

PARECER JURÍDICO

Análise de dispositivo legal que afasta a incidência dos tributos sobre os honorários recebidos por escritório de advocacia e repassados a outros advogados ou sociedades parceiros.

ANALYSIS OF LEGAL PROVISION THAT REMOVES THE INCIDENCE OF TAXES ON FEES RECEIVED BY LAW OFFICE AND TRANSFERRED TO OTHER LAWYERS OR PARTNER COMPANIES

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho¹

Marcos Joaquim Gonçalves Alves²

RESUMO: Este artigo objetiva explicitar a natureza jurídica dos contratos de parceria entre um escritório de advocacia com outros advogados ou sociedades de advocacia, bem como analisar a juridicidade dos fundamentos jurídicos que levaram o Chefe do Poder Executivo Federal a vetar dispositivo legal no sentido de que *a sociedade de advogados e a sociedade unipessoal de advocacia deverão recolher seus tributos sobre a parcela da receita que efetivamente lhes couber, com a exclusão da receita que for transferida a outros advogados ou a sociedades que atuem em forma de parceria para o atendimento do cliente.*

PALAVRAS-CHAVES: Contrato de parceria. Honorários advocatícios. Receita. Entrada ou ingresso. Não incidência tributária.

ABSTRACT: This article aims to explain the legal nature of partnership contracts between a law firm with other lawyers or law firms, as well as to analyze the constitutionality of the legal grounds that led the Chief of the Federal Executive Branch to veto a legal provision in the sense that *the company of lawyers and the sole proprietorship of law firms shall collect their taxes on the portion of the revenue that they are effectively entitled to, excluding the revenue that is transferred to other lawyers or to companies that act in the form of a partnership to serve the cliente.*

¹ Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho é professor de Direito Financeiro e de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB, professor do curso de pós-graduação *lato sensu* em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, ex-procurador da Fazenda Nacional de categoria especial (aposentado), ex-Consultor da União (1996 a 2015), é associado do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário – IBEDAFT – e membro do Fórum de Integração Brasil Europa – FIBE, é advogado e parecerista. Responde também como diretor científico fundador da *Revista Fórum de Direito Tributário*.

² Membro consultor da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB. Formado pela PUC/SP – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo em 1996, com especialização em Direito Tributário pela mesma universidade, Marcos Joaquim é membro fundador do IPT – Instituto de Pesquisas Tributárias e membro consultor de Relações Governamentais do CESA – Centro de Estudos das Sociedades de Advogados.

KEYWORDS: Partnership agrément. Attorney fees. Revenues. Entry or inflow of money. Non tax incidence

SUMÁRIO: I - Introdução ao parecer jurídico e quesitos. II - Natureza jurídica dos contratos de parceria. III - Exame da juridicidade das razões apresentadas para o voto presidencial. IV Conclusão e respostas aos quesitos.

I - INTRODUÇÃO AO PARECER JURÍDICO E QUESITOS:

1. Consulta-nos a **COMISSÃO DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL FEDERAL** sobre a correção jurídica ou não dos fundamentos apresentados que levaram o Excelentíssimo Senhor Presidente da República a vetar dispositivo do Projeto de Lei nº 5.284/2020, que incluiu o § 9º ao artigo 15 da Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994 (Estatuto da Advocacia), dispondo que *a sociedade de advogados e a sociedade unipessoal de advocacia deverão recolher seus tributos sobre a parcela da receita que efetivamente lhes couber, com a exclusão da receita que for transferida a outros advogados ou a sociedades que atuem em forma de parceria para o atendimento do cliente.*
2. Para isso, apresentou-nos documentos referente ao processo legislativo para criação da Lei nº 14.365/2022 (Projeto de Lei nº 5.284/2020).
3. No dia 11 de maio de 2022, o Senado Federal aprovou o Projeto de Lei nº 5.284/2020, que altera as Leis nºs 8.906, de 4 de julho de 1994 (Estatuto da Advocacia) e 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil) e o Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 (Código de Processo Penal), para incluir disposições sobre a atividade privativa de advogado, a fiscalização, a competência, as prerrogativas, as sociedades de advogados, o advogado associado, os honorários advocatícios, os limites de impedimentos ao exercício da advocacia e a suspensão de prazo no processo penal.
4. Após a aprovação legislativa, o projeto foi submetido à sanção presidencial e, no dia 02 de junho de 2022, o Presidente da República sancionou com vetos o projeto, convertendo-o na Lei nº 14.365/2022.
5. Dentre as alterações ao Estatuto da Advocacia que foram objeto de voto, destaca-se a inclusão do § 9º ao art. 15, para dispor que:

Art. 15. Os advogados podem reunir-se em sociedade simples de prestação de serviços de advocacia ou constituir sociedade unipessoal de advocacia, na forma disciplinada nesta Lei e no regulamento geral.

(...)

§ 9º A sociedade de advogados e a sociedade unipessoal de advocacia deverão recolher seus tributos sobre a parcela da receita que efetivamente lhes couber, com a exclusão da receita que for transferida a outros advogados ou a sociedades que atuem em forma de parceria para o atendimento do cliente.

6. Trata-se de proposição que visa evitar o *bis in idem* da receita de escritórios de advocacia de atuam em parceria. Corriqueiramente, o cliente paga um pró-labore ou um êxito para o escritório originariamente contratado, que, por sua vez, repassa parcela dessa entrada de dinheiro para um escritório terceiro que atuou em parceria.

