGV DIREITO RIO, declaro para os devidos fins estar apresentando, em anexo, meu Trabalho de Conclusão de Curso, para fins de avaliação, como parte integrante da nota do curso de Pós-graduação *lato sensu* da FGV DIREITO RIO e que o mesmo se encontra plenamente em conformidade com os critérios técnicos, acadêmicos e científicos de originalidade.

Nesse sentido, declaro, para os devidos fins, que:

O referido TCC foi elaborado com minhas próprias palavras, idéias, opiniões e juízos de valor, não consistindo, portanto, em **PLÁGIO**, por não reproduzir, como se meus fossem, pensamentos, idéias as palavras de outras pessoas;

As citações diretas de trabalhos de outras pessoas, publicadas ou não, apresentadas em meu TCC, estão sempre claramente identificadas entre aspas e com a completa referência bibliográfica de sua fonte, de acordo com as normas estabelecidas pela FGV DIREITO RIO.

Todas as séries de pequenas citações de diversas fontes diferentes foram identificadas como tais, bem como às longas citações de uma única fonte foram incorporadas suas respectivas referências bibliográficas, pois fui devidamente informada e orientada a respeito do fato de que, caso contrário, as mesmas constituiriam em plágio.

Todos os resumos e/ou sumários de idéias e julgamentos de outras pessoas estão acompanhadas da indicação de suas fontes em seu texto e as mesmas constam das referências bibliográficas do TCC, pois fui devidamente informada e orientada a respeito de que a inobservância destas regras poderia acarretar alegação de fraude.

**O professor responsável pela supervisão de meu trabalho de conclusão de curso (TCC) me apresentou a presente declaração, requerendo o meu compromisso de não praticar quaisquer atos que pudessem ser entendidos como plágio na elaboração do meu TCC, razão pela qual declaro ter lido e entendido todo o seu conteúdo e submeto o documento em anexo para a apreciação da Fundação Getulio Vargas como fruto do meu exclusivo trabalho.**

Data: 20/06/2012

Daniela Deschamps

3.915.950 SSP SC

**ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO**  
**PROGRAMA DE EDUCAÇÃO CONTINUADA**  
**MBA EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Declaração de Autenticidade**

Eu, Daniela Deschamps, abaixo assinada, do Curso de Pós-Graduação *lato sensu* MBA em Direito Tributário, realizada nas dependências da Instituição Conveniada a Sociedade Educacional de Santa Catarina – SOCIESC, em Blumenau, no período de 27/02/2009 a 20/11/2010, declaro que o conteúdo do Trabalho de Conclusão do Curso intitulado As Sociedades Prestadoras de Serviços Médicos e o ISS-Fixo, requisito parcial para a obtenção do certificado do curso de Pós-graduação, nível de especialização, do Programa de Educação Continuada da FGV DIREITO RIO, é autêntico, original e de minha autoria exclusiva.

Declaro estar ciente de que será de minha inteira responsabilidade a obediência a eventuais exigências de confidencialidade e/ou preservação de quaisquer dados sigilosos e/ou de acesso restrito, e que sou responsável por quaisquer prejuízos e/ou danos a terceiros, sejam eles diretos ou indiretos, culposos ou dolosos, provocados pela divulgação indevida, parcial ou total, de dados, estudos, gráficos, processos, tabelas, pesquisas ou quaisquer informações que tenham sido utilizadas no meu TCC.

Ademais, declaro que a versão eletrônica do TCC que foi submetida à avaliação da Coordenação Acadêmica é idêntica, em todos os aspectos, à versão final impressa ora submetida para fins de arquivamento na Instituição Conveniada Sociedade Educacional de Santa Catarina – SOCIESC.

Data: 20/06/2012.

Daniela Deschamps  
3.915.950 SSP SC

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus por todas as coisas da minha vida, especialmente por ter me dado os meios para que fosse possível esta especialização, a qual me permitiu trabalhar na área do Direito Tributário.

Agradeço ao meu marido, que foi paciente e aguardou tantas horas sem a minha companhia.

Agradeço aos meus pais, que por vários sábados me esperaram com o almoço prontinho.

Agradeço as minhas irmãs que me compreenderam e me deram força, todas as vezes que, em razão das aulas, precisei recusar convites.

Agradeço aos professores desta Instituição, por terem provocado em mim tantas dúvidas, e por eu ter aprendido com eles o caminho para a busca de soluções.

## RESUMO

A presente pesquisa acadêmica trata-se de um artigo jurídico a respeito do Imposto sobre Serviços, exigido pelos Municípios dos prestadores de serviços médicos. O presente estudo abordará inicialmente a previsão constitucional e legal do ISS, especialmente na parte que prevê a tributação de forma fixa. Por conseguinte, abordará a evolução da legislação societária, com a vigência do Código Civil de 2002. E por fim, as exigências do Decreto-Lei 406/68 para o prestador de serviço médico poder ser tributado de forma fixa. Para tanto, o referido estudo deu-se através do método indutivo, reunindo doutrina e jurisprudência dos Tribunais Superiores, que tratam a respeito do ISS exigido dos prestadores de serviços contemplados pelo Decreto-Lei 406/68. Concluindo, pela a inexigibilidade do ISS sobre o preço dos serviços médicos prestados, por ser flagrante a violação ao Código Civil e ao Decreto-Lei 406/68.

**Palavras-chave:** ISS. ISS-fixo. Sociedade Simples. Sociedade de profissionais. Serviços Médicos.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>5</b>
<b>2 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS NA CONSTITUIÇÃO.....</b>	<b>6</b>
<b>3 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL .....</b>	<b>6</b>
<b>4 QUANTO A EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA .....</b>	<b>9</b>
<b>4.1 CÓDIGO CIVIL DE 1916 .....</b>	<b>9</b>
<b>4.2 CÓDIGO CIVIL DE 2002 .....</b>	<b>11</b>
<b>4.2.1 ELEMENTO DE EMPRESA .....</b>	<b>12</b>
<b>5 RESPONSABILIDADE PESSOAL DO PRESTADOR DO SERVIÇO MÉDICO .</b>	<b>14</b>
<b>6 DO DIREITO DAS SOCIEDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS MÉDICOS AO PAGAMENTO DO ISS-FIXO INDEPENDENTEMENTE DO TIPO SOCIETÁRIO.....</b>	<b>16</b>
<b>7 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>26</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>26</b>



## 1 INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Serviços, todos sabem, está fundamentado na Constituição de 1988 e no Decreto-Lei 406/68, e incide sobre o preço do serviço prestado.

No caso de prestação do serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto sobre serviços será cobrado com base em um valor fixo, não importando o valor pago pela remuneração do trabalho, conforme determina o artigo 9º, § 1º, do Decreto-Lei 406/68.

Da mesma forma, no caso de prestação de serviços por sociedades prestadoras de determinados tipos de serviços, tais como serviços médicos, de enfermagem, veterinários, contábeis, de agenciamento de propriedade intelectual, advocatícios, de engenharia, odontológicos, por profissionais de economia, psicológicos, etc, o imposto também será um valor fixo. Ele será calculado em relação a cada profissional que atuar em nome da sociedade, conforme determina o artigo 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68.

Considerando a evolução legislativa, desde o advento do Decreto-Lei 406/68, muitas controvérsias surgiram.

A primeira foi após a promulgação da Constituição de 1988, para saber se o Decreto-Lei 406/68 havia sido recepcionado pela nova Constituição. A recepção foi confirmada pelos Tribunais Superiores, com destaque para o *status* de Lei Complementar dado ao Decreto-Lei 406/68.

Em 2003, surgiu outra controvérsia, agora sobre a vigência ou revogação artigo 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68 pela Lei Complementar 116/2003, que disciplinou o ISS. A questão foi novamente resolvida pelos Tribunais Superiores, tendo sido assegurado que a Lei Complementar 116/2003 não revogou o artigo 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68.

Com a vigência do Código Civil a partir de 2003, as sociedades começaram a se atualizar, e aos poucos modificaram sua forma de constituição societária, a fim de atender as determinações do “novo” Código. A partir daqui, surgiu nova controvérsia.

Os Municípios passaram a exigir das sociedades prestadoras dos determinados serviços que têm direito ao ISS-fixo, o ISS sobre o preço dos serviços prestados, em razão da alteração da forma de constituição societária, realizada nos moldes do Código Civil.

