

## A Sociedade Simples Limitada e a tributação do ISS

José Carlos Fortes

O novo código civil, em vigor, desde janeiro de 2003, deu nova regulamentação para as atividades profissionais de natureza não empresarial, sobretudo das profissões legalmente regulamentadas, dando margem, porém, a controvérsias na interpretação do tema, com conseqüências tributárias para o segmento das empresas prestadoras de serviços, em especial na tributação do ISS.

Em decorrência das discussões e polêmicas sobre o caso, e considerando ainda os diversos questionamentos e solicitações dos nossos leitores, fizemos um estudo sobre o tema e neste artigo vamos apresentar algumas considerações sobre a sociedade simples como forma de atuação profissional, destacando a sua natureza, as possibilidades e formas de constituição, a tributação da sociedade de profissionais na condição de sociedade simples, bem como o momento em que ela pode passar a ser considerada sociedade empresária, em decorrência da presença do elemento de empresa, mudando assim sua natureza jurídica.

### 1. A personificação das sociedades

A sociedade é dita personificada quando está legalmente constituída e registrada no órgão competente. Após este ato de constituição ela adquire a personalidade formal, passando a ser chamada de pessoa jurídica.

De acordo com o código civil no seu artigo 1.150, tanto o empresário individual, quanto a sociedade empresária são vinculados juridicamente ao Registro Público de Empresas Mercantis, que fica a cargo das Juntas Comerciais.

No que se refere a sociedade simples (sociedade não empresária), esta é também um tipo de sociedade personificada, cujos atos constitutivos devem ser registrados no Registro Civil das Pessoas Jurídicas. Portanto, são personificadas a sociedade empresária e a sociedade simples, cujos atos constitutivos estejam legalmente arquivados nos respectivos órgãos competentes.

Não são consideradas sociedades personificadas, ou seja, não são pessoas jurídicas, a sociedade em comum (sociedade de fato, ainda sem registro) e a sociedade em conta de participação, essa ainda que archive ou registre seus atos constitutivos, de acordo com o código civil, jamais se tornará pessoa jurídica, dada a sua essência.

### 2. Sociedade simples

A sociedade simples é um tipo de sociedade personificada e não empresária, constituída sobretudo para a exploração de atividade de prestação de serviços decorrentes de atividade intelectual e de cooperativa.

Assim, a sociedade simples é formada por pessoas que exercem profissão do gênero intelectual, tendo como espécie a natureza científica, literária ou artística, mesmo se

contar com auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Como exemplo de sociedade simples, podemos ter dois ou mais advogados que juntos montam um escritório de advocacia, constituindo uma sociedade formal entre eles para explorar de forma profissional e pessoal a prestação de serviços de natureza jurídica.

Ressaltamos que a sociedade simples deve se limitar a atividade específica para a qual foi criada, ou seja, a prestação de serviços vinculados a habilidade técnica e intelectual dos sócios, não devendo conter outros serviços estranhos, caso em que poderá configurar o elemento de empresa que, neste caso, se transformará em uma Sociedade Empresária.

### 3. Sociedade simples e elemento de empresa

Vamos simular uma situação em que uma sociedade simples formada por dois contadores, a partir de um determinado ponto, pode transformar-se em uma sociedade empresária em decorrência do surgimento posterior do chamado “elemento de empresa”.

Para identificação do elemento de empresa, suponha que dois contadores criaram uma sociedade simples para atuar de forma profissional na atividade de assessoria contábil. No início os clientes utilizavam os conhecimentos técnicos dos referidos sócios.

A partir de determinado momento, em decorrência do aumento da clientela, contrataram estagiários e outros auxiliares. Com o passar do tempo o negócio foi evoluindo e o escritório, para atender a demanda, teve que contratar outros contadores e mais auxiliares.

Diante desta nova realidade, e na hipótese dos sócios não mais participarem das atividades, atuando somente como administradores, gestores ou mesmo investidores no escritório, sem assumir nenhuma responsabilidade técnica profissional prevista na regulamentação da sua profissão, presente estaria o elemento de empresa. Nesse caso os clientes não mais tinham qualquer contato ou orientação dos sócios que fundaram o negócio, a maioria dos clientes nem mesmo os conhecem. Neste caso, os sócios tornaram-se administradores de uma grande sociedade de prestação de serviços contábeis. Seus conhecimentos técnicos ou mesmo seus nomes não seriam mais referências que viessem gerar um diferencial relacionado a personalidade pelas suas qualidades como profissionais. Com essas características a sociedade simples em questão passaria a ser considerada sociedade empresária. Ausentes essas condições, a sociedade continuaria sendo sociedade simples, inclusive para efeitos do ISS, cuja tributação deverá ser com baseada no número de profissionais.