7. A norma disciplina que o mero ingresso provisório de receitas na conta do escritório de advocacia não configura acréscimo patrimonial e, portanto, não deve compor a base de cálculo dos tributos que incidem sobre a receita e a renda.

8. O Presidente da República, porém, vetou a inclusão do §9º, com base em três fundamentos constitucionais: a) reserva de lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária (art. 146, III, da Constituição); b) violação ao princípio da isonomia em relação a outras categorias profissionais (art. 150, II, da Constituição); c) impossibilidade de concessão de incentivo fiscal sem apresentação de estimativa do impacto orçamentário e financeiro ou medidas compensatórias (art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), conforme razões de veto transcritas abaixo:

A proposição legislativa estabelece que a sociedade de advogados e a sociedade unipessoal de advocacia deveriam recolher seus tributos sobre a parcela da receita que efetivamente lhes coubesse, com a exclusão da receita que fosse transferida a outros advogados ou a sociedades que atuem em forma de parceria para o atendimento do cliente. Entretanto, a proposição legislativa incorre em vício de constitucionalidade ao violar o disposto no inciso III do *caput* do art. 146 da Constituição, ao qual prevê necessidade de edição de lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Ademais, constitui risco jurídico decorrente da interpretação da regra como contrária ao princípio da isonomia, nos termos do disposto no inciso II do *caput* do art. 150 da Constituição, na medida em que poderia conceder um tratamento tributário diferenciado constitucional a uma categoria de contribuintes.

Além disso, ao criar benefícios de natureza tributária sem apresentação da estimativa do impacto orçamentário e financeiro e das medidas compensatórias, além de violar o disposto no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a medida

contraria o interesse público, pois não atende ao previsto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, e nos art. 124, art. 125, art. 126 e inciso I do caput do art. 136 da Lei nº 14.194, de 20 de agosto de 2021 - Lei de Diretrizes Orçamentárias 2022.

9. Portanto, eis os quesitos do Parecer:

- a) Com base no dispositivo vetado do Projeto de Lei nº 5.284/2020, que incluiu o § 9º ao art. 15 da Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994 (Estatuto da Advocacia), seria legítimo que a sociedade de advogados recolhesse seus tributos sobre a parcela da receita que lhe coubesse, excluída a parcela de ingresso de dinheiro que for transferida a outros advogados ou a sociedades que atuem em forma de parceria para o atendimento do cliente?
- b) A inclusão do § 9º ao art. 15 do Estatuto da Advocacia proposta pelo Projeto de Lei nº 5.284/2020 deveria se submeter à reserva de lei complementar?
- c) A inclusão do § 9º ao art. 15 do Estatuto da Advocacia proposta pelo Projeto de Lei nº 5.284/2020 enseja tratamento diferenciado entre categorias profissionais?
- d) A proposta legislativa possui natureza de isenção, exclusão de base de cálculo ou outro benefício fiscal?

10. Estabelecidas as premissas fáticas para o Parecer e delimitados os quesitos, partamos à análise jurídica da controvérsia.

II - NATUREZA JURÍDICA DOS CONTRATOS DE PARCERIA

11. Nos contratos de parceria, escritórios diferentes atuam sobre o mesmo litígio, com focos e especialidades diferentes. Embora a pretensão possa ser a mesma e o êxito na atuação esteja vinculado ao mesmo objeto, as prestações de serviços são diferentes. A diferença, todavia, não exclui a complementariedade.

12. Tomemos por exemplo a parceria de um escritório de direito tributário com um escritório de direito empresarial firmada com o intuito de construir uma defesa jurídica a uma operação de planejamento tributário que envolva a economia de impostos por meio da reorganização societária, planejamento sucessório, distribuição de lucros ou outras técnicas da lida empresarial. Certamente, o objetivo do contrato de parceria é

fazer com que ambas as partes possam unir conhecimentos para melhor atender o cliente.

13. Igualmente, o *know-how* tributário e cível pode auxiliar em uma defesa criminal, por exemplo nos casos de imputação de crimes de sonegação fiscal pelo abuso do poder de organização empresarial.

14. A competência, a experiência e a confiança entre firmas especializadas podem motivar a parceria, ainda que isso resulte em repartição dos honorários advocatícios pactuados originalmente entre o cliente e um dos escritórios parceiros.

15. É preciso pontuar que a natureza jurídica do contrato de parceria não é de mera subcontratação. Não há uma relação jurídica entre um escritório contratante e outro escritório contratado. Em verdade, ambos os escritórios estão vinculados ao cliente, devendo prestar contas pelo serviço realizado a ele.

16. Nesses casos, geralmente, o cliente providencia dois ou mais depósitos a título de pagamentos de honorários, um deles para a sociedade de advogados no primeiro momento contratado, e outro para o advogado, parecerista ou outra sociedade, algumas vezes sugeridos ou indicados ao cliente (outra vezes, a inclusão de terceiro é feita diretamente pelo próprio cliente), o que espanca qualquer possibilidade de dupla tributação.

17. Todavia, por mera comodidade do cliente, este pode preferir providenciar um único depósito dos honorários na conta da sociedade de advogados primeiramente contratada, mas sendo da ciência de todos de que parte desse depósito, que apenas transita provisoriamente na contabilidade desse escritório, deve ser transferida, imediatamente, para o proprietário dessa parcela de honorário, ou seja, o advogado, parecerista ou outra sociedade parceira.

