



Instituto dos Advogados Brasileiros

Av. Marechal Câmara, 210, 5º andar - 20020-080

Fels.: (21) 2240-3921/2240-3173

www.iabnacional.org.br

iab@iabnacional.org.br

Indicação n.º 055/2019

Indicante: Comissão de Conciliação, Mediação e Arbitragem do IAB

Relator: Breno Dias de Paula

EMENTA

- 1. Os serviços de conciliação, mediação e arbitragem, mesmo não sendo privativos de advogados, podem ser exercidos por eles.**
- 2. A atividade-fim da advocacia se correlaciona com a administração da Justiça (art. 133, CF), seja através de procedimentos judiciais, administrativos ou mesmo amigáveis, por meio de mecanismos de composição extrajudicial de litígios.**
- 3. A incidência do ISS sobre as sociedades de advogados deve ser realizada per capita, conforme o art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL 406/68, pois se mantém como uniprofissional, a despeito de os serviços prestados não se constituírem em serviços privativos da advocacia, mas estarem dentro da atividade-fim da profissão, como é o caso dos serviços de mediação, conciliação e arbitragem.**

Palavras-chave

Conciliação, mediação e arbitragem; Advocacia; ISSQN; Tributação per capita; uniprofissional

Excelentíssimos Senhores Membros da Comissão de Direito Financeiro e Tributário;

Preliminarmente sinto me honrado por ter recebido do Sr. Presidente da Comissão de Direito Financeiro e Tributário do IAB, Dr. Adilson Rodrigues Pires, a incumbência de elaborar parecer a respeito de relevante e atual matéria para o direito tributário brasileiro.

Cuida-se, a controvérsia, em se saber se os Advogados e Advogadas que exercem as atividades de arbitragem e conciliação fazem jus, ou não, ao direito de recolherem o ISSQN na forma da tributação fixa. Em síntese, cuida-se de saber sobre a legalidade das normas criadas por



Instituto dos Advogados Brasileiros

Av. Marechal Câmara, 210, 5º andar - 20020-080

Fels.: (21) 2240-3921/2240-3173

www.iabnacional.org.br

iab@iabnacional.org.br

municípios que impõem restrições à aplicação da regra de tributação fixa não previstas na legislação vigente (Decreto-lei 406/68, artigo 9º, §§1º e 3º).

Alguns municípios brasileiros vêm desclassificando a natureza jurídica uniprofissional de diversas sociedades de advogados e lavrando autos de infração pelo fato de seus sócios ou associados realizarem atividades como mediação, conciliação e arbitragem para solucionar litígios.

O presente Parecer teve como fonte de pesquisa a Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar 116/2003, bem como a doutrina dos Professores Fernando Facury Scaff, José Roberto Manesco, Hendrick Pinheiro, Ives Gandra da Silva Martins, Heleno Torres e Roque Antonio Carrazza; referidos Pareceres Jurídicos foram encomendados pelo Centro de Estudos de Sociedades de Advogados – CESA e gentilmente franqueados, por seu ilustre Presidente Carlos José Antônio da Silva, a este relator.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) compete aos Municípios e ao Distrito Federal e está disciplinado no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, assim redigido:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Além de trazer quais serviços estarão sujeitos ao recolhimento de ISS, o §3º do artigo 156, CF, definiu as atribuições que devem estar dispostas em lei complementar:

Art. 156. (...)



Instituto dos Advogados Brasileiros

Av. Marechal Câmara, 210, 5º andar - 20020-080

Tels.: (21) 2240-3921/2240-3173

www.iabnacional.org.br

iab@iabnacional.org.br

§3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

É a Lei Complementar nº 116 (LC 116/03) que disciplina diversos aspectos do imposto em questão. Em seu artigo 1º, a LC 116/03 dispõe que o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da sua lista anexa, ainda que esses serviços não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues sintetizaram a ideia abarcada em tais normas ao aduzirem que:

A Lei Complementar 116/03 preferiu adotar um sistema misto para a incidência do ISS. O art. 3º da referida lei complementar considerou devido o imposto no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador e para as hipóteses expressamente previstas, o imposto será devido no local da prestação do serviço, do estabelecimento do tomador ou do intermediário. (Martins, Ives Gandra da Silva; Rodrigues, Marilene Talarico Martins. O ISS e o local da prestação de serviços – Lei Complementar 116/03. In: Peixoto, Marcelo Magalhães (org.); Martins, Ives Gandra da Silva (org.). ISS LC 116/03. Curitiba: Juruá, 2004, p. 247.)