Observe que na identificação do elemento de empresa no nosso exemplo, apresentamos uma situação envolvendo sócios (sociedade). O mesmo pode ser aplicado em caso do profissional atuar individualmente.

De início o profissional presta seus serviços na condição de não empresário, não havendo em sua atividade a presença do elemento de empresa. Dependendo da evolução

do negócio, efeito semelhante poderá ocorrer a exemplo da sociedade citada, se o profissional contratar outros colaboradores e auxiliares a ponto do negócio perder a característica da personalidade, passando a existir o elemento de empresa. Neste caso o profissional que era não empresário passaria à condição de empresário individual.

Convém salientar que em relação a sociedade simples, alguns estudiosos entendem que em outras atividades, ainda que não relacionadas a profissões de cunho intelectual, também se enquadrariam na condição de sociedades simples, bastando, para tanto, não se encaixarem nos exatos termos do conceito de empresário.

Os entendimentos divergentes são naturais, sobretudo por tratar-se de uma legislação recente, carente ainda de interpretações dos tribunais e doutrinadores. Portanto, devemos ficar atentos e aguardar a prática que será adotada sobre tais situações, notadamente sobre as recomendações dos órgãos competentes, quais sejam, o Departamento Nacional de Registro do Comércio - DNRC, para a sociedade empresária e dos Cartórios de Registro das Pessoas Jurídicas, para a sociedade simples.

#### 4. Constituição da sociedade simples

De acordo com o código civil, a Sociedade Simples possui regras próprias (arts. 997 a 1.038) que a regulamenta, neste caso chamamos de Sociedade Simples "pura", se ela for constituída obedecendo às normas que lhe são próprias.

Entretanto, na sua constituição o código civil autoriza que seja, por opção dos sócios, utilizada a formação de responsabilidade limitada quanto aos atos de gestão, exceto na forma de Sociedade Anônimas e Sociedade em Comandita por Ações, que serão sempre sociedades empresárias.

Destaque-se por oportuno, que o próprio artigo 997, VIII, do Código Civil, que trata das cláusulas obrigatórias do contrato social da sociedade simples, exige que seja definida se a responsabilidade dos sócios em relação às obrigações sociais, é subsidiária ou não, em outras palavras, se os sócios respondem de forma limitada ou ilimitada.

Assim, a Sociedade Simples pode ser constituída como Sociedade em Nome Coletivo; Sociedade em Comandita Simples; e Sociedade Limitada. Nestes casos, se a Sociedade Simples optar por uma dos tipos de sociedade acima (art. 983), deverá se submeter às normas da respectiva sociedade, lembrando que a sociedade cooperativa será sempre considerada Sociedade Simples.

Destaque-se, por fim, que a sociedade simples constituída por sócios de profissões legalmente regulamentadas, ainda que sob a modalidade jurídica de sociedade limitada, não perde a sua condição de sociedade de profissionais, dada a natureza e forma de prestação de serviços profissionais, não podendo portanto, ser considerada sociedade empresária pelo simples fato de ser sociedade limitada.

#### 5. A tributação das sociedades de profissionais (sociedades simples)

Seguindo o que ensina o Prof. HUGO DE BRITO MACHADO, a essência do nosso entendimento do que vem a ser sociedade de profissionais, não é a forma como a sociedade é constituída junto ao Cartório de Registro das Pessoas Jurídicas, e sim na efetiva natureza dos serviços prestados, bem como nas atribuições privativas de cada profissão previstas na lei federal da respectiva categoria, cuja responsabilidade técnica é indelegável e é exclusiva do profissional habilitado que assina o documento técnico, a exemplo das demonstrações e livros contábeis.

Assim se manifesta o Prof. HUGO DE BRITO MACHADO no seu estudo doutrinário sobre “O ISS das Sociedades de Profissionais e a LC 116/2003”

## “1. INTRODUÇÃO

De acordo com o art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço. Entretanto, nos termos § 1º, do referido art. 9º, quando se trata da prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o valor do imposto é estabelecido em quantia fixa, levando-se em conta outros fatos, entre os quais não está o preço do serviço. Submetem-se a esse regime especial de tributação pelo ISS os denominados profissionais liberais, autônomos, tais como os médicos, dentistas, advogados, contadores, engenheiros, entre outros.

