

### **Responsabilidade Pessoal: Objetiva × Subjetiva**

A jurisprudência dos nossos tribunais, ao estabelecer a distinção entre *responsabilidade objetiva e responsabilidade subjetiva*, usa como critério distintivo a existência ou não de ilicitude por parte do responsável. Nesse sentido, uma questão controvertida encaminhada aos tribunais, foi a da responsabilidade dos sócios no caso de liquidação de sociedade de pessoas, mais especificamente da sociedade por quotas.<sup>28</sup> O STF admitiu a responsabilidade do sócio da sociedade limitada, desde que, exercendo função de gerência, deixasse de pagar regularmente os impostos e não providenciasse a extinção da sociedade na forma prevista em lei (art. 134, VII, c/c o art. 135, III), equiparando o não recolhimento de tributos à prática de atos com infração de lei, contrato social ou estatutos (RE 113.854). Em sentido contrário, o STJ exigia a prova do elemento subjetivo, já que o simples inadimplemento, para o referido Tribunal, não caracterizava infração legal (REsp 252.303). O STJ exigia a existência de dois requisitos: 1º) ser o sócio administrador; 2º) ter violado a lei ou ter agido com excesso de poderes. Na realidade, o STJ está aplicando o art. 135, III, do CTN. Atualmente a matéria restou pacificada no sentido de que o mero inadimplemento não constitui infração tributária que justifique o enquadramento do sócio administrador na forma do art. 135, III, do CTN.

Assim, podemos dizer que o art. 135 trata de uma responsabilidade subjetiva. Resta a análise da expressão “pessoalmente”, pois essa infração deve estar relacionada com o tributo devido. Dúvida surge se essa pessoalidade deve assumir um caráter de solidariedade com a sociedade ou de subsidiariedade, e, portanto, pessoal. Posicionamo-nos no sentido de que o melhor entendimento seria no sentido da solidariedade. A responsabilidade é considerada subjetiva e pessoal, pois todas as pessoas relacionadas nos incisos do art. 135 do CTN são responsáveis, mas somente na hipótese de agirem com infração à lei, contrato social ou estatuto ou com excesso de poderes. Daí surgir uma controvérsia no que tange à exclusão ou não da pessoa jurídica do polo passivo da obrigação jurídica tributária, mantendo somente a pessoa que cometeu a infração. Entender pela exclusão significa que o fato de o administrador ter agido com excesso de poderes ou infração seria suficiente para excluir

<sup>28</sup> Aliomar Baleeiro entendia que a sociedade limitada não era uma sociedade de pessoas, pelo que os seus sócios não responderiam pela dívida social.

a responsabilidade da pessoa jurídica. Temos, assim, um primeiro entendimento,<sup>29</sup> que seria no sentido de que a responsabilidade pessoal seria exclusiva das pessoas elencadas no art. 135 do CTN. Nesse sentido, se o sócio agiu com excesso de poderes, apenas o patrimônio deste deve se sujeitar à satisfação do crédito tributário. Em uma segunda posição,<sup>30</sup> a responsabilidade é solidária entre a pessoa jurídica e a pessoa física. A responsabilidade do art. 135 não exclui a responsabilidade da pessoa jurídica, daí admitir-se que a pessoa jurídica tenha direito a ação de regresso em face do responsável. Por um terceiro entendimento, que prevalece na jurisprudência, só vai haver responsabilidade exclusiva se a sociedade não auferiu vantagem com a infração, caso contrário ela será solidária. Por fim, há um quarto entendimento,<sup>31</sup> que classifica a presente hipótese como sendo de substituição tributária.

### ***Aspectos do Direito Empresarial***

Considerando a íntima relação que os comentários desse artigo possuem com o Direito Empresarial, faremos uma breve análise da questão societária à luz desse ramo do Direito. Com a adoção da teoria da empresa, o comerciante foi substituído pelo empresário, logo, quem incide em falência é o devedor empresário.