Por outro lado, sociedades uniprofissionais são aquelas que reúnem pessoas que exercem a mesma profissão para o exercício da atividade-fim societária. Vale consignar, porque relevante, que *é necessário haver correlação entre a uniprofissionalidade dos sócios e a atividade-fim estabelecida*, sendo pacífico o entendimento no STJ de que a atividade-fim da sociedade deve se limitar à prestação de serviço especializado e com responsabilidade dos sócios, conforme REsp 855.483/PR3 e REsp 456.658/ES. (STJ, Segunda Turma, REsp 456.658/ES, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, julgado em 16.10.2003, DJ 19.12.2003).



Instituto dos Advogados Brasileiros

Av. Marechal Câmara, 210, 5º andar - 20020-080

Fels.: (21) 2240-3921/2240-3173

www.iabnacional.org.br

iab@iabnacional.org.br

Ou seja, os sócios devem desenvolver atividades na sociedade, e não atuar apenas como empregadores nela. É necessário que congreguem esforços conjuntos para o alcance dos objetivos sociais estabelecidos.

No caso dos Advogados e Advogadas, conforme a Lei 8.906/94, só quem estiver registrado na Ordem dos Advogados do Brasil (**OAB**) é que pode ser considerado advogado e está habilitado a exercer a advocacia:

Art. 3º O exercício da atividade de advocacia no território brasileiro e a denominação de advogado são privativos dos inscritos na Ordem dos Advogados do Brasil (OAB).

Não é só. Somente advogados podem ser sócios de sociedades de advocacia, conforme estabelece o art. 16 do EOAB:

Art. 16. Não são admitidas a registro nem podem funcionar todas as espécies de sociedades de advogados que apresentem forma ou características de sociedade empresária, que adotem denominação de fantasia, que realizem atividades estranhas à advocacia, que incluam como sócio ou titular de sociedade unipessoal de advocacia pessoa não inscrita como advogado ou totalmente proibida de advogar.

Assim, podemos concluir com facilidade *que só advogados podem fazer parte de sociedades de advogados, e esta só pode exercer atividade de advocacia, o que a coloca no centro do conceito de sociedade uniprofissional, por força de lei.*

Em suma: sociedades de advocacia só podem ser compostas por advogados, e podem exercer apenas uma única atividade: a advocacia.



Instituto dos Advogados Brasileiros

Av. Marechal Câmara, 210, 5º andar - 20020-080

Fels.: (21) 2240-3921/2240-3173

www.iabnacional.org.br

iab@iabnacional.org.br

As sociedades de advogados não podem apresentar forma ou características de sociedade empresária e nem adotar denominação de fantasia ou que realizem atividades estranhas à advocacia (art. 16), tendo o STJ firmado entendimento de que “*a sociedade civil somente faz jus ao benefício previsto no artigo 9º, §3º, do Decreto-Lei 406/68 desde que preste serviço especializado, com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial.*” (grifo aposto) (AG 458.005- PR, DJ de 04.08.2003, Rel. Min. Teori Zavascki; RESP 456.658-ES, DJ de 19.12.2003, Rel. Min. Franciulli Netto; RESP 334.554-ES, DJ de 11.03.2002, Rel. Min. Garcia Vieira” (STJ, Primeira Turma, REsp 855.483/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05.08.2008, DJe 11.09.2008).

O artigo 966 do Código Civil conceitua *empresário*:

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.*

Fábio Ulhoa Coelho afirma que a atividade advocatícia não tem o caráter de empresarialidade:

Não se considera empresário, por força do parágrafo único do art. 966 do CC, o exercente de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, mesmo que contrate empregados para auxiliá-lo em seu trabalho. **Estes profissionais exploram, portanto, atividades econômicas civis, não sujeitas ao Direito Comercial. Entre eles se encontram os profissionais liberais (advogado, médico, dentista, arquiteto etc.), os escritores e artistas de qualquer expressão (plásticos, músicos, atores etc.).** (grifos apostos) (Coelho, Fábio Ulhoa. Novo Manual de direito comercial: direito de empresa. 30 ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 52).