E nos termos do art. 9º, § 3º, do citado Decreto-lei nº 406/68, mesmo quando tais serviços profissionais são prestados através de sociedades, estas ficam sujeitas ao imposto devido pela sociedade é fixado por critério idêntico ao adotado para o profissional autônomo, calculado em relação a cada profissional habilitado que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal nos termos da lei que regula o exercício da profissão respectiva.

Desde quando entrou em vigor o Decreto-lei nº 406/68, que instituiu esse regime específico para o cálculo do ISS desses profissionais e das sociedades de profissionais, os Municípios desenvolvem argumentos no sentido de sua extinção.

Quando entrou em vigor a Constituição de 1988, tentaram a extinção desse regime especial com argumento de que o mesmo não havia sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988, mas a tese foi rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal.[1]

Agora, com o advento da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, já alguns Municípios ensaiam nova tentativa de cobrar o ISS das sociedades de profissionais com base nos honorários por estas recebidos, desprezando a fórmula do art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68, que afirmam haver sido revogado pela citada Lei Complementar.”

Vejamos o que dispõe a legislação que regulamenta a profissão contábil, inclusive sob o aspecto das sociedades de profissionais e da responsabilidade pessoal de cada sócio contabilista.

Decreto-Lei 9.295/46

Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros e dá outras providências.

...

Art. 15 Os indivíduos, firmas, sociedades, associações, companhias e empresas em geral, e suas filiais que exerçam ou explorem, sob qualquer forma, serviços técnicos

contábeis, ou a seu cargo tiverem alguma secção que a tal se destine, somente poderão executar os respectivos serviços depois de provarem, perante os Conselhos de Contabilidade, que os encarregados da parte técnica são exclusivamente profissionais habilitados e registrados na forma da lei.

Destaque-se que sob a forma de atuação veja o que estabelece o Conselho Federal de Contabilidade sobre a constituição de sociedades para o exercício da atividade contábil.

Observe-se que não há nenhum impedimento que as sociedades de profissionais sejam constituídas no formato jurídico de sociedade limitada, desde que registrado no Cartório de Registro das Pessoas Jurídicas e no respectivo CRC da sua jurisdição.

“Resolução CFC nº 868/99

Dispõe sobre o registro cadastral das organizações contábeis nos Conselhos Regionais de Contabilidade.

Art. 1º As organizações contábeis que exploram serviços contábeis são obrigadas ao registro cadastral no Conselho Regional de Contabilidade da jurisdição da sua sede, sem o que não poderão iniciar suas atividades.

...

Art. 2º O registro cadastral compreenderá 2 (duas) categorias:

I - organização contábil, pessoa jurídica de natureza civil, constituída sob a forma de sociedade, tendo por objetivo a prestação de serviços profissionais de contabilidade;

II - organização contábil, escritório individual, assim caracterizado quando o contabilista, embora sem personificação jurídica, execute suas atividades independentemente do local e do número de empresas ou serviços sob sua responsabilidade.

Parágrafo único. Considera-se registrada, inclusive para fins de cobrança de anuidades retroativas, a sociedade que, regularmente constituída, decorridos 30 (trinta) dias do início de suas operações, não tenha formalizado seu registro cadastral no CRC.

Art. 3º As organizações contábeis constituídas sob a forma de sociedade serão integradas por Contadores e Técnicos em Contabilidade, sendo permitida a associação com profissionais de outras profissões regulamentadas, desde que estejam registrados nos respectivos órgãos de fiscalização, buscando-se a reciprocidade dessas profissões.

...

Art. 6º Os atos constitutivos da organização contábil sob a forma de sociedade deverão ser registrados no CRC da respectiva jurisdição, assim como as eventuais alterações contratuais.

Parágrafo único. É vedado à organização contábil o uso de firma, denominação, razão social ou expressão de fantasia não adequadas à categoria profissional e prerrogativas de seus sócios.”

**RESPONSABILIDADE DOS PROFISSIONAIS SÓCIOS**

Sobre a responsabilidade técnica pessoal e ilimitada dos profissionais que compõem as sociedades profissionais, sobretudo dos contadores e técnicos em contabilidade, não há o que se questionar.