Ocorre que, a legislação que ampara a exigência do ISS-fixo não foi modificada, pois a previsão constitucional continua a mesma, o Decreto-Lei 406/68 continua vigente, e a Lei Complementar 116/2006 não alterou em nada a forma de tributação do ISS-fixo.

Deste modo, sem o intuito de exaurir o tema, este estudo demonstrará que a exigência do ISS sobre o preço do serviço prestado, feito pelos Municípios as sociedades prestadoras dos

determinados serviços, neste caso, especialmente aos serviços médicos, não tem fundamento jurídico.

## 2 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS NA CONSTITUIÇÃO

A Constituição Federal de 1988 distribuiu a competência de tributar os serviços em geral entre a União Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Por meio de taxas, qualquer dessas pessoas políticas pode tributar a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, quando inseridos na sua esfera de atuação, nos termos do artigo 145, II, da CF/88.<sup>1</sup>

A competência específica para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza foi atribuída aos Municípios pelo artigo 156, inciso III, da Constituição Federal. Vejamos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.<sup>2</sup>

Assim, com exceção dos serviços cuja prestação é contemplada como hipótese de incidência de taxa, e, dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, compreendidos no artigo 155, II, da Constituição, **incide ISS sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, previstos na lei complementar.**

## 3 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL

Em que pese a inauguração de um novo sistema constitucional com a Constituição de 1988, ela não teve o condão de afastar do mundo jurídico-positivo todos os enunciados normativos expedidos na vigência do sistema pretérito e que dele colhiam seu fundamento de validade. Ao contrário, dá-se, como afirma Hans Kelsen, “a recepção de norma de uma ordem jurídica por outra” que também caracteriza “produção de Direito”. Entende-se que isso somente não ocorrerá caso a nova Constituição expressamente o vede.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> BAPTISTA, Marcelo Caron, ISS: do texto a norma – São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 177.

<sup>2</sup> VADE MECUM, Obra coletiva de autoria da editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. – 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

<sup>3</sup> BAPTISTA, Marcelo Caron, ISS: do texto a norma – São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 206.

Assim, as normas gerais sobre o Imposto sobre Serviços – ISS estão disciplinadas no Decreto–Lei 406/1968, que remonta há mais de um século.

Ademais, não se tratou de simples recepção da norma, com o advento da Constituição Federal de 1988, o referido Decreto–Lei 406 foi recepcionado com *status* de Lei Complementar, fundamentado na regra do § 5º, do artigo 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, segundo o qual, o Constituinte de 1988 fez questão de consagrar expressamente o princípio da recepção das leis, especialmente em relação a legislação tributária.<sup>4</sup>

Assim, tendo sido recepcionados pela Constituição, nos termos da Súmula nº 663 do Supremo Tribunal Federal<sup>5</sup>, que determina que “os §§ 1º E 3º do art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 foram recebidos pela Constituição”, os § § 1º e 3º, do artigo 9º, do Decreto–Lei n. 406/68, asseguram às sociedades prestadoras de determinados serviços o recolhimento do ISS de forma diversa da incidência sobre o preço do serviço.

Os § § 1º e 3º, do artigo 9º, do Decreto–Lei n. 406/68 permitiam que as sociedades prestadoras dos serviços previstos na Lista anexa, pagassem um valor fixo de ISS por cada profissional habilitado que prestasse o determinado serviço, comumente chamado de ISS-fixo.

Vejamos:

Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

(...)

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.<sup>6</sup>

A referida Lista de serviços anexa ao Decreto–Lei 406/68, restou assim definida:

1. Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultrasonografia, radiologia, tomografia e congêneres;

(...)

4. Enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária);

(...)

8. Médicos veterinários;

<sup>4</sup> BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS: do texto a norma. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 225.

<sup>5</sup> VADE MECUM, Obra coletiva de autoria da editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. – 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1904.

<sup>6</sup> VADE MECUM, Obra coletiva de autoria da editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. – 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

- (...)  
 25. Contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres;  
 (...)  
 52. Agentes da propriedade industrial;  
 (...)  
 88. Advogados;  
 89. Engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos;  
 90. Dentistas;  
 91. Economistas;  
 92. Psicólogos;

Ocorre que em 2003 foi editada a Lei Complementar nº 116, cujo artigo 7º revogou o *caput* do artigo 9º do Decreto-Lei 406/68, com idêntica redação: “Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço”<sup>7</sup>.

No entanto, os § § 1º e 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei n. 406/68 permaneceram vigentes, tendo sido mantido o valor fixo de ISS por profissional habilitado, conforme assegura Hugo de Brito Machado:

É evidente a inexistência de incompatibilidade entre os dispositivos da Lei Complementar 116/03 e os § § 1º e 3º, do art. 9º, do Dec.-lei 406/68. Não existe incompatibilidade capaz de produzir a revogação da lei anterior entre uma norma dirigida aos casos em geral, ditos ordinários, e uma norma que estabelece exceção. A incompatibilidade que implica revogação da lei anterior há de ser absoluta. (...)

A Lei Complementar 116/2003 estabelece, em seu art. 7º, que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço. É uma norma geral, que convive perfeitamente com a norma albergada pelos § § 1º e 3º, do art. 9º, do Dec.-lei 406/68. A demonstrar essa compatibilidade, aliás, basta que se note que a norma hoje albergada pelo art. 7º, caput, da Lei Complementar 116/03, é exatamente a mesma norma que antes estava albergada pelo art. 9º, caput, do Dec-Lei 406/68.<sup>8</sup>

Essa matéria já foi objeto de recurso perante o Superior Tribunal de Justiça, tendo sido assegurado aos contribuintes o direito ao pagamento do valor fixo de ISS por profissional habilitado – ISS-fixo, previsto nos § § 1º e 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei nº 406/68, em razão da ausência de revogação dos referidos dispositivos pela LC 116/2003. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS. ISS FIXO. 1. 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. 2. Recurso especial não provido. (BRASIL, STJ - Recurso Especial Nº 964.161/AL, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, 02/10/2008)

<sup>7</sup> VADE MECUM, Obra coletiva de autoria da editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. – 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. ISS – Lei Complementar 116/2003, 'O ISS das Sociedades de Profissionais e a Lei Complementar 116/03', p. 229, 1ª edição, Editora Juruá, p. 620, 2005.

Diante do exposto, está evidente a plena vigência dos §§ 1º e 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei nº 406/68, que asseguram o pagamento do ISS-fixo pelas sociedades prestadoras dos serviços previstos na lista anexa ao referido Decreto.

## 4 QUANTO A EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA

### 4.1 CÓDIGO CIVIL DE 1916

De acordo com a primeira parte do § 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei nº 406/68, quando “os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º”.

Ou seja, quando o serviço for prestado por sociedade, “sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas, (...) nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho”.

Com efeito, o advento do Decreto-Lei nº 406/1968, que autorizou o pagamento de ISS-fixo pelas sociedades prestadoras dos determinados serviços, se deu na vigência do Código Civil de 1916.

O Código Civil de 1916, por sua vez, foi elaborado com fundamento na Teoria dos atos de comércio. Essa Teoria, originada do primeiro diploma de consolidação do direito comercial, que se materializou no *Code de Commerce* de 1807, elaborado por uma comissão constituída por Napoleão, consolidou todas as normas em vigor naquela época e abriu novos rumos ao Direito Comercial, sem servir de embaraço ao seu desenvolvimento.<sup>9</sup>

Assim, o entendimento emanado do Código Civil de 1916 era de que “A sociedade, ou é civil, ou é comercial. Sendo civil, seus atos constitutivos deverão ser inscritos no Registro Civil de Pessoas Jurídicas. Sendo comercial, o registro se fará na Junta Comercial”<sup>10</sup>.

A distinção entre sociedade civil e comercial era no seguinte sentido:

Distinguem-se as sociedades civis das comerciais pelo seu objeto e, não, pela forma que adotam. As sociedades civis podem adotar as formas de sociedades por quotas de responsabilidade limitada; sociedade de capital e indústria; sociedade em nome coletivo; sociedade em comandita simples.