Instituto dos Advogados Brasileiros

Av. Marechal Câmara, 210, 5º andar - 20020-080

Tels.: (21) 2240-3921/2240-3173

www.iabnacional.org.br

iab@iabnacional.org.br

A caracterização da sociedade como uniprofissional se mostra de grande relevância para o estudo do ISS, uma vez que, em virtude de sua natureza, *esta poderá submeter-se a um regime diferenciado de recolhimento deste tributo.*

Com a promulgação da LC 116/03, diversos artigos do DL 406/68 foram revogados expressamente, conforme dispõe seu artigo 10:

Art. 10. Ficam revogados os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei no 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3o do DecretoLei no 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar no 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei no 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar no 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar no 100, de 22 de dezembro de 1999. (grifos apostos)

Verifica-se que o artigo 9º, §§1º e 3º, do DL 406/68 *não consta do rol de normas revogadas*, tendo a seguinte redação:

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 trabalhopedsoal 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. (grifos apostos)



Instituto dos Advogados Brasileiros

Av. Marechal Câmara, 210, 5º andar - 20020-080

Fels.: (21) 2240-3921/2240-3173

www.iabnacional.org.br

iab@iabnacional.org.br

E a referida “lista anexa”, no número 88, menciona os “advogados”, o que insere tal profissão dentre aquelas que devem pagar o ISS por meio de **alíquotas fixas (per capita)** ou **variáveis (ad valorem)**, não podendo ser utilizado como base de cálculo desse tributo a importância paga a título de remuneração pelo trabalho desenvolvido (art. 9º, §1, DL 406/68).

Nesse sentido, **as sociedades de advogados** estão sujeitas às mesmas regras aplicáveis aos advogados, **considerando-se apenas aplicáveis alíquotas fixas (per capita)** calculadas em relação a cada advogado que preste serviços advocatícios em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos do EOAB. **Jamais se poderá usar a remuneração societária como base de cálculo do ISS**, por força das normas acima indicadas.

Eis o escólio de Hugo de Brito Machado sobre o tema:

Ao nosso ver, porém, não se operou a revogação nem do §1º, nem do §3º, do art. 9º, do Dec.-lei 406. Nem se operou a revogação expressa, nem a revogação tácita. A primeira, porque a revogação da Lei Complementar 56 não pode ser entendida como revogação de dispositivos do referido Decreto, e a segunda, porque não existe a apontada incompatibilidade entre seus referidos dispositivos e a Lei Complementar 116. (Machado, Hugo de Brito. O ISS das sociedades de profissionais e a Lei Complementar 116/03. In: Peixoto, Marcelo Magalhães (org.); Martins, Ives Gandra da Silva (org.). ISS LC 116/03. Curitiba: Juruá, 2004, p. 229).

Nesse mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu que a referida norma não foi revogada pela LC 116/03 e que continua em pleno vigor, conforme ementas abaixo transcritas:

Primeira Turma



Instituto dos Advogados Brasileiros

Av. Marechal Câmara, 210, 5º andar - 20020-080

Fels.: (21) 2240-3921/2240-3173

www.iabnacional.org.br

iab@iabnacional.org.br

Relator MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO (AgRg no AREsp 560.745/BA)

Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial. Tributário. Sociedade Uniprofissional. Reconhecimento do privilégio tributário do art. 9º, § 3º. do DL 406/1968. Inversão do julgado que demandaria incursão na seara probatória dos autos. Agravo regimental do Município de Salvador/BA a que se nega provimento.

1. **Segundo jurisprudência consolidada na 1a. Seção desta Corte Superior, o tratamento privilegiado estabelecido pelo art. 9o., §§ 1º. e 3º. do DL 406/1968 somente é aplicável às sociedades uniprofissionais que tenham por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade pessoal dos sócios e sem caráter empresarial.**
2. O Tribunal de origem, após a análise do conjunto fático e das alegações da parte recorrente, concluiu que a empresa recorrida preenche os requisitos legais para que seja admitida a tributação especial referente ao ISS estabelecida pelo artigo 9º, §3º. do DL 406/1968.

(julgado em 28/11/2017, grifos apostos).