18. À luz dos princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da justiça fiscal, não é juridicamente aceitável conferir efeitos tributários diversos, levando ao indevido *bis in idem* do mesmo valor pelos serviços prestados, em decorrência de uma mera opção de comodidade do cliente em relação a dois ou mais escritórios advocatícios.

19. Destarte, o equivocadamente vetado preceptivo legal, em análise, simplesmente procura favorecer a esses princípios supracitados, evitando o indevido

bis in idem ou a duplicitate de incidência tributária sobre o mesmo fato e valor econômico, nada tendo de constitucional.

20. O vínculo entre os escritórios é de confiança e de união de propósitos, que pode ser formalizado em acordo formal, apesar de não configurar contrato de despachante, de representante, ou outra avença de natureza semelhante. No acordo formal, é possível esclarecer as atribuições de cada escritório e dispor sobre os deveres de cada parte, inclusive prevendo cláusulas de confidencialidade. Pode-se, também, estipular reuniões de alinhamento, de troca de conhecimento e de construção de estratégia global, sempre tendo em vista os interesses do cliente.

21. A inexistência de vínculo jurídico impede que um escritório tenha a última palavra sobre desavenças a respeito da estratégia de defesa, podendo esses desacordos serem dirimidos por autocomposição ou mediação com cliente. Ressalva-se que a relação de confiança e de deferência à área de especialidade de cada parceiro tendem a ser os critérios de resolução. Não há, portanto, subordinação sequer intelectual entre as partes.

22. Em relação à divulgação dos representantes do cliente, mormente no caso da inclusão de *timbres* em peças processuais, geralmente as marcas dividem espaço no cabeçalho da petição. Essa informação é importante para esclarecer que o serviço prestado no contrato de parceria é um nome próprio de cada sociedade.

23. Em relação a despachos, participação de reuniões com autoridades, ou sustentações orais, a mera apresentação de substabelecimento com reservas já é o suficiente para a atuação em conjunto, sem que isso signifique, de forma alguma, subcontratação.

24. Os contratos de parceria são regulamentados de forma suscinta pelo Provimento da OAB nº 204/2021, que dispõe:

Art. 3º É legítima a contratação de diversos advogados ou de distintas sociedades de advogados para atuação consultiva ou litigiosa sobre o mesmo objeto, aplicando-se, nesse caso, todas as obrigações previstas neste provimento.

(...)

Art. 9º No caso de recebimento de honorários advocatícios representativos de remuneração pela orientação de outro advogado ou sociedade de advogados para atuação em favor do cliente, a comprovação deverá ser feita por meio da apresentação do contrato de parceria entre o advogado ou sociedade de advogados indicante e o advogado ou sociedade de advogados indicada, onde deverão constar:

- a) O valor total da remuneração do advogado ou sociedade de advogados indicante, em razão da indicação;
- b) O valor do contrato de origem firmado pelo advogado ou sociedade de advogados com o cliente indicado;
- c) A especificação dos trabalhos a serem desenvolvidos pelo advogado ou sociedade de advogados ao cliente indicado; e
- d) As condições de recebimento dos honorários.

25. Como o contrato de parceria é regido pela liberdade contratual e pelas normas gerais dos contratos empresariais, a regulamentação da OAB é voltada basicamente para a repartição dos honorários entre as firmas parceiras.

26. Não são raras as situações em que os honorários, sejam sucumbenciais ou contratuais, são depositados na conta de um escritório, que deve reter apenas a parcela correspondente à remuneração de seus serviços e repassar o resto do seu montante para os parceiros.

27. Cada sociedade deve emitir a sua própria nota fiscal em nome do cliente referente a sua parte dos honorários e o escritório que faz a repartição dos valores deve fazer a devida contabilização desse fluxo financeiro em sua conta.

28. Há um mal costume, todavia, que o escritório parceiro deixe de formalizar a sua relação contratual com o cliente ou que o escritório contratado deixe de realizar um aditivo para reduzir os honorários contratuais originalmente previstos a ele. A parceria muitas vezes fica delimitada ao acordo de atuação conjunta e divisão dos honorários, muito devido à relação de confiança entre as partes.

29. A formalização da parceria deveria ser seguida da regularização e formalização dos contratos de honorários com o cliente. Eventual ausência, todavia, não representa a contratação de prestação de serviço de um escritório com outro, muito menos que os valores de um escritório que ingressam em uma firma parceira sejam receitas que devam ser oferecidas à tributação.

30. Nesse sentido, o legislador federal tomou o cuidado de incluir no art. 15, do Estatuto da Advocacia, o seguinte parágrafo: *A sociedade de advogados e a sociedade unipessoal de advocacia deverão recolher seus tributos sobre a parcela da receita que efetivamente lhes couber, com a exclusão da receita que for transferida a outros advogados ou a sociedades que atuem em forma de parceria para o atendimento do cliente.*

III - EXAME DA JURIDICIDADE DAS RAZÕES APRESENTAS PARA O VETO PRESIDENCIAL

31. Advirta-se, preliminarmente, que neste tópico, vamos procurar ser o mais sinótico e objetivo possível, tendo em vista que o escopo deste Parecer é de simplesmente, oferecer aos Excelentíssimos Senhores Parlamentares subsídios jurídicos para o exame do voto do Excelentíssimo Senhor Presidente da República ao preceptivo do Projeto de Lei nº 5.284/2020, que incluiu o § 9º ao artigo 15 da Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994 (Estatuto da Advocacia).