(...) Sociedade civil é aquela cujo objeto é a prestação de serviços, ou, por exclusão, a prática de atos não mercantis, irrelevante o fito lucro. O conceito de

<sup>9</sup> RIZZARDO, Arnaldo. Direito de empresa: Lei 10.406/2002. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 6.

<sup>10</sup> BALBINO FILHO, Nicolau. Contratos de sociedades civis: constituição e registro. 5. ed. – São Paulo: Saraiva, 2000, p. 5.

sociedade civil está vinculado ao da sociedade comercial, pois será civil a que não for comercial.<sup>11</sup>

Com base na legislação e na doutrina acima citada, e até o advento do Código Civil de 2002, **a jurisprudência sedimentou o entendimento de que as sociedades civis tinham direito ao pagamento do ISS-fixo**. Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL SEM CARÁTER EMPRESARIAL. TRATAMENTO PRIVILEGIADO. PREQUESTIONAMENTO.

SÚMULA 282/STF. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA (SÚMULA 07/STJ).

1. A ausência de debate, na instância recorrida, sobre os dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai, por analogia, a incidência da Súmula 282 do STF.

2. Nos termos do art. 9º, § 3º, do DL 406/68, têm direito ao tratamento privilegiado do ISS as sociedades civis uniprofissionais, que tem por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade social e sem caráter empresarial.

3. A matéria de fato é insuscetível de reexame em recurso especial (Súmula nº 07/STJ).

4. Recurso especial a que se nega provimento. (BRASIL, REsp 663.492/ES, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/2005, DJ 13/02/2006, p. 673)

Tributário. ISS. Sociedade Uniprofissional de Prestação de Serviço Advogado. Decreto-Lei 406/68 (art. 9º, § 1º e 3º). Decreto – Lei 834/69. Lei Complementar nº 56/87. Leis Municipais/RJ 691/84 e 2080/93.

1. Sociedade profissional, sem caráter empresarial ou comercial, integrada por advogados para a prestação de serviços especializados, com responsabilidade pessoal, beneficia-se de tratamento fiscal diferenciado previsto em lei de específica regência (Dec. Lei 406/68, art. 9º, § 1º e 3º).

2. Precedentes jurisprudenciais.

3. Recurso provido. (BRASIL, REsp 125.947/RJ, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 31/08/1999, DJ 03/11/1999, p. 81)

Diante do exposto, tem-se que o advento do Decreto-Lei 406/68, com a previsão da tributação do ISS de forma fixa, ocorreu na vigência do Código Civil de 1916, que previa a existência das sociedades civis e das comerciais. As primeiras deveriam ser registradas no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, e as segundas, na Junta Comercial. Porém, ambas poderiam optar entre os tipos societários previstos no Código. Assim, era possível que houvesse uma sociedade civil, constituída sob a forma de sociedade limitada, sem que isso lhe retirasse a sua natureza jurídica.

---

<sup>11</sup> BALBINO FILHO, Nicolau. Contratos de sociedades civis: constituição e registro. 5. ed. – São Paulo: Saraiva, 2000, p. 5.

## 4.2 CÓDIGO CIVIL DE 2002

Com o advento do Código Civil de 2002, estabeleceu-se uma nova teoria relacionada as sociedades, chamada Teoria da Empresa, delimitada, em síntese, pelos artigos 966 e 982 do referido Código Civil:

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.

(...)

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.<sup>12</sup>

Conforme assevera Miguel Reale, os dispositivos do Código Civil de 2002 não definem o que seja sociedade empresária. Para ele, a empresa é a pessoa jurídica que organiza a atividade do empresário, e o conceito de empresa resulta da definição dada à figura do empresário, no artigo 966.<sup>13</sup>

No mesmo sentido, Arnaldo Rizzardo define empresário como sendo:

“(...) a pessoa física que desempenha uma atividade organizada visando a obtenção de riqueza, o que se consegue com a produção de bens ou a promoção de sua comercialização, de modo a conseguir resultados econômicos. O elemento caracterizador é a atividade-fim, dirigida para a prática de atos empresariais, ou para atividades próprias de empresário, que são o conjunto de atos realizados para a consecução de um fim econômico. Deve haver uma organização, uma estrutura, um conjunto planejado de pessoas e bens.”<sup>14</sup>

A expressão “organizada” do *caput* do artigo 966 do Código Civil é sem dúvida, a que estabelece mais nitidamente a subjetividade da Teoria da Empresa. Está em jogo, aqui, se o titular da atividade a exerce aglutinando e organizando os meios de produção: capital, mão-de-obra, tecnologia e matéria-prima.

<sup>12</sup> VADE MECUM, Obra coletiva de autoria da editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. – 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

<sup>13</sup> REALE, Miguel. A sociedade simples e a empresária no Código Civil. Disponível em <http://www.miguelreale.com.br/>, acesso em 18/10/2010.

<sup>14</sup> RIZZARDO, Arnaldo. **Direito de empresa: Lei 10.406/2002**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 45.

Caso o sujeito não esteja na titularidade da organização de um desses quatro elementos, não poderá ser caracterizado como empresário.<sup>15</sup>

Portanto, o empresário vem conceituado de modo mais abrangente, como partícipe de todo o fluxo da circulação de riquezas, desde a produção até o último dos atos em que aquela se desdobra.<sup>16</sup>

Como se vê, quase toda atividade econômica é empresa.

A exceção fica por conta das pessoas que desenvolvem atividade intelectual (art. 966, parágrafo único) e rural (art. 971 e 984). Vejamos:

O Código Civil de 2002, ao trazer o empresário para o centro do sistema, definindo-o como quem exerce atividade econômica de forma organizada, para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, alterou os termos da polêmica: adotou como regra geral, o exercício organizado de toda e qualquer atividade econômica, independentemente da natureza dos atos que a identifiquem, excluindo do respectivo regime, apenas, os que desenvolvem atividade intelectual (art. 966, parágrafo único) e rural (art. 971 e 984).<sup>17</sup>

Em consonância com isso, o doutrinador Kiyoshi Harada assegura que a conceituação de uma sociedade como empresária ou não, decorre da análise da natureza de sua atividade, não relacionada com a sua estrutura e sim com o seu conteúdo, nos termos dos artigos 966, 982 e 983 do Código Civil.<sup>18</sup>

#### 4.2.1 ELEMENTO DE EMPRESA

Conforme demonstrado no item acima, tem-se que um profissional intelectual que desenvolve sua atividade em sociedade, de modo organizado, com o concurso de colaboradores e mesmo que conte com a estrutura para produzir em escala, não seria empresário porque, embora abrangido pela referida regra, dela é excluído pelo disposto no parágrafo único.<sup>19</sup> Senão vejamos:

<sup>15</sup> ARRUDA, Pablo. **Sociedade Uniprofissional e o (dês)enquadramento do ISS Fixo**, disponível em [http://smga.com.br/downloads\\_arquivos/iss\\_fixo.pdf](http://smga.com.br/downloads_arquivos/iss_fixo.pdf), acesso em 18/10/2010.

<sup>16</sup> GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 67.

<sup>17</sup> GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 60.

<sup>18</sup> HARADA, Kiyoshi. **Regime do ISS de Sociedade prestadora de serviços intelectuais: números de empregados não a caracteriza como empresária**, disponível em [http://www.fiscosoft.com.br/main\\_artigos\\_index.php?PID=135905&printpage=](http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=135905&printpage=), acesso em 31/03/2010.

<sup>19</sup> GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 68



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.<sup>20</sup>

No entanto, a parte final do parágrafo único, do artigo 966, do Código Civil, permite a inserção deste profissional intelectual no conceito de empresário “se o exercício da profissão constituir elemento de empresa”.

De acordo com o Enunciado nº 195, p.61, da III Jornada de Direito Civil, “a expressão ‘elemento de empresa’ demanda interpretação econômica, devendo ser analisada sob a égide da absorção da atividade intelectual, de natureza científica, literária ou artística, como um dos fatores da organização empresarial”.

Assim, a doutrina assevera que o “elemento de empresa” é “a parcela de uma atividade, e não a atividade em si isoladamente considerada”<sup>21</sup>. Vejamos melhor essa explicação:

A única possibilidade de enquadrar a atividade intelectual no regime jurídico empresarial será considerando-a como parte de um todo mais amplo apto a se identificar como empresa – ou, mais precisamente, como um dos vários “elementos” em que se decompõe determinada empresa.