Assim, existe empresa quando há a coordenação de pessoas ou dos bens materiais utilizados no exercício da atividade. Significa dizer que a atuação pessoal dos sócios é colocada em segundo plano, pois a administração em sentido amplo são inerentes ao empresário ou à sociedade empresária e não à pessoa.

### ***Sociedades Uniprofissionais***

O tratamento tributário diferenciado em função do enquadramento como sociedade uniprofissional, como, por exemplo, as casas de saúde, clínicas ou outras sociedades, provoca discussão, pois a classificação das sociedades empresárias, simples ou uniprofissionais dependerá da análise de sua atividade-fim e do caráter da personalidade na prestação do serviço. Se depender precipuamente da atuação dos sócios, ainda que com o consórcio de terceiros na realização dessa atividade, a sociedade será simples, porque estarão

29 Sustentado por Bernardo Ribeiro de Moraes e Luciano Amaro.

30 Sustentada por Ricardo Lobo Torres e pela jurisprudência.

31 Sustentada por Luiz Emygdio da Rosa Junior.

caracterizadas a personalidade e a centralização. Diferentemente, se a atividade-fim for realizada independentemente da atuação dos sócios, trata-se de sociedade empresária.

Nesse sentido, discute-se o tratamento tributário favorecido dado às sociedades uniprofissionais. A matéria merece, entre outras, duas abordagens que entendemos ser importantes. A primeira decorre do que se deve considerar como sociedade uniprofissional. A segunda, em função do Projeto de Lei n. 1-A/91, que deu origem à Lei Complementar 116/2003, publicada em 01.08.2003, no que se refere à revogação ou não do art. 9º do DL 406/68. Em relação à primeira abordagem, entendemos que, para a caracterização de uma sociedade uniprofissional, a condição *sine qua non* é que todos os profissionais sejam da mesma profissão e que o caráter da personalidade da prestação do serviço seja preponderante.

Exemplifiquemos através de um caso: um determinado Município enquadrado as atividades de laboratório clínico e de reprodução humana como empresa para efeitos de recolhimento de ISSQN, tributando-a na alíquota de 5% sobre seu faturamento. O laboratório interpôs ação declaratória de relação jurídica tributária com pedido de antecipação de tutela para depositar os valores que reputou devidos em função do tratamento tributário diferenciado que possui, alegando que é uma sociedade uniprofissional, constituída por médicos, e que seu objeto social refere-se somente à prestação de serviços médicos especializados. Fundamentou o seu pedido de tratamento especial no § 3º do art. 9º do DL 406/68, que prevê que o referido imposto seja calculado em relação a cada profissional habilitado que lhe presta serviços. Por outro lado, o Município em tela alegou, em sede de contestação, que de fato a sociedade autora é formada por pessoas com a mesma qualificação profissional, mas que ela exerce as suas atividades com caráter nitidamente empresarial, já que presta os serviços em seu nome, de modo generalizado, não importando para o consumidor o nome do profissional que realizará a análise, não podendo, desta maneira, fazer jus à tributação com base nos dispositivos referentes aos profissionais liberais. Ademais, o referido artigo 9º do DL 406/68, teria sido revogado pela LC 116/2003.

Analisando o presente caso, temos duas questões: a personalidade na prestação dos serviços e a revogação ou não do art. 9º do DL 406/68. Este dispositivo autorizava alíquota fixa para as sociedades profissionais, sendo o imposto