Ainda que a sociedade seja constituída na modalidade de sociedade limitada, essa eventual limitação de responsabilidade não alcançaria a área da responsabilidade técnica, que continua ilimitada e pessoal nos termos da lei (Decreto-Lei 9.295/46) que regula a profissão contábil, atendendo assim às disposições do Decreto-Lei 406/68 no que refere a tributação em questão.

Destaque-se, portanto, que essa limitação de responsabilidade abrange tão somente eventuais e excepcionais situações envolvendo o âmbito da gestão da sociedade junto a créditos quirografários (créditos sem preferência ou privilégio ou sem garantia real).

Destaque-me mais uma vez, por fim, que nas sociedades de profissionais constituídas na modalidade limitada, os sócios continuam com a responsabilidade técnica pessoal e ilimitada.

“Instrução Normativa CFC nº 01/02

Assunto: Os sócios contabilistas de organização contábil são responsáveis técnicos. Na sociedade de profissionais, inadequada a presença de sócio apenas quotista.

Fundamento: Interpretação da Res. CFC nº 868/99 em seu contexto geral e objetivo.

Parecer COFIS/CFC Nº 946/02

Brasília, 23 de setembro de 2002.”

“Decreto-Lei 486/69

Dispõe sobre a Escrituração e Livros Mercantis e dá outras providências.

...

Art. 3º A escrituração ficará sob a responsabilidade de profissional qualificado, nos termos da legislação específica, exceto nas localidades em que não haja elemento nessas condições.

...”

“Decreto 3.000/99 - REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA (Excerto)

Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

...

Art. 268. A escrituração ficará sob a responsabilidade de profissional qualificado, nos termos da legislação específica, exceto nas localidades em que não haja elemento habilitado, quando, então, ficará a cargo do contribuinte ou de pessoa pelo mesmo designada (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 3º).

...

## - Responsabilidade dos Profissionais

Art. 819. O balanço patrimonial, as demonstrações do resultado do período de apuração, os extratos, as discriminações de contas ou lançamentos e quaisquer documentos de contabilidade, deverão ser assinados por bacharéis em ciências contábeis, atuários, peritos-contadores, contadores, guarda-livros ou técnicos em contabilidade legalmente registrados, com indicação do número dos respectivos registros (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 39).

§ 1º Esses profissionais, dentro do âmbito de sua atuação e no que se referir à parte técnica, serão responsabilizados, juntamente com os contribuintes, por qualquer falsidade dos documentos que assinarem e pelas irregularidades de escrituração praticadas no sentido de fraudar o imposto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 39, § 1º).

§ 2º Desde que legalmente habilitados para o exercício profissional, os titulares, sócios, acionistas ou diretores podem assinar os documentos referidos neste artigo.

Art. 820. Verificada a falsidade do balanço ou de qualquer outro documento de contabilidade, assim como da escrita dos contribuintes, o profissional que houver assinado tais documentos será, pelos Delegados e Inspetores da Receita Federal, independentemente de ação criminal que no caso couber, declarado sem idoneidade para assinar quaisquer peças ou documentos contábeis sujeitos à apreciação dos órgãos da Secretaria da Receita Federal (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 39, § 2º).

Parágrafo único. Do ato do Delegado ou Inspetor da Receita Federal, declaratório da falta de idoneidade mencionada neste artigo, caberá recurso, dentro do prazo de vinte dias, para o Superintendente da Receita Federal (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 39, § 3º).”

“Lei nº 10.406/02 - CÓDIGO CIVIL (Excerto)

...

### SEÇÃO III - Do Contabilista e Outros Auxiliares

Art. 1.177. Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.

Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

...

### CAPÍTULO IV - Da Escrituração

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

§ 1º Salvo o disposto no art. 1.180, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados.

§ 2º É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o art. 970.

Art. 1.180. Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

Parágrafo único. A adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico.

Art. 1.181. Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis.

Parágrafo único. A autenticação não se fará sem que esteja inscrito o empresário, ou a sociedade empresária, que poderá fazer autenticar livros não obrigatórios.

Art. 1.182. Sem prejuízo do disposto no art. 1.174, a escrituração ficará sob a responsabilidade de contabilista legalmente habilitado, salvo se nenhum houver na localidade.

...”

Ainda sobre a responsabilidade pessoal do contabilista que assina os livros e demonstrações contábeis, independente da existência de sociedade de profissionais e da sua forma jurídica, se sociedade limitada ou não, vejamos o que estabelece a jurisprudência dos tribunais.