Esse, como me parece, é o sentido a ser dado à ressalva (da ressalva) contida no referido preceito, de tal sorte que a atividade intelectual, de natureza científica, artística ou literária, nunca poderá ser tomada isoladamente para identificar uma atividade capaz de subordinar quem a exerça ao regime jurídico próprio de empresário. É preciso que ela seja vista como um elemento, isto é, como um componente do conjunto que identifica uma empresa.

Assim, conforme assegura o doutrinador Alfredo de Assis Gonçalves Neto<sup>22</sup>, o médico que organiza fatores de produção, isto é, une capital, trabalho, outros médicos, enfermeiros, ajudantes, etc., e se utiliza de imóvel e equipamentos para a instalação de um hospital, se sujeita as disposições do direito de empresa. Portanto, considera-se empresário, pois o intelectual do médico contribui com seu trabalho profissional para um produto ou serviço diverso e mais complexo em relação àquele de sua habilitação. Assim, esse trabalho do médico no exercício de sua profissão intelectual, é um dos elementos da empresa “hospital”.

<sup>20</sup> VADE MECUM, Obra coletiva de autoria da editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. – 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

<sup>21</sup> GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 68

<sup>22</sup> GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 70.

Por outro lado, conforme assevera Alfredo<sup>23</sup>, diferente é o caso em que o médico, opera, ou faz diagnóstico, ou dá a terapêutica. Aqui ele estará prestando um serviço resultante somente da sua atividade intelectual, e por isso não é empresário, nos termos do Código Civil 2002.

## 5 RESPONSABILIDADE PESSOAL DO PRESTADOR DO SERVIÇO MÉDICO

Prosseguindo, de acordo com a segunda parte do § 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei nº 406/68, quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa, forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, desde que a responsabilidade do profissional habilitado seja pessoal.<sup>24</sup>

Assim, responsabilidade pessoal na prestação do serviço está ligada a figura da pessoa física que a executa (esteja ela agindo em seu próprio nome ou em nome de uma pessoa jurídica), bastando que o faça sob responsabilidade pessoal, nos termos da legislação que rege a respectiva atividade.<sup>25</sup>

A rigor, nas sociedades prestadoras de serviços médicos, os contribuintes são os próprios profissionais prestadores do serviço. A esse respeito assevera José Roberto Pisani<sup>26</sup>:

Nas sociedades profissionais (sociedades de pessoas) quem presta os serviços são os profissionais, sócios ou não, que assumem responsabilidade pessoal (médicos, advogados, engenheiros, etc.).

Corroborando com este entendimento, Kiyoshi Harada assegura que as profissões liberais poderiam ter sido mantidas no campo do Direito Civil, isso porque, as sociedades profissionais, atuam sob responsabilidade pessoal de seus sócios<sup>27</sup>.

No caso das **sociedades prestadoras de serviços médicos**, a responsabilidade pessoal do médico está expressa no Código de Ética Médica – Resolução do Conselho Federal de Medicina nº 1931/2009. Vejamos:

Código de Ética Médica – Resolução do CFM nº 1931/2009  
Capítulo III - **Responsabilidade profissional**

<sup>23</sup> GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 70.

<sup>24</sup> VADE MECUM, Obra coletiva de autoria da editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. – 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

<sup>25</sup> RODRIGUES, Rodrigo Dalcin. A incidência do ISSQN dissociada do preço do serviço (por meio de alíquotas fixas ou variáveis). RDDT nº 161, fev/2009, p. 92.

<sup>26</sup> PISANI, José Roberto, “ISS – Serviços Profissionais – LC 116/2003”, Revista Dialética de Direito Tributário nº 97, Dialética, São Paulo, outubro de 2003, PP. 69/70.

<sup>27</sup> HARADA, Kiyoshi. Regime do ISS de Sociedade prestadora de serviços intelectuais: números de empregados não a caracteriza como empresária, disponível em [http://www.fiscosoft.com.br/main\\_artigos\\_index.php?PID=135905&printpage=](http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=135905&printpage=), acesso em 31/03/2010.

É vedado ao médico:

Art. 1º Causar dano ao paciente, por ação ou omissão, caracterizável como imperícia, imprudência ou negligência.

Parágrafo único. A **responsabilidade médica é sempre pessoal** e não pode ser presumida.<sup>28</sup>

O Conselho Federal de Medicina, em inúmeros pareceres, também assevera que a responsabilidade do médico é sempre pessoal:

Quanto à delegação de competência, devemos lembrar que: a responsabilidade pela indicação, prescrição e terapêuticas anestésicas é exclusivamente médica. (Parecer CRM/MS N° 19/2009, Processo Consulta N° 13/2009, Assunto: Indicação e Prescrição de anestésicos. Substituição de medicamentos anestésicos)

---

Não considero antiético que médico não especialista se responsabilize por procedimento médico, no caso anestesia, desde que seja observado o disposto no CEM. Deve o médico respeitar os contratos realizados para a prestação de seus serviços, também respeitados os padrões éticos. Neste caso em particular, um terceiro médico deverá estar presente responsabilizando-se exclusivamente pela prática anestésica. (Consulta CRM-MT N° 35/2011, Data da entrada: 31 de outubro de 2011, Interessado: Lacic, Conselheiro Consultor: Dr. José Marcos Mazzucca Salvatori, ASSUNTO: Licitude da atuação de médico não especialista em serviços envolvendo especialidade anesthesiologia)

Adentrando no conteúdo das atividades das clínicas médicas constata-se que a atividade desenvolve-se no plano intelectual, em uma relação que ocorre de forma personalíssima entre o médico e os tomadores de seus serviços médicos – pacientes, conforme a necessidade de cada um e sempre sob a responsabilidade pessoal do médico que presta serviço em nome da sociedade – sócio ou não.

Carlos Roberto Gonçalves<sup>29</sup> ao tratar da responsabilidade civil dos médicos, comprova a responsabilidade pessoal no exercício da profissão, e assevera que:

O médico responde não só por fato próprio como pode vir a responder por fato danoso praticado por terceiros que estejam diretamente sob suas ordens. Assim, por exemplo, presume-se a culpa do médico que mandou que enfermeira sua aplicasse determinada injeção da qual resultou paralisia no braço do cliente. Dentro de uma equipe, em princípio, é o médico-chefe quem se presume culpado pelos danos que acontecem, pois é ele quem está no comando dos trabalhos e só sob suas ordens é que são executados os atos necessários ao bom desempenho da intervenção.

---

<sup>28</sup> Resolução do Conselho Federal de Medicina n° 1931/2009, disponível em [http://portal.cfm.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=20658:codigo-de-etica-medica-res-19312009-capitulo-iii-responsabilidade-profissional&catid=9:codigo-de-etica-medica-atual&Itemid=122](http://portal.cfm.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=20658:codigo-de-etica-medica-res-19312009-capitulo-iii-responsabilidade-profissional&catid=9:codigo-de-etica-medica-atual&Itemid=122), acesso em 21/05/2012.

<sup>29</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. Responsabilidade Civil. 8 ed. – São Paulo: Saraiva, 2003, p. 364.

No mesmo sentido são as decisões do Superior Tribunal de Justiça, comprovando assim, que a responsabilidade médica é sempre pessoal:

Na hipótese de prestação de serviços médicos, o ajuste contratual – vínculo estabelecido entre médico e paciente – refere-se ao emprego da melhor técnica e diligência entre as possibilidades de que dispõe o profissional, no seu meio de atuação, para auxiliar o paciente. Portanto, não pode o médico assumir compromisso com um resultado específico, fato que leva ao entendimento de que, se ocorrer dano ao paciente, deve-se AVERIGUAR se houve CULPA DO PROFISSIONAL – teoria da responsabilidade subjetiva. (BRASIL, STJ – REsp 908.359/SC, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, Rel. p/ Acórdão Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 27/08/2008, DJe 17/12/2008)

Evidentemente, além da responsabilidade pessoal do médico, presume-se, pela responsabilidade objetiva, a culpa de hospitais e clínicas quanto aos atos de seus prepostos.<sup>30</sup>

## **6 DO DIREITO DAS SOCIEDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS MÉDICOS AO PAGAMENTO DO ISS-FIXO INDEPENDENTEMENTE DO TIPO SOCIETÁRIO**

Conforme exposto anteriormente, a Constituição prevê que o Imposto sobre Serviços incidirá sobre a prestação de serviços de qualquer natureza.

A legislação infraconstitucional prevê que a base de cálculo do ISS será o preço dos serviços prestados, salvo as hipóteses de trabalho pessoal do próprio contribuinte e do trabalho prestado pelas sociedades previstas na lei, (neste caso específico, o médico), os quais poderão recolher o ISS da forma fixa.

Conforme assevera Sérgio Pinto Martins, o § 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei 406/68, não faz distinção entre sociedades profissionais constituídas com caráter empresarial e para prestação de serviços em caráter pessoal. A norma apenas dispõe que o serviço deve ser prestado por sociedade.<sup>31</sup>

Por outro lado, de acordo com o artigo 983, do Código Civil, a constituição das sociedades se dará nos seguintes termos:

Art. 983. A sociedade empresária deve constituir-se segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092; a sociedade simples pode constituir-se de

<sup>30</sup> KFOURI NETO, Miguel. Responsabilidade Civil do Médico. 2ª Ed – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1996, p. 52.

<sup>31</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços. Atlas. São Paulo: 2000, p.199.

conformidade com um desses tipos, e, não o fazendo, subordina-se às normas que lhe são próprias.<sup>32</sup>

Miguel Reale ressalta que, nos termos do artigo 983 do Código Civil “a sociedade simples pode constituir-se de conformidade com um desses tipos, e não o fazendo, subordina-se às normas que lhe são próprias”, quais sejam, as regras das sociedades simples. E assevera que:

Uma errônea interpretação do artigo 983 tem levado á conclusão de que a sociedade simples se subordina sempre às regras que lhe são próprias, ou seja, às do artigo 997 usque 1038, quando em verdade, como vimos, ela pode – sem perder a sua qualidade de sociedade simples – sujeitar-se às normas pertinentes às sociedades personificadas, isto é, as sociedades em nome coletivo e demais sociedades disciplinadas pelos artigos 1039 ate 1092. (...) Haveria, assim, também sociedades simples de forma limitada ou anônima, a critério de seus instituidores, muito embora me pareça pouco provável a segunda hipótese.<sup>33</sup>

Portanto, a sociedade simples, a exemplo do que ocorria com as sociedades civis, pode constituir-se de conformidade com um dos tipos de sociedades previstas no atual Código Civil, como por exemplo, em nome coletivo, em comandita simples, limitada, em comandita por ação, “sem que isso altere sua natureza jurídica, que é determinada por seu objeto”.<sup>34</sup>

Frise-se, “na sociedade simples, o pressuposto de sua existência é a chamada *affectio societatis* em que toda pessoa, ao ingressar na sociedade, manifesta sua disposição para lucrar ou suportar prejuízos em decorrência do negócio comum, numa conjugação de esforços que compromete a existência do ente social. Daí a importância, neste tipo societário, das particularidades individuais de cada sócio, que pode ou não comprometer o sucesso no empreendimento e isto implica a possibilidade de vetar o ingresso de terceiro estranho ao quadro societário, sem anuência dos demais, no caso de morte ou alienação da quota social”.<sup>35</sup>

Corroborando com tudo isso, o parágrafo único do art. 966 do Código Civil determina expressamente que os profissionais intelectuais não sejam empresários, não importando nem mesmo se a atividade é exercida com o auxílio de colaboradores!!<sup>36</sup>

Portanto, evidentemente, o Código Civil de 2002 permite que as sociedades de atividades intelectuais optem por constituir-se de uma das formas previstas no Código Civil, sem que a

<sup>32</sup> VADE MECUM, Obra coletiva de autoria da editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. – 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

<sup>33</sup> REALE, Miguel. **A sociedade simples e a empresária no Código Civil**. Disponível em <http://www.miguelreale.com.br/>, acesso em 18/10/2010.

<sup>34</sup> ALMEIDA, Amador Paes de. **Direito de empresa no código civil**. São Paulo: Saraiva, 2004, p.78.

<sup>35</sup> CARVALHO NETO, Inácio de. Novo Código Civil comparado e comentado: direito de empresa, v. IV. Curitiba: Juruá, 2003, p. 43.

<sup>36</sup> ARRUDA, Pablo. **Sociedade Uniprofissional e o (dês)enquadramento do ISS Fixo**, disponível em [http://smga.com.br/downloads\\_arquivos/iss\\_fixo.pdf](http://smga.com.br/downloads_arquivos/iss_fixo.pdf), acesso em 18/10/2010.

sociedade perca sua natureza jurídica de sociedade simples, a qual decorre do fato de ser uma sociedade de profissionais intelectuais, de natureza científica, etc.

Ademais, a Comissão de Direito de Empresa, no Enunciado nº 193, p.61, da III Jornada promovida pelo Conselho da Justiça Federal concluiu que “o exercício das atividades de natureza exclusivamente intelectual está excluído do conceito de empresa”.<sup>37</sup>

Assim, em regra, a atividade intelectual não deve e não pode ser considerada atividade empresária, pois a prestação dos serviços decorre da atuação efetiva deste profissional.

Vejamos:

Há peessoas que exercem profissionalmente uma atividade criadora de bens ou de serviços, mas não devem e não podem ser consideradas empresárias – referimo-nos às peessoas que exercem profissão intelectual – pela simples razão de que o profissional intelectual pode produzir bens, como fazem os artistas; podem produzir serviços, como o fazem os chamados profissionais liberais; mas nessa atividade profissional, exercida por essas pessoas, falta aquele elemento de organização dos fatores de produção; porque na prestação desse serviço ou na criação desse bem, os fatores de produção ou a coordenação de fatores, é meramente accidental: o esforço criador se implanta na própria mente do autor, que cria o bem ou o serviço. Portanto, não podem – embora sejam profissionais e produzam bens ou serviços – ser considerados empresários.<sup>38</sup>

A regra imposta a todos os Municípios não pode ser alterada pelo legislador ordinário, como pretendem os legisladores municipais, uma vez que a Constituição outorgou competência à União para definir o critério quantitativo através de lei complementar, o que restringe a sua possibilidade de alteração somente por ato da própria União e observado o mesmo processo legislativo<sup>39</sup>, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade, que assim dispõe:

o princípio da legalidade exige que todos os elementos necessários à determinação da relação jurídica tributária, ou mais exatamente, todos os elementos da obrigação tributária principal, residam na lei.<sup>40</sup>

Portanto, cabe aos legisladores municipais apenas cumprir os termos do § 3º, do art. 9º, do Decreto–Lei nº 406/68, o qual não distingue o tipo da sociedade profissional, tampouco a sua forma de constituição para fins de tributação por meio de alíquotas fixas, de modo que, “o que o legislador não excepcionou não cabe ao intérprete fazê-lo”. Vejamos:

<sup>37</sup> GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 68

<sup>38</sup> MARCONDES, Sylvio. 1977, p. 10 *apud* HENTZ, Luiz Antonio Soares. Direito de Empresa no Código Civil de 2002. Editora Juarez de Oliveira. P. 27-28.

<sup>39</sup> RODRIGUES, Rodrigo Dalcin. A incidência do ISSQN dissociada do preço do serviço (por meio de alíquotas fixas ou variáveis). RDDT nº 161, fev/2009, p. 85.

<sup>40</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988. 4ª Ed. São Paulo, Dialética, 2001, p. 27.

Basta, pois, ser sociedade de prestação de serviços de profissão regulamentada (que exerce profissão científica), tenha o porte empresarial que tiver, deverá ser tributada pelo ISS com base no número de profissionais habilitados, sejam sócios, empregados ou não.<sup>41</sup>

Corroborando com este entendimento, o Supremo Tribunal Federal assevera que:

(...) tem direito à tributação do ISS sob o regime privilegiado a sociedade dita profissional, prestadora de serviços em que o sócio, empregado ou não, execute serviços pessoalmente, em nome da sociedade, mas assumindo responsabilidade pessoal. (BRASIL, STF, RE 244.149-0/RJ)

Frise-se, a justificativa para o tratamento especial em matéria de ISS calculado por meio de alíquotas fixas é o fato de tratar-se de trabalho pessoal<sup>42</sup>, senão vejamos:

a única condição exigida para a aplicação do regime de tributação do trabalho individual às sociedades profissionais em causa: a de que a legislação aplicável à atividade profissional exercida pelo indivíduo exija que este assuma responsabilidade pessoal, mesmo nas hipóteses em que atue em nome da sociedade.