Recente decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) proferida em 24/04/2019 nos autos do Recurso Extraordinário nº 940.769/RS com repercussão geral, assegura tal exegese. Nesse aresto *foi entendido que é inconstitucional lei do Município de Porto Alegre que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa ou per capita em bases anuais na forma estabelecida por lei complementar nacional.* Consta do voto do Ministro Edson Fachin:



Instituto dos Advogados Brasileiros

Av. Marechal Câmara, 210, 5º andar - 20020-080

Fels.: (21) 2240-3921/2240-3173

www.iabnacional.org.br

iab@iabnacional.org.br

À luz da jurisprudência do Supremo, a única consequência lógica é a necessidade de diploma legal com mesmo status de lei complementar de índole nacional para fins de revogar ou dispor de maneira diversa sobre tributação dos serviços desenvolvidos pelas sociedades de profissionais em pauta. É incabível lei municipal que institui ISSQN dispor de modo divergente sobre base de cálculo do tributo por ofensa direta à alínea ‘a’, inciso III, do artigo 146, da Constituição Federal. (Lei municipal sobre regime de tributação de sociedades de advogados é inconstitucional, notícia veiculada em 24 de abril de 2019, no site [do STF,](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=409307&caixaBusca=N) link: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=409307&caixaBusca=N>).

Assim, o texto original do artigo 9º, §3º do DL 406/68 *permanece plenamente em vigor*, e, por conseguinte, as sociedades de advogados estão sujeitas a *alíquotas fixas* “em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes”, sendo vedada a utilização do faturamento como base de cálculo do tributo (“nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho”).

Feito esse necessário intróito indaga-se: os serviços de mediação, arbitragem ou conciliação feitos por advogados descaracteriza o caráter uniprofissional da advocacia?

É inconteste o incentivo à composição dos litígios por iniciativa das partes, através da arbitragem, da conciliação e da mediação.

A Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, instituiu a arbitragem como forma alternativa à atividade jurisdicional, sendo que neste método de resolução de conflitos prioriza-se a autonomia de vontade das partes, sem nenhuma interferência do Estado, salvo exceções.



Instituto dos Advogados Brasileiros

Av. Marechal Câmara, 210, 5º andar - 20020-080

Fels.: (21) 2240-3921/2240-3173

www.iabnacional.org.br

iab@iabnacional.org.br

Já a *mediação* e a *conciliação* são dois métodos autocompositivos de solução dos conflitos disciplinados, respectivamente, pela Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015 (Lei de Mediação) e pelo Código de Processo Civil, uma vez que a conciliação não possui lei regulamentadora própria.

A principal diferença entre os dois mecanismos é que a mediação visa recuperar o diálogo entre as partes, enquanto na conciliação busca-se apenas a resolução de um conflito pontual.

Em relação aos profissionais que atuam nestas soluções de conflitos, o artigo 11 da Lei de *Mediação* determina que “poderá atuar como mediador judicial a pessoa capaz, graduada há pelo menos dois anos em curso de ensino superior de instituição reconhecida pelo Ministério da Educação e que tenha obtido capacitação em escola ou instituição de formação de mediadores, reconhecida pela Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados - ENFAM ou pelos tribunais, observados os requisitos mínimos estabelecidos pelo Conselho Nacional de Justiça em conjunto com o Ministério da Justiça”.

Como se observa facilmente, os Advogados e as Advogadas podem tranquilamente exercer as funções de árbitro, conciliador ou mediador, desde que preenchidos todos os requisitos mínimos exigidos para a atuação em cada área.

Pelo exposto, conclui-se que em nenhum dos métodos de autocomposição de litígios é vedada a atuação do advogado como árbitro, mediador ou conciliador, salvo o estabelecido pelo §5º, artigo 167, do CPC. Assim, uma vez que o advogado cumpra os requisitos para exercer tais funções, agirá dentro da estrita legalidade.

Analisados os requisitos exigidos para inserir a sociedade uniprofissional para fins da incidência do ISS *per capita*, bem como as características das atividades de mediação, conciliação e arbitragem, é possível concluir que a atuação do advogado, sócio ou associado, como árbitro,



Instituto dos Advogados Brasileiros

Av. Marechal Câmara, 210, 5º andar - 20020-080

Tels.: (21) 2240-3921/2240-3173

www.iabnacional.org.br

iab@iabnacional.org.br

mediador ou conciliador, não é capaz de desclassificar a natureza uniprofissional ou a atividade-fim das sociedades de advogados.