#### “JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS

STJ - Superior Tribunal de Justiça

Acórdão: Rhc 305/Sp (198900108069). Recurso Ordinário em Habeas Corpus. Decisão: a unanimidade, negar provimento ao recurso. Data da decisão: 06/02/1990. Órgão Julgador: - Sexta Turma .

E M E N T A

Penal. Tipicidade. Sonegação Fiscal.

Em tese, participa do crime de sonegação fiscal descrito no art. 1, i, da lei n. 4729/65, o contador e procurador da empresa que, inobstante ter conhecimento da existência de simulação, fez a escrituração e o controle contábil respectivo e assinou, em nome da pessoa jurídica, guia de informação e apuração do ICM, durante o tempo em que durou a fraude. Recurso Improvido. Relator: Ministro Carlos Thibau. Catálogo: Pp 0251 Ação Penal Trancamento Atipicidade. Fonte: Dj Data: 19/03/1990 Pg: 01953. Referências Legislativas: Leg: Fed Lei: 004729 Ano: 1965 Art: 00001 Inc: 00001.

TJ/SP - Tribunal de Justiça de São Paulo

E M E N T A

CRIME FALIMENTAR - Não caracterização - Inexistência de livros e escrituração atrasada ou lacunosa - Presença de profissional contratado pela empresa para elaboração da contabilidade - Responsabilidade do contador - Recurso provido para absolver o réu. A inexistência de livros, ou sua escrituração atrasada ou lacunosa, não são de



responsabilidade do comerciante, quando este tem contrato com profissional regularmente habilitado e credenciado, para a supervisão e elaboração da contabilidade de empresa. (Relator: Luiz Pantaleão - Apelação Criminal n. 121.556-3 - Atibaia - 26.04.93)”

Isto posto, fica claramente demonstrado que na sociedade de profissionais (sociedade simples), independente da sua formatação jurídica, se sociedade limitada ou não, a responsabilidade profissional dos sócios é pessoal e ilimitada, e não se confunde com a eventual limitação de responsabilidade no campo da gestão e na administração da sociedade em relação a créditos quirografários.

Diante desses elementos, entendemos que a sociedade simples limitada, desprovida de elemento de empresa, atende plenamente às disposições do Decreto-Lei 406/68, e em relação ao ISS, devem ser tributadas em valor fixo, segundo a quantidade de profissionais que nela atuam.

#### Bibliografia:

MACHADO, HUGO DE BRITO. Estudos Doutrinários. [http://www.hugomachado.adv.br/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc\\_id=98](http://www.hugomachado.adv.br/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=98)

FORTES, José Carlos. Direito Empresarial. Fortaleza: Editora Fortes, 2004.

COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial, 13a. ed., São Paulo: Saraiva, 2002.

FIUZA, Ricardo. Novo Código Civil Comentado, 1a. ed., São Paulo: Saraiva, 2002.

MARTINS, Fran. Curso de Direito Comercial. 16ª. Ed. Rio de Janeiro. Forense, 1991.

NERY JUNIOR, Nelson. Novo Código Civil e Legislação Extravagantes Anotados, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

REQUIÃO, Rubens. Curso de Direito Comercial. 20ª. Ed. São Paulo. Saraiva, 1991.

BULGARELLI, Waldírio. Direito Comercial. 8ª. Ed. São Paulo. Atlas, 1981.

Lei n. 10.406/02 - Código Civil Brasileiro  
Decreto-Lei 406/68

Autor: José Carlos Fortes

Contato: [jcfortes@grupofortes.com.br](mailto:jcfortes@grupofortes.com.br)

Advogado, Contador e Matemático. Em nível de Pós-Graduação é Especialista em Administração Financeira e em Matemática Aplicada (UNIFOR) e Especialista em Direito Empresarial (PUC-SP). Mestrando em Administração de Empresas (UECE). Professor Titular do Curso de Direito (UNIFOR) e Professor do Curso de Ciências

Contábeis (UECE). Vice-Presidente do CRC-CE (1998-2001). Presidente do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil -IBRACON – 1a.SR (2002 – 2004). Membro ad immortalitatem da Academia de Ciências Contábeis do Estado do Ceará. Membro da Comissão de Sociedade de Advogados da OAB-CE. Autor de livros nas áreas contábil, jurídica e matemática financeira. Empresário das áreas de Informática, Contabilidade, Advocacia, Treinamentos e Editora. Palestrante. Perito e Auditor Independente.

Fonte: Portal da Classe Contábil - 31.10.07  
<http://www.classecontabil.com>.