Ademais, a exigibilidade do ISS sobre o preço do serviço prestado pelas sociedades prestadoras de serviços médicos, nos termos em que os Municípios pretendem, *mutatis mutandi*, ofende os artigos 99 e 110, do CTN, que determinam, respectivamente:

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com a observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal também corrobora com o direito ao pagamento do ISS-fixo pelas sociedades prestadoras de serviços médicos, na medida em que reconhece a impossibilidade da legislação municipal restringir as determinações constantes de texto normativo federal, como é o caso do comando contido no Decreto-Lei 406/68. Vejamos:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. COMERCIALIZAÇÃO DE ÁGUA MINERAL. LEI MUNICIPAL. PROTEÇÃO E DEFESA DA SAÚDE. COMPETÊNCIA CONCORRENTE. INTERESSE LOCAL. EXISTÊNCIA DE LEI DE ÂMBITO NACIONAL SOBRE O MESMO TEMA. CONTRARIEDADE.

<sup>41</sup> GUIMARÃES, Oswaldo Vieira. ISS e profissionais liberais – conceito de empresário e atividade econômica – elemento de empresa. RDDT nº 160, p. 83.

<sup>42</sup> XAVIER, Alberto e, ESTRADA, Roberto Duque, “O ISS das sociedades de Serviços Profissionais e a Lei Complementar nº 116/03”, O ISS e a LC 116, Dialética, São Paulo, 2003, p. 12.

INCONSTITUCIONALIDADE. 1. A Lei Municipal n. 8.640/00, ao proibir a circulação de água mineral com teor de flúor acima de 0,9 mg/l, pretendeu disciplinar sobre a proteção e defesa da saúde pública, competência legislativa concorrente, nos termos do disposto no art. 24, XII, da Constituição do Brasil. 2. É INCONSTITUCIONAL LEI MUNICIPAL que, na competência legislativa concorrente, utilize-se do argumento do interesse local para RESTRINGIR OU AMPLIAR AS DETERMINAÇÕES CONTIDAS EM TEXTO NORMATIVO DE ÂMBITO NACIONAL. Agravo regimental a que se nega provimento. (BRASIL, RE 596489 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 27/10/2009, DJe-218 DIVULG 19-11-2009 PUBLIC 20-11-2009 EMENT VOL-02383-06 PP-01244 RT v. 99, n. 892, 2010, p. 119-123)

Além disso, o princípio da isonomia, previsto no artigo 150, II, da Constituição<sup>43</sup>, que determina que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado 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”, também ampara o direito das sociedades prestadoras de serviços médicos ao pagamento do ISS-fixo, pois preconiza tratamento desigual para os que estão em situação desiguais.

O dispositivo constitucional que proíbe tratamento diferente para contribuintes que se encontrem em situações equivalentes proíbe, também, pela mesma razão, tratamento igual para os que estão em situações diferentes.

Corroborando com esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal garante que o tratamento diferenciado dispensado pelo Decreto-Lei 406/68 às sociedades, no caso, prestadoras de serviços médicos, está amparado no princípio da isonomia. Vejamos:

Também não há falar que as citadas disposições legais, §§ 1º e 3º, do art. 9º, do DL 406/68, seriam ofensivas ao princípio da igualdade tributária, art. 150, II, CF. Os §§ 1º e 3º, do art. 9º, do DL 406/68 cuidam de prestações de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte. E se os tais forem prestados por sociedades o imposto será calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não.

Com propriedade, o acórdão repeliu a arguição de ofensa ao princípio isonômico, escrevendo:

(...) Nem mesmo pretendida violação ao princípio constitucional da isonomia está caracterizado no caso em exame, conforme, acertadamente destacou o Juiz Walter Borges Carneiro, em Acórdão proferido na Ap. Cível nº 48.487-1, de Curitiba, quando asseverou:

‘O princípio da igualdade de todos perante a lei pressupõe que as pessoas serão tratadas de acordo com as suas dissemelhanças, posto que a igualdade inexistente. No âmbito do direito tributário, a transposição deste princípio constitucional redundaria em que os contribuintes serão tratados isonomicamente

---

<sup>43</sup> VADE MECUM, Obra coletiva de autoria da editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. – 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.



em relação às incidências fiscais. Guardadas, logicamente, as desigualdade entre os contribuintes.

Exatamente para possibilitar a efetiva aplicação da isonomia é que o legislador, sempre que possível, e dentro de uma disposição política em dado momento histórico da sociedade, estabelece diferentes tratamentos a diferentes contribuintes.

Essa separação se legitima à luz de outro princípio constitucional, o da capacidade contributiva, significando que a lei poderá emprestar tratamento diferenciado para as categorias de contribuinte. Estas categorias devem congrega contribuintes que se encontrem em situações equivalentes quanto à sua capacidade econômica.

Portanto, como primeiro pressuposto, tem-se que é plenamente possível o legislador estabelecer tratamento diferenciado, desde que para contribuintes em situações diversas. Dentro de uma categoria de contribuintes, certamente não será possível. A isonomia, aliás como ocorre em direito, incluso da ordem social e humana que está, é relativa. Altera-se relativamente a pessoas que encontram-se em situações diversas (...). (BRASIL, STF, RE 236.604/PR)

Da mesma forma, o princípio constitucional da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º, da Constituição<sup>44</sup>, que determina que “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”, limita o poder de tributar dos entes da federação, fundamentado na existência de contribuintes com diferentes condições de contribuir pecuniariamente para o custeio das atividades em prol do bem comum, ampara o tratamento diferenciado dispensado pela legislação do Imposto sobre Serviços.

O tratamento diferenciado entre os distintos contribuintes de Imposto sobre Serviços, pelas diversas manifestações de capacidade contributiva, foi previsto e regido no Decreto–Lei 406/68, a partir das características dos sujeitos passivos, distinguindo-as com base no objeto social das pessoas jurídicas prestadoras dos determinados serviços previstos no § 3º, do artigo 9º, do referido Decreto–Lei.<sup>45</sup>

Assim, quando o § 3º, do artigo 9º, do Decreto–Lei 406/68 determina que os citados serviços, quando prestados por sociedade, sofrerão a exigência do ISS-fixo, ele assevera tratamento distinto entre pessoas jurídicas (afastando a incidência da regra prevista no *caput* do artigo 9º, do DL), a partir das diferentes espécies de atividades, conferindo uma forma de apuração com base no critério fixo quantitativo, sem levar em consideração os valores apurados a título de

<sup>44</sup> VADE MECUM, Obra coletiva de autoria da editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. – 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

<sup>45</sup> RODRIGUES, Rodrigo Dalcin. A incidência do ISSQN dissociada do preço do serviço) por meio de alíquotas fixas ou variáveis), RDDT nº 161, p. 79.

contraprestação. Isso porque as pessoas físicas que agem em nome dos prestadores, ao agirem em prol da pessoa jurídica, assumem responsabilidade em nome pessoal, ensejando igualmente um tratamento diferenciado das demais pessoas jurídicas não abrangidas pela regra.<sup>46</sup>

No mesmo sentido é o entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece que uma sociedade prestadora de serviços médicos, poderá ser constituída de uma das formas societárias previstas no Código Civil, sem que isso lhe retire o caráter de sociedade uniprofissional, dedicada exclusivamente a prestar serviços médicos, cuja responsabilidade dos profissionais que atuam é sempre pessoal.

Frise-se, não há distinção entre sociedades profissionais constituídas com caráter empresarial e para a prestação de serviços com caráter pessoal, os únicos requisitos para que uma sociedade possa ser tributada pelo ISS por meio de alíquotas fixas estão previstos no Decreto-Lei 406/68. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ALEGATIVA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. ISS. DECRETO-LEI 406/68. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO-COMPROVADO. ACÓRDÃO FUNDADO NA PESSOALIDADE DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS E NO CONTRATO SOCIAL DA RECORRIDA. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS NºS 5 E 7/STJ. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO. 1. Ação ordinária com pedido de tutela antecipada proposta por PRONUCLEAR CONSULTORIA E SERVIÇOS TÉCNICOS EM MEDICINA NUCLEAR S/C LTDA. contra o MUNICÍPIO DE MACEIÓ, em que se discute o direito ao pagamento do ISS através do regime fixo, por profissional que preste serviços em nome da sociedade, em detrimento do recolhimento sobre a receita e faturamento mensal da sociedade. A sentença julgou procedentes os pedidos, nos termos do DL nº 406/68. Interposta apelação pelo réu, o TJAL, negou-lhe provimento por entender que a apelada, **apesar de se constituir formalmente como sociedade comercial, É CONSIDERADA SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL PARA EFEITO DE TRATAMENTO TRIBUTÁRIO**, assumindo CARACTERÍSTICAS ESSENCIALMENTE CIVIS, por ter em seu quadro sócios MÉDICOS QUE PRESTAM SEUS SERVIÇOS COMO PROFISSIONAIS AUTÔNOMOS, AFASTANDO, ASSIM, O CARÁTER MERCANTILISTA DA INSTITUIÇÃO, servindo esta apenas para o atingimento dos fins que, isoladamente, não seria possível alcançar. No recurso especial apresentado pelo MUNICÍPIO DE MACEIÓ, alega-se dissídio jurisprudencial, em razão de o STJ entender que, para o usufruto do benefício fiscal, é necessário que a sociedade não tenha caráter empresarial, devendo o sócio assumir a responsabilidade profissional individualmente. Contra-razões sustentando a incidência das Súmulas nºs 283/STF e 7/STJ. Aduz, ainda, que os médicos, mesmo nos atos realizados com o auxílio de técnicos, respondem civil e pessoalmente pelos danos porventura causados por seus agentes e prepostos (enfermeiras, auxiliares, etc.). Agravo de instrumento provido nesta Corte,

<sup>46</sup> RODRIGUES, Rodrigo Dalcin. A incidência do ISSQN dissociada do preço do serviço) por meio de alíquotas fixas ou variáveis), RDDT nº 161, p. 79.

determinando o processamento do recurso especial. 2. Não se conhece de recurso especial fincado no art. 105, III, "c", da CF/88, quando a alegada divergência jurisprudencial não é devidamente demonstrada, nos moldes em que exigida pelo parágrafo único do artigo 541 do CPC, c/c o art. 255 e seus § §, do RISTJ. 3. O acórdão recorrido deixa claro que a sociedade em questão presta serviços de forma pessoal, ainda que com a colaboração de auxiliares, FAZENDO JUS, DESSA FORMA, AO BENEFÍCIO CONCEDIDO PELO § 3º DO ART. 9º DO DECRETO-LEI Nº 406/68. Decisum lastreado nas provas e na interpretação de cláusulas constantes de contrato social, não competindo ao STJ contrariar tal afirmação, uma vez que a revisão de matéria de prova e a interpretação de cláusula contratual não são permitidas em sede de recurso especial, por esbarrar nos enunciados nº 5 e nº 7 da Súmula desta Corte. 4. Recurso Especial não conhecido. (BRASIL, REsp 714.094/AL, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/05/2005, DJ 27/06/2005 p. 273)

Em razão do irretocável Voto proferido pelo Ministro José Delgado, cumpre citar na íntegra, a referida decisão do Superior Tribunal de Justiça, que reconhece expressamente o direito da sociedade prestadora de serviços médicos de não ser onerada além dos limites previstos na lei que disciplina a incidência do Imposto sobre Serviços. Senão vejamos:

Defende o recorrente a não-caracterização da recorrida como sociedade uniprofissional, assim justificando sua tese (fl. 150/151): "(...) Destarte, analisando-se o modos (sic) interna corporis de sua atuação (venda de prestação de serviços médicos), bem como o contrato social de fls. 33/37, resta incontestado que a recorrida possui caráter empresarial (...)". Não há, como se afastar, portanto, a incidência do enunciado nº 5 da Súmula do STJ: "A SIMPLES INTERPRETAÇÃO DE CLÁUSULA CONTRATUAL NÃO ENSEJA RECURSO ESPECIAL."

No presente caso, o acórdão recorrido aferiu as características essencialmente civis da recorrida, fundada na personalidade dos serviços prestados. Tal conclusão decorre da leitura do seguinte excerto do voto condutor do acórdão recorrido:

"No caso em deslinde, um fato é absolutamente incontestável: a Sociedade em epígrafe, apesar de se constituir formalmente como sociedade comercial, é considerada sociedade uniprofissional para efeito de tratamento tributário, pois, assume características essencialmente civis, figurando em seu quadro de sócios médicos, os quais prestam seus serviços diretamente, como profissionais autônomos, sem fins lucrativos, afastando, assim, o caráter mercantilista, vindo a

se incluir no disposto no decreto-lei nº 406/68."

A revisão de tal entendimento implicaria o reexame do conteúdo fático-probatório dos autos, o que é vedado pelo verbete nº 7 da Súmula desta Corte: "A PRETENSÃO DE SIMPLES REEXAME DE PROVA NÃO ENSEJA RECURSO ESPECIAL."

Nesse sentido, os seguintes precedentes:

"AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535, II, DO CPC. INOCORRÊNCIA. RECOLHIMENTO DO ISS. DECRETO-LEI 406/68. SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS (MÉDICOS). ACÓRDÃO FUNDADO EM INTERPRETAÇÃO DE CLÁUSULA CONTRATUAL

E PROBATÓRIO. APLICAÇÃO DAS SÚMULAS 05 E 07/STJ. 1. omissis. 2. Assentando o acórdão, com base no contrato social da empresa que a mesma possa fazer jus ao tratamento favorecido concedido às sociedades profissionais, sem caráter empresarial, pelo referido dispositivo legal, no que se refere à tributação do ISS, implica no indispensável reexame de matéria fático-probatória, interdita-se essa análise em recurso especial ante o disposto na Súmulas 05 e 07/STJ. 3. Aplicação da Súmula nº 05 do STJ: "A simples interpretação de cláusula contratual não enseja recurso especial". 4. Ausência de motivos suficientes para a modificação do julgado. Manutenção da decisão agravada. 5. Agravo regimental desprovido." (AgRg no AG 509219 / MG. Rel. Min. Luiz Fux. Primeira Turma. DJ 05.04.2004 p. 207)

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL NÃO CONFIGURADA. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. ISS. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL SEM CARÁTER EMPRESARIAL. TRATAMENTO PRIVILEGIADO. 1. omissis. 2. A matéria de fato é insuscetível de reexame em recurso especial (Súmula nº 07/STJ). 3. Nos termos do art. 9º, § 3º, do DL 406/68, têm direito ao tratamento privilegiado do ISS as sociedades civis uniprofissionais, que tem por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade social e sem caráter empresarial. 4. Agravo regimental desprovido." (AgRg no AG 458005 / PR. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. Primeira Turma. DJ 04.08.2003 p. 233) (...) Por tais considerações, NÃO CONHEÇO do recurso especial. (BRASIL, REsp 714.094/AL, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/05/2005, DJ 27/06/2005 p. 273)

Corroborando com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina também já assegurou o direito da sociedade prestadora de serviços médicos de recolher o ISS-fixo, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO - ISS - SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL INTEGRADA POR MÉDICOS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ESPECIALIZADOS SEM CARÁTER EMPRESARIAL - RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS SÓCIOS - INCIDÊNCIA DO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DL 406/68 - REMESSA DESPROVIDA "Sociedade profissional, sem caráter empresarial ou comercial, integrada por médicos para a prestação de serviços especializados, com responsabilidade pessoal, beneficia-se de tratamento fiscal diferenciado previsto em lei de específica regência (Dec. Lei 406/68, art. 9º, parágrafos 1º e 3º) (STJ, Min. Milton Luiz Pereira). (BRASIL, TJSC – [AC 1999.017530-8, de Chapecó](#) Relator: Eder Graf, Data: 25/04/2000)

O entendimento da jurisprudência, acima citado assegura, em outras palavras, que **“não é empresário quem exerce atividade intelectual** por qualquer meio, organizadamente ou não,

sob forma empresarial ou não, em caráter profissional ou não, qualquer que seja o volume, intensidade ou quantidade de sua produção”.<sup>47</sup>

Portanto, “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 seja sua produção, eis que a atividade intelectual (literária, artística ou científica) não se inclui entre as atividades próprias do empresário”<sup>48</sup>.

Frise-se, a natureza empresarial de uma sociedade não é aferida pela sua esmerada organização, por sua estrutura nem pela intensidade com que desenvolve seu empreendimento. Uma sociedade de profissionais liberais, voltada, exclusivamente, para dar apoio ao exercício da atividade que motivou sua criação, na área médica, por exemplo, é e sempre será uma sociedade simples.

Diante do exposto, é evidente que a incidência e a exigência do ISS-fixo das sociedades prestadoras de serviços médicos não poderá ser descaracterizada por uma autoridade administrativa municipal, ao argumento de que possui estrutura organizada de maneira empresarial, nem que não há pessoalidade dos sócios na execução da atividade-fim, quer porque não há previsão na legislação civil neste sentido, que porque o Código Civil é expresso em considerar que mesmo havendo exercício de atividade econômica organizada para prestação de serviços, a sociedade não será considerada empresária se o objeto social corresponder a atividade intelectual de natureza científica.<sup>49</sup>

Frise-se, constituída a sociedade de forma uniprofissional, cujos médicos sócios prestam seus serviços diretamente aos pacientes, deve ser calculado por meio de alíquotas fixas em relação a cada profissional habilitado que preste serviço em nome da sociedade, nos termos do Decreto-Lei 406/68, pois

Portanto, eventual exigência do ISS calculado com base no valor do serviço prestado pela sociedade de médicos, ultrapassa os limites do Decreto-Lei 406/68, restringindo indevidamente a forma de apuração do critério quantitativo, eivando de ilegalidade e inconstitucionalidade qualquer que seja a legislação municipal.

---

<sup>47</sup> GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 68.

<sup>48</sup> GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 119.

<sup>49</sup> RODRIGUES, Rodrigo Dalcin. A incidência do ISSQN dissociada do preço do serviço (por meio de alíquotas fixas ou variáveis). RDDT nº 161, fev/2009, p. 92.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base nas considerações expostas, e evidentemente, sem a pretensão de exaurir o tema, verifica-se que a exigência do ISS sobre o preço dos serviços médicos prestados está equivocada.

Em que pese a regra geral do ISS prever que a base de cálculo será o preço dos serviços prestados, sobre o qual incidirá a alíquota, o legislador também previu outras formas de apuração do Imposto sobre Serviços. Assim, foram excluídos desta regra geral, os serviços prestados pelas pessoas físicas, e também os serviços prestados pelas pessoas jurídicas que tiverem por objeto social o exercício das atividades previstas no § 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei 406/68, como é o caso das sociedades prestadoras de serviços médicos.

Ocorre que na vigência do Decreto-Lei 406/68 a legislação societária evoluiu, tendo sido alterada pelo Código Civil de 2002, o qual permitiu que as sociedades optassem por uma das formas de constituição societária.

Em que pese ter sido formalizada uma alteração societária, para fins de atender as determinações do Código Civil, a responsabilidade dos serviços prestados pelas sociedades médicas continua sendo pessoal do médico que efetivamente presta o serviço em nome da sociedade, conforme foi demonstrado.

Assim, evidentemente, as sociedades prestadoras de serviços médicos, cuja responsabilidade pessoal do profissional é inerente a própria profissão, independentemente do tipo societário, têm direito ao ISS-fixo, com fundamento nos §§ 1º e 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei 406/68, salvo se houver elemento de empresa, nos termos do Código Civil.

Frise-se, nestes casos, os serviços médicos, deverão sofrer a exigência do imposto sobre serviços de forma dissociada do *quantum* auferido a título de contraprestação pelo serviço prestado. O tributo deverá ser exigido com base em um valor fixo ou variável, a partir das características do prestador e do número de profissionais que executarem o serviço médico, sejam sócios, empregados, ou terceiros que prestem serviços a sociedade.

Diante de toda a legislação, da doutrina e da jurisprudência citadas neste trabalho, mas, evidentemente, sem a pretensão de exaurir o tema, tem-se que as tentativas de diversas prefeituras de desconsiderar as disposições do Decreto-Lei 406/68 e do Código Civil, a fim de exigir das sociedades prestadoras de serviços médicos, certo tipo societário, estaria extrapolando os limites da legislação vigente.

Frise-se, as sociedades prestadoras de serviços médicos, as quais irretocavelmente adaptaram-se aos termos de constituição societária do Código Civil, têm direito ao pagamento do ISS–fixo, com fundamento no § 3º, do artigo 9º, do Decreto–Lei 406/68.

## BIBLIOGRAFIA

- ALMEIDA, Amador Paes de. **Direito de empresa no código civil**. São Paulo: Saraiva, 2004
- ARRUDA, Pablo. **Sociedade Uniprofissional e o (dês)enquadramento do ISS Fixo**, disponível em [http://smga.com.br/downloads\\_arquivos/iss\\_fixo.pdf](http://smga.com.br/downloads_arquivos/iss_fixo.pdf), acesso em 18/10/2010.
- BALBINO FILHO, Nicolau. **Contratos de sociedades civis: constituição e registro**. 5. ed. – São Paulo: Saraiva, 2000.
- BAPTISTA, Marcelo Caron, **ISS: do texto a norma** – São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BRASIL, Resolução do Conselho Federal de Medicina nº 1931/2009, disponível em [http://portal.cfm.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=20658:codigo-de-etica-medica-res-19312009-capitulo-iii-responsabilidade-profissional&catid=9:codigo-de-etica-medica-atual&Itemid=122](http://portal.cfm.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=20658:codigo-de-etica-medica-res-19312009-capitulo-iii-responsabilidade-profissional&catid=9:codigo-de-etica-medica-atual&Itemid=122), acesso em 21/05/2012.
- CARVALHO NETO, Inácio de. **Novo Código Civil comparado e comentado: direito de empresa**, v. IV. Curitiba: Juruá, 2003.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. **Responsabilidade Civil**. 8 ed. – São Paulo: Saraiva, 2003.
- GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.
- GUIMARÃES, Oswaldo Vieira. **ISS e profissionais liberais – conceito de empresário e atividade econômica – elemento de empresa**. RDDT nº 160.
- HARADA, Kiyoshi. **Regime do ISS de Sociedade prestadora de serviços intelectuais: números de empregados não a caracteriza como empresária**, disponível em [http://www.fiscosoft.com.br/main\\_artigos\\_index.php?PID=135905&printpage=](http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=135905&printpage=), acesso em 31/03/2010.
- KFOURI NETO, Miguel. **Responsabilidade Civil do Médico**. 2ª Ed – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1996.
- MACHADO, Hugo de Brito. **O ISS das Sociedades de Profissionais e a Lei Complementar 116/03**. In ISS – Lei Complementar 116/2003, 1ª edição, Editora Juruá, 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 4ª Ed. São Paulo: Dialética, 2001.



MARCONDES, Sylvio. 1977, p. 10 *apud* HENTZ, Luiz Antonio Soares. **Direito de Empresa no Código Civil de 2002**. Editora Juarez de Oliveira.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre serviços**. São Paulo: Atlas, 2000.

PISANI, José Roberto, **ISS – Serviços Profissionais – LC 116/2003**, Revista Dialética de Direito Tributário n° 97, São Paulo: Dialética, 2003.

REALE, Miguel. **A sociedade simples e a empresária no Código Civil**. Disponível em <http://www.miguelreale.com.br/>, acesso em 18/10/2010.

RIZZARDO, Arnaldo. **Direito de empresa: Lei 10.406/2002**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

RODRIGUES, Rodrigo Dalcin. **A incidência do ISSQN dissociada do preço do serviço (por meio de alíquotas fixas ou variáveis)**. RDDT n° 161, fev/2009.

VADE MECUM, Obra coletiva de autoria da editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. – 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

XAVIER, Alberto e, ESTRADA, Roberto Duque, **O ISS das sociedades de Serviços Profissionais e a Lei Complementar n° 116/03**, *In* O ISS e a LC 116, Dialética, São Paulo, 2003.