calculado em relação a cada profissional habilitado que prestasse serviço em nome da sociedade. O art. 10 da LC 116/2003 revogou expressamente os artigos 8º, 10, 11 e 12 do DL 406/68. Daí, indaga-se: como ficam as sociedades uniprofissionais hoje, na vigência da LC 116/2003? Há divergência quanto ao fato de ter havido ou não a revogação do art. 9º do DL 406/68. A doutrina se posiciona de diversas formas: alguns entendem que ocorreu revogação tácita desse dispositivo. Esta inclusive foi a posição inicial de vários Municípios brasileiros, como, por exemplo, o do Rio de Janeiro, através da edição da Lei 3.691/2003. Posteriormente, em sentido inverso, foi editada a Lei 3.720/2004, estabelecendo alíquota fixa sobre uma base de cálculo estimada em relação ao número de profissionais que integram a sociedade (exemplo: de 1 a 5, de 6 a 10 e acima de 10 advogados). Entendemos que o referido dispositivo continua em vigor, tendo em vista que a LC 116/2003 revogou apenas a remissão e não a tributação fixa; ocorreu a revogação tácita dos §§ 3º, 4º, 5º e 6º, mas foi permitido um tratamento diferenciado. Desde o início defendemos essa posição e, ao que nos parece, será também a posição consolidada do STJ em função do julgado, cuja ementa transcrevemos *in verbis*:

*REsp n. 713.752 – PB. Rel. Min. João Otávio de Noronha. Ementa: TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. ISS. REVOGAÇÃO. ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. REVOGAÇÃO. ART. 10 DA LEI N. 116/2003. NÃO OCORRÊNCIA. 1. O art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, que dispõe acerca da incidência de ISS sobre as sociedades civis uniprofissionais, não foi revogado pelo art. 10 da Lei n. 116/2003. 2. Recurso especial improvido.*

Sobre o tema, ver também os seguintes julgados:

- a) **AgRg no REsp 1142393/MS.** Julgamento em 02/06/2011. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0178626-5 PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PREQUESTIONAMENTO IMPLÍCITO. ISS. SOCIEDADE LIMITADA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PRIVILEGIADO (ART. 9º, § 3º, DO DL N. 406/68). IMPOSSIBILIDADE. 1. Inexiste omissão quanto à suposta ofensa ao art. 535 do CPC, pois tal questão foi superada no julgamento do apelo, já que o recurso pôde ser conhecido em face do prequestionamento implícito da matéria. 2. O Superior Tribunal de Justiça acolhe o denominado prequestionamento implícito, ou seja,

- aquele no qual o órgão julgador efetivamente debate a tese recursal, sem, contudo, mencionar expressamente os dispositivos legais correspondentes. 3. O *decisum* singular partiu de fato incontroverso – qual seja, que “a empresa autora está constituída sob a forma de sociedade limitada”, para, na sequência, aplicar o entendimento já pacificado no âmbito desta Corte. 4. As sociedades civis uniprofissionais, que têm por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade social e sem caráter empresarial, têm direito ao tratamento privilegiado do ISS, o que não é o caso dos autos. “As sociedades limitadas por cotas de responsabilidade inegavelmente possuem caráter empresarial, o que as subtraem do benefício contido no art. 9º, § 3º, do DL n. 406/68” (AgREsp 1.031.511/ES, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 09.10.2008). Precedentes: AgRg nos EREsp 941.870/RS, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, DJe de 25.11.2009; EDcl nos EDcl no AgRg no Ag 798.575/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJe de 27.11.2009; AgRg no REsp 898.198/BA, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 16.09.2009; AgRg no REsp 1.075.488/MG, Rel. Herman Benjamin, DJe de 13.03.2009; REsp 1.057.668/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe 04.09.2008. 5. Agravo regimental não provido.
- b) **REsp 1.016.688/RS**. Rel. Ministro Jose Delgado. Data do Julgamento 06/05/2008. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. ISS FIXO. 1. Inexistência de incompatibilidade entre os §§ 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-Lei n. 406/68 e o art. 7º da LC n. 116/03. 2. Sistemática de ISS fixo para as sociedades uniprofissionais que não foi modificada. 3. A LC 116, de 2003, não cuidou de regradar a tributação do ISS para as sociedades uniprofissionais. Não revogou o art. 9º do DL 406/68. 4. Precedentes: REsp 649.094/RJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 07/03/2005; REsp 724.684/RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ 01/07/2005; entre outros. 5. Recurso especial provido.
- c) **REsp 964.161/AL**. Rel. Ministra Eliana Calmon. Data do Julgamento: 02/10/2008. 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