32. A Constituição Federal, de 1988, no seu artigo 153, *caput*, inciso III, atribui competência à União para instituir o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, sendo que o § 1º do artigo 145 da mesma Carta Política, ampara o mínimo existencial da pessoa física ou o necessário para sobrevivência da pessoa jurídica, de modo que o imposto sobre a renda e proventos deve ter caráter pessoal e deverá ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte.

33. Indubitavelmente, a expressão *renda e proventos de qualquer natureza* restringe a moldura do que se pode ser tributado a título de imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e o que pode ser entendido desses termos.

34. Em verdade, é possível deduzir que a Constituição Brasileira, promulgada em 5 de outubro de 1988, adotou como conceito de renda e de proventos de qualquer natureza as definições das redações vigentes, até essa data, do artigo 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), diploma legal recebido pela Lei Maior com o *status* de lei complementar nacional (CF, art. 146, *caput*, III, *a*; ADCT da CF, art. 34, § 5º).

35. Disso decorre que o legislador infraconstitucional não tem a liberdade de extrapolar os conceitos de renda e de proventos de qualquer natureza definidos pelo *caput* do artigo 43 do CTN e adotados pela Constituição da República de 1988.

36. Se assim não fosse, se pudesse o legislador infraconstitucional, por exemplo, definir como renda aquilo que é uma receita (as palavras renda e receita não se confundem, representam realidades econômicas e jurídicas bem diferentes) ou mero ingresso (simples entrada provisória de recursos que não se integra definitivamente no patrimônio do contribuinte, sendo logo distribuído para o seu verdadeiro titular) ou

mesmo uma despesa (gasto realizado pelo contribuinte para obtenção da renda ou dos proventos), estaria destruída toda a distribuição constitucional de competência tributária.

37. A esse respeito, traga-se à colação o percutiente magistério do ministro do Supremo Tribunal Federal Luiz Gallotti, no trecho do voto emanado por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 71.758³, lastreado no preceptivo do artigo 110 do Código Tributário Nacional – CTN⁴, em que espanca o descabimento de ficções jurídicas para a definição de termos, que a Constituição Federal utilizou, para delimitar a poder do Estado: *se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.*

38. Assim, é que o *caput* do artigo 43 do CTN define *renda* como a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica com acréscimo patrimonial do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e, proventos de qualquer natureza como a disponibilidade econômica ou jurídica de outros acréscimos patrimoniais não compreendidos como renda, ou seja, que não sejam produtos do capital nem do trabalho nem da combinação de ambos, como exemplo, os proventos da aposentadoria e pensão, os rendimentos obtidos ilicitamente.

39. Insta ressaltar que sem acréscimo patrimonial, auferido em um determinado período, não há de se falar de renda nem de proventos, pois o Estatuto Político, de 1988, acolheu, explicitamente, o conceito de renda e de proventos como acréscimo.

40. Portanto, é razoável inferir que a norma vetada do § 9º do artigo 15, em baila, em verdade, trata de esclarecimento ou interpretação legal acerca de não-incidência, ao invés de que qualquer espécie de benefício fiscal⁵.

³ STF-Pleno. RE 71.758/GB, rel. min. Thompson Flores, in RTJ vol. 66-I, p. 165.

⁴ Lei nº 5.172, de 25/10/1966 – CTN. “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.”

⁵ Hodernamente, esta exegese jurídica é unânime na doutrina pátria, cabendo conferir, apenas a título ilustrativo, as seguintes corroborações: MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de direito tributário*, 38 edição, São Paulo: Malheiros, 2017, p. 320 a 333; PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais* (e-book), 11 edição, São Paulo: Saraiva, 2018, p. 65 a 114; PAULSEN. Leandro. *Curso de direito tributário completo* (e-book),

41. Pensar o contrário, seria autorizar um indevido *bis in idem*, sem autorização constitucional nem legal, posto que o mesmo fato signo presuntivo de riqueza, de capacidade contributiva, vale explicitar, seria tolerar que a mesma receita ou o mesmo valor fosse tributado pelo imposto de renda, pela contribuição social sobre o lucro líquido e pelo imposto sobre serviços e também pelas contribuições PIS/Cofins duas vezes, uma incidindo sobre o total que havia entrado ou ingressado nos cofres da sociedade de advocacia originariamente contratada pelo cliente, nesse total incluso a quantia imediatamente transferida, e a outra vez, referente justamente a mesma parcela transferida para advogado ou para outra sociedade de advocacia parceira.

42. Vale avivar que, além de a Constituição Federal não admitir *bis in idem* de tributos, no seu artigo 154, inciso I, e no seu artigo 195, § 4º, permite o uso pela União de sua competência residual, desde que o imposto ou contribuição para a seguridade social novos sejam instituídos por lei complementar, tenham fato gerador e base de cálculos diferentes dos impostos e das contribuições para a seguridade social já discriminados pela Constituição e sejam não-cumulativos, exigências não atendidas.

43. É certo que o artigo 44 do CTN dispõe que a base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas pode ser o montante real (que é a regra, com base no confronto das receitas menos os custos e as despesas), presumido (dentro de determinado montante, quando escolhido esse sistema pelo contribuinte tendo como base a receita bruta e no caso da adoção do Simples Nacional, sendo uma opção do contribuinte, não pode ser imposta a ele) e arbitrado (quando há impossibilidade de tributação com supedâneo montante real ou presumido).

44. Em relação às pessoas físicas, a quem também é exigida a observância do mínimo existencial e do acréscimo patrimonial, o imposto sobre renda e proventos passou, praticamente, a incidir sobre o rendimento bruto com os abatimentos e deduções permitidas por lei.

45. Cumpre reconhecer que, embora traga simplificação da sistemática do tributo, a incidência do imposto sobre a renda com base no lucro presumido (receita bruta) ou

9ª edição, São Paulo: Saraiva, 2018, posições 7341 a 7631; DERZI, Misabel. *Os conceitos de renda e patrimônio*. Belo Horizonte. Del Rey, 1992.

do rendimento bruto, praticamente, elimina a exigência constitucional do caráter pessoal desse imposto (CF, art. 145, § 1º).

46. Consoante o magistério de Hugo de Brito Machado⁶, *in verbis*:

A rigor, na definição da base de cálculo do imposto de renda pela legislação ordinária, podem ser constatadas diversas violações da Constituição, posto que levam à incidência do imposto sobre algo que não é renda. Por outro lado, o próprio sistema do qual decorre o pagamento do imposto na fonte em valor superior ao devido na declaração de ajuste anual [ou periódico] de ajuste também fere a Constituição Federal, pois termina sendo uma forma oblíqua de instituir empréstimo compulsório [fora das exigências constitucionais - CF, art. 148].

47. Destarte, o preceptivo § 9º do art. 15, em baila, pretende apenas e tão somente trazer uma interpretação legal de não incidência em relação ao valor transferido para o parceiro, seu real titular, obstando o indevido *bis in idem*, ou seja, a tributação em duplicidade da mesma quantia pelo imposto sobre renda, pelas contribuições CSLL, PIS/Cofins e pelo imposto sobre serviços.

48. Ademais, a jurisprudência de nossa Excelsa Corte Constitucional se consolidou no sentido de que não se pode ser considerada como receita bruta aquilo que sequer pode ser tida por receita, ou seja, a mera entrada ou o simples ingresso de recursos no cofre do primeiro contribuinte, para, em seguida ou imediatamente depois, ser transferido para o verdadeiro titular dessas quantias – o outro ou segundo contribuinte, que apenas transitou na contabilidade desse primeiro contribuinte.

49. A propósito, traga-se à colação a tese do tema nº 69 da Repercussão Geral do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR⁷ no sentido de que o ICMS, cobrado ou retido, não compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins, justamente por representar mero ingresso ou simples entrada provisória de dinheiro na contabilidade do contribuinte, não podendo o respectivo valor ser considerado receita ou não podendo compor o faturamento do contribuinte, já que o correspondente recurso tem como verdadeiro titular o Estado-Membro.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Opus citatum*, p. 327.

⁷ BRASIL, STF-Pleno. Acórdão integral dos Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário nº 574.706/PR RG, publicado na íntegra na “Revista Fórum de Direito Tributário” nº 116, SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (diretor científico), Belo Horizonte: Editora Fórum, março e abril de 2022, p. 201 a 276.

50. *Mutatis mutandis*, o Respeitável *Decisum* do Excelso Supremo Tribunal Federal (STF), que possui efeitos *erga omnes* e vinculante, aplica-se perfeitamente ao preceptivo, em análise, do § 9º do artigo 15 do Estatuto da Advocacia, equivocadamente vetado.

51. Só por este *Decisum*, está demonstrado que a vedação deste preceito do § 9º do artigo 15 vai de encontro à jurisprudência do STF, não sendo, mesmo com o mal fundamentado voto, juridicamente cabível a cobrança duas vezes do mesmo valor, ou seja, não há juridicidade na cobrança do PIS e da Cofins da mesma quantia tanto do escritório advocatício com contrato com o cliente, quanto do advogado, parecerista ou outra sociedade de advocacia parceiros daquele, quando, em relação ao escritório contratado pelo cliente, esse valor, que meramente trafega por sua contabilidade para logo ser transferido para o terceiro parceiro sequer é uma receita, mas mera entrada ou simples ingresso de recursos.

52. Além da formalização contratual entre um escritório da advocacia e terceiros, advogado, parecerista ou outro escritório, é o próprio dispositivo vetado (art. 15, § 9º, do Estatuto da Advocacia, criado pelo Projeto de Lei nº 5.284/2020) que estabelece que a parte desse ingresso ou essa entrada provisória, a ser, em seguida, transferida para o parceiro, real titular desse dinheiro, não configura receita, não podendo compor a receita bruta, da pessoa jurídica que recebera a totalidade dos honorários acordados com o seu cliente, sendo que, com a anuência do mesmo cliente, parte desses recursos deveria ser depositada na conta do terceiro advogado ou parecerista ou da sociedade de advocacia parceira.

53. O que está explicitado acima aplica-se, perfeitamente, à contribuição para o custeio da seguridade social sobre o lucro das pessoas jurídicas (CF, art. 195, *caput*, inciso I, alínea c (redação dada pela EC nº20, de 1998), instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que no seu artigo 2º estatui que a base de cálculo da Contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas - CSLL - é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

54. A norma, em análise, não é vinculante para o imposto municipal e distrital sobre serviços de qualquer natureza, servindo, apenas, como vetor interpretativo das normas dos municípios e do Distrito Federal sobre a incidência do ISSQN.

55. De modo que poderia ser aplicável o mesmo raciocínio interpretativo do dispositivo legal federal, se não tivesse sido vetado, isto em relação a injuridicidade de incidência em duplicitade do imposto sobre serviços de qualquer natureza, pois representaria tributar, com indevido *bis in idem*, ou seja, duas vezes, o valor do serviço prestado, uma vez sobre a totalidade do valor do serviço prestado pelo escritório contratado pelo cliente, nesse valor sendo incluso, provisoriamente, o valor que logo após o recebimento foi transferido para o terceiro parceiro deste escritório, tributando-se, novamente, com o valor da mesma parcela transferida o serviço prestado pelo parceiro.

56. A Constituição Federal confere competência aos municípios e ao Distrito Federal para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISSQN - (CF, art. 156, *caput*, III; c/c art. 147), já o *caput* do artigo 1º, da Lei Complementar nº 116, de 31 de junho de 2003, em obediência ao artigo 146, *caput*, III, *a*, da Lei Maior, reza que tal imposto tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa (advocacia, item 17.14), ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

57. Por sua vez, o *caput* do artigo 7º da Lei complementar nº 116/2003 dispõe que *a base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço*.

58. Ora, não há autorização constitucional ou legal para que seja cobrado duas vezes o ISSQN pelo mesmo serviço prestado, uma vez pelo total recebido, pela parte da sociedade de advogados originariamente contratada, inclusa a parte transferida para o seu real titular, e a outra vez, pelo advogado, parecerista ou outro escritório parceiro, referente ao recebimento da parte deste nos honorários.

59. A seu turno, os preceptivos constitucionais do artigo 195, *caput*, inciso I, alínea *b* (com redação dada pela EC nº 20, de 1998), c/c o artigo 149, § 2º, inciso III, alínea *b* (incluso pela EC nº 33, de 2001), e do artigo 239 autorizam o *bis in idem* de a União a exigir contribuições para o financiamento da seguridade social sobre a receita bruta ou faturamento, que são a contribuição para o financiamento da seguridade social - Cofins (LC nº 70/1991 e legislação posterior) - e o PIS (LC nº 7, de 1970, recebida pela CF/1988 com a hierarquia de lei ordinária e legislação posterior) - programa de integração social – PIS.

60. A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que instituiu o regime não-cumulativo do PIS/Pasep, e a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que instituiu o regime não-cumulativo da Cofins⁸, quando já vigente a alteração dada pela EC nº 20/1998, determinaram, em harmonia com a norma constitucional vigente do art. 195, *caput*, inc. I, alínea *b*, a incidência, sobre as empresas do regime da não-cumulatividade, das contribuições sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, isto é, sobre a *receita bruta* (Lei 10.637/2002, art. 1º; Lei 19.833/2003, art. 1º, art. 12 do Decreto-Lei 1.598/1977), que revelem capacidade contributiva, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo esse total de receitas as receitas brutas das venda de bens e serviços, o resultado auferido nas operações de conta alheia, outras receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, espelhando capacidade contributiva, inclusive as receitas accidentais, excluídos as ressalvas legais e, naturalmente, aquilo que não é receita, mas simples ingresso ou entrada, que não representa um signo presuntivo de capacidade contributiva.

61. A seu turno, a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, a par de alterar a Lei nº 9.718/1998, a Lei nº 10.637/2002 e a Lei nº 10.833/2003 e o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, no seu art. 52, estabeleceu, para as empresas não submetidas à técnica da não-cumulatividade, a incidência das contribuições PIS/Pasep e Confins sob o faturamento das pessoas jurídicas de direito privado, continuando a equiparar faturamento com receita bruta, ressalvadas as receitas accidentais, compreendida, então, esta receita bruta como o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços em geral, o resultado auferido nas operações de conta alheia e, também, outras receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica, desde que espelhem capacidade contributiva.

62. Assim, o artigo 52 da Lei nº 12.973/2014 alterou a redação do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, dispondo que o faturamento das contribuições sob o regime cumulativo para o PIS/Pasep e a da Cofins compreende a receita bruta de que trata o artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, tendo, entretanto, tal legislação

⁸ Cf. alterações promovidas pelos arts. 53 e 54 da Lei 12.973/2014 a dispositivos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam respectivamente das contribuições para PIS/Pasep e Cofins do regime não-cumulativo.

infraconstitucional ido menos do que a EC 20/1988 havia autorizado para receita ou receita bruta, de modo que continuou não prevendo a configuração de receitas accidentais (rendimentos de aplicações financeiras, venda do ativo fixo ou permanente, aluguéis de imóveis, não sendo a empresa imobiliária) como parcela da receita bruta tributável.

63. Assim, para além da definição de receita bruta para fins do imposto de renda da pessoa jurídica, para fins, também, das contribuições cumulativas para o PIS/Pasep e da Cofins, o artigo 12, *caput*, incisos I ao IV, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com redação dada pela Lei nº 12.973/2014 (artigo 208 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 – RIR/2018), equipara o vocábulo faturamento com a expressão receita bruta, embora, repise-se, tradicionalmente existiam duas grandezas diferentes, mas, de qualquer forma, a nova redação da alínea *b* do inciso I, do artigo 195 da Lei Suprema (EC 20/1998) ampliou a competência de a União instituir contribuições para a seguridade social das empresas tanto sobre o faturamento quanto sobre a receita. Transcreva-se o art. 12 do DL nº 1.598/1977, *in verbis*:

Art. 12. A receita bruta compreende: I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - o preço da prestação de serviços em geral; III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

64. Não obstante, como Leandro Paulsen adverte, com pontuais complementações que inclui em negrito:

Não se pode interpretar ampliações dos conceitos de faturamento, compreendido como receita bruta, de modo a que alcance rubrica que, em verdade não revelam qualquer capacidade contributiva.

Efetivamente, embora o conceito de receita seja mais largo do que o de faturamento, nem todo ingresso ou lançamento contábil a crédito constitui ingresso patrimonial. A análise da amplitude da base econômica “receita” precisa ser analisada sob a perspectiva dos princípios constitucionais, dentro os quais o do não confisco e o da isonomia [como também, os princípios do art. 5º, LIV, da CF, da razoabilidade e da proporcionalidade].

Nem tudo o que contabilmente seja considerado como receita poderá, tão só por isso, ser considerado como receita bruta para fins de incidência de multas. Tampouco é dado à SRF ampliar por atos normativos o que se deva considerar como tal. A receita, para ser tributada, deve constituir riqueza reveladora de capacidade contributiva e patrimonialidade.

[...]

Do mesmo modo, não pode o legislador [muito menos a autoridade administrativa] fazer incidir contribuição sobre indenizações⁹ ou resarcimentos e recuperações de custos tributários¹⁰. Assim, na repetição de indébito tributário, não incide Cofins¹¹. Do mesmo modo, não incide Cofins sobre os créditos de ICMS, IPI, PIS e Cofins que evitam a cumulatividade de tais tributos; a sua utilização em compensação com tributo devido, o seu ressarcimento em dinheiro pelo Fisco ou mesmo o ingresso decorrente da cessão a terceiro não integram a base de cálculo das contribuições sobre a receita. Também não poderá incidir sobre créditos presumidos do IPI, de que trata a Lei nº 9.363/96, que visam a compensar o PIS e a Cofins suportados de fato pelo exportador quando da aquisição de produtos¹².

Também não é dado ao legislador tributar todo e qualquer ingresso nas contas do contribuinte como se faturamento fossem, na medida em que eventualmente podem configurar ingressos em nome de terceiros.

Aliás a Lei nº 9.718/98, em seu art. 3º, § 2º, III, chegou a determinar a exclusão da base de cálculo da Cofins e do PIS, dos valores que, computados como receita, tivessem sido transferidos para outra pessoa jurídica. Ocorre que o dispositivo remetia a normas regulamentares que jamais foram editadas, restando, posteriormente, revogado pela MP nº 2.158-35/2001, tornada permanente por força da EC nº 32/2001, Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza manifestaram-se, então, no sentido de que o referido inciso III constituía simples explicitação dos parâmetros constitucionais para a incidência de contribuições¹³.

[...]

Hoje, com a Lei nº 12.937/2014, resta claro que, quanto às operações em conta alheia, só incide sobre o resultado¹⁴.

⁹ Cf. a esse respeito, SEHN, Solon. Não-incidência de PIS/Pasep e da Cofins sobre reembolsos e indenizações, in “Revista Dialética de Direito Tributário” - RDDT - nº 162, São Paulo: Ed. Dialética, março de 2009, p. 58 a 69.

¹⁰ Cf. MINATEL, José Antônio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*, revista do MP, 2005, p. 218 a 259.

¹¹ Cf. IN SRF 25/2003: Art. 2º *Não há incidência da [...] Cofins e do PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente*.

¹² Nesse sentido, cf. Acórdão do STJ-2ª Turma, do REsp nº 1.003.029/RS, rel. min. Castro Meira, agosto/2008.

¹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. *Exclusão das receitas de terceiros da base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins devidas pelo contribuinte. Direito que decorre da norma de competência relativa a cada uma dessas contribuições e do princípio da capacidade contributiva. Inconstitucionalidade da MP 2.037 que pretendeu obstá-lo mediante revogação do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei 9.718/98*, in “RDDT” nº 70, São Paulo: Ed. Dialética, julho de 2001, p. 150 a 163.

¹⁴ PAULSEN, Leandro. VELLOSO, Andrei Pitten. *Opus citatum, Contribuições no sistema tributário brasileiro* (e-book), p. 273 a 277.

65. Ressalte-se, a Lei Complementar nº 70/1991, embora não trate de matéria que a Constituição exige lei complementar, sendo, em verdade, lei ordinária¹⁵, fiel à Constituição Federal, afastou, no parágrafo único do seu artigo 2º, a possibilidade de incidir-se, na base de cálculo da COFINS, o valor devido a título do imposto sobre produtos industrializados - IPI - e das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

66. Como já exposto, a mera entrada provisória de dinheiro, simples ingresso de recursos nos cofres de uma empresa, para posterior encaminhamento para o verdadeiro proprietário desse honorário ou desse recurso, sequer é receita, não podendo compor o faturamento ou a receita bruta, ainda que na hipótese da incidência de tributos no regime do Simples Nacional (LC nº 123, de 14 de dezembro de 2006).

67. Por tudo isso, não há de se cogitar de qualquer lesão do artigo 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, nem do artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Tributárias da Constituição da República.

68. Não se pretendeu conceder renúncia de receita alguma, mas apenas e tão somente obstar que a parcela de recursos transferida seja tributada duas vezes sem autorização constitucional nem legal, bem como evitar que seja tributado com imposto de renda, com contribuições para a seguridade social - a CSLL, o PIS e a Cofins - e com o imposto sobre serviços de qualquer natureza aquilo que sequer pode ser tido como receita, posto que trata-se de mera entrada ou simples ingresso de recursos, para a imediata transferência para o verdadeiro proprietário do recurso – o terceiro parceiro.

69. O correto mesmo seria tributar com o imposto de renda, o imposto sobre serviços e as contribuições CSLL, PIS e Cofins apenas a parcela de receita que, realmente, pertence ao escritório de advocacia originariamente contratado pelo cliente. A parte que ingressa provisoriamente na contabilidade desse escritório, para, logo em seguida ser transferida para advogado, parecerista ou outro escritório parceiro deve sofrer por esses parceiros a tributação pelas receitas que lhes foram transferidas e lhes pertencem.

¹⁵ STF-Pleno. ADC nº 1, rel. min. Moreira Alves, in *DJ* de 16/6/1995, p. 18213; STF-Pleno. RE nº 377.457/PR, rel. min. Gilmar Mendes, *DJe*-241, 19/12/2008.

70. Portanto, não sucede, no preceito vetado, concessão de incentivo fiscal sem apresentação de estimativa do impacto orçamentário e financeiro ou medidas compensatórias (art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal; art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000), posto que aqui não há renúncia de receita tributária, mas apenas existe regra evitando o indevido *bis in idem* e a incidência de imposto de renda e contribuições para PIS/Cofins e CSLL sobre aquilo que sequer é uma receita, que não poderia figurar como parte de receita bruta, já que trata de mera entrada ou simples ingressos de recursos no escritório contratado pelo cliente, para depois, após a transferência de parcela de recursos para o parceiro, este deve ser tributado como verdadeiro titular do valor do acréscimo patrimonial ou da receita.

71. O preceptivo vetado, em comento, não deveria ser disciplinado por lei complementar de normas gerais (CF, art. 146, III), posto que as hipóteses de incidência, bases de cálculos e contribuintes dos impostos aqui mencionados estão já suficientemente disciplinados pelos artigos 43 e seguintes do CTN e pelos artigos 1º e seguintes da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, e pela sua lista de serviços anexa, e pelas leis das contribuições sociais CSLL, PIS, Cofins, não havendo, conforme assentada jurisprudência do Guardião Maior da Constituição Federal necessidade de lei complementar para definir fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes das contribuições para a seguridade social.

72. Conforme ponderação de Roque Carrazza¹⁶, a exigência constitucional de lei complementar de normas gerais em matéria tributária (CF, art. 146, III), se interpretada sistematicamente, desautoriza a União a descer a detalhe, isto é, ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política, sob pena de desconjuntar os princípios federativos e de autonomia política dos entes federados.

73. *Ad argumentandum tantum*, mesmo que se considere que o dispositivo vetado disciplina um benefício fiscal ou uma isenção ou redução de base de cálculo, assim mesmo o artigo 150, § 6º. da Lei Maior não exige lei complementar genérica para tal disciplina, mas sim lei ordinária específica, ao dispor que *qualquer subsídio ou*

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, 18 ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 794.

isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.

74. E conforme jurisprudência mansa e pacífica do STF, apenas cabe lei complementar naquelas hipóteses de conteúdos fechados, expressamente elencadas pela Constituição; quando não existe o termo complementar, em geral, essa lei constitucionalmente exigida é ordinária.

75. Destarte, especialmente em relação aos tributos federais (IR, CSLL, Confins, PIS), não há exigência constitucional de lei complementar para a concessão de benefícios fiscais.

76. Ademais, o preceptivo do artigo 5º, inciso XIII, da Lei das Leis dispõe que livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que lei ordinária estabelecer, e o parágrafo único do artigo 170 da mesma Carta Política assegura a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei ordinária.

77. Portanto, é constitucional que a regulamentação de profissões como a da advocacia seja efetuada, inclusive sob algum tributário, por lei ordinária.

78. Outrossim, não há, na norma vetada do artigo 15, § 9º, do Estatuto da Advocacia, violação ao princípio da isonomia em relação a outras categorias profissionais (CF, art. 150, II), já que várias categorias de contribuintes recebem, por normas leis ordinárias específicas, o mesmo tratamento tributário, sem que jamais tivesse havido qualquer alegação de inconstitucionalidade por infundada alegação de descuramento ao princípio da igualdade do tratamento tributário.

79. Destarte, não fere ao princípio isonômico no tratamento tributário norma de lei ordinária estabelecendo que *a sociedade de advogados e a sociedade unipessoal de advocacia deverão recolher seus tributos sobre a parcela da receita que efetivamente lhes couber, com a exclusão da receita que for transferida a outros advogados ou a sociedades que atuem em forma de parceria para o atendimento do