Isso porque, diferentemente do entendimento esposado por diversos municípios brasileiros, nem a lei de regência do ISS, tampouco a jurisprudência dos Tribunais Superiores, vincula o recolhimento do ISS per capita às atividades privativas dos advogados.

Existem atividades que não são privativas de advogados, mas que, nem por isso, deixam de poder ser exercidas por advogados, tais como a impetração de habeas corpus em qualquer instância ou tribunal (art. 1º, §1º, EOAB), ou a atuação perante os órgãos julgadores administrativo-tributários, como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) ou o CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE).

Esse também é o esolío do Professor FERNANDO FACURY SCAFF, verbis:

“Aqui se encontra a distinção que resolve o problema exposto na Consulta formulada: a norma tributária que regula a cobrança do ISS sobre as sociedades de advogados não faz distinção entre atividades privativas ou não-privativas de advogados, para fins de incidência per capita desse tributo. Basta que sejam serviços exercidos por advogados, dentro ou fora do âmbito de sua atividade privativa, para que a incidência ocorra per capita, afastando a incidência ad valorem.

O requisito da uniprofissionalidade não é afetado pela mera realização de outras atividades além daquelas privativas da advocacia. A atuação do advogado como árbitro, mediador ou conciliador é expressamente lícita, cumpridos os requisitos estabelecidos para o exercício dessa função. E como a norma tributária, que rege o ISS, não estabelece a privatividade dos serviços como condição para o gozo das alíquotas per capita, a sociedade de advogados pode permanecer inserida nesse regime tributário das sociedades uniprofissionais, mesmo que atue em outras atividades não-privativas. A chave para a compreensão do sistema é a inexistência, na lei fiscal, da exigência de privatividade dos serviços desenvolvidos .

Os requisitos impostos pelas leis de regência e pela jurisprudência dos Tribunais Superiores exigem uniprofissionalidade da sociedade, responsabilidade pessoal de seus sócios e ausência de caráter empresarial.



Instituto dos Advogados Brasileiros

Av. Marechal Câmara, 210, 5º andar - 20020-080

Tels.: (21) 2240-3921/2240-3173

www.iabnacional.org.br

iab@iabnacional.org.br

Não existe a exigência da atuação das sociedades apenas em atividades privativas da advocacia para se valerem do benefício tributário do ISS, não podendo as Municipalidades trazerem tal inovação, o que extrapola a competência municipal, limitada pela Lei Complementar que regula a matéria.”

Nunca é demais lembrar que o art. 133 da Constituição Federal destaca que os advogados são indispensáveis à administração da justiça, o que pode ocorrer através do Poder Judiciário ou através de quaisquer outros meios de solução de litígios.

Logo, as atividades de composição extrajudicial de conflitos não afastam a uniprofissionalidade, e não desnaturam a atividade-fim das sociedades de advogados, o que respeita os requisitos exigidos pelo art. 9º, §§1º e 3º do Decreto-lei 406/68, para a incidência *per capita* do ISS sobre os serviços prestados pelos profissionais que compõem tais sociedades.

Desse modo, cumpridos os dois requisitos, o da uniprofissionalidade e o da mesma atividade-fim, pode-se afirmar que é permitido ao advogado atuar diretamente nos meios consensuais de resolução de conflito, sem retirar da sociedade de advogados o direito de ser tributada de forma *per capita*.

Logo, o exercício de tais atividades não afasta a sistemática *per capita* de recolhimento do ISS pelas sociedades de advogados, na forma do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 406/68.

Estas as considerações sobre a matéria aqui tratada, SMJ.

À consideração dos Senhores Membros da Comissão.



Instituto dos Advogados Brasileiros

Av. Marechal Câmara, 210, 5º andar - 20020-080

Fels.: (21) 2240-3921/2240-3173

www.iabnacional.org.br

iab@iabnacional.org.br

Rio de Janeiro, 22 de junho de 2020.

Breno Dias de Paula

Membro da Comissão Permanente de Direito Financeiro e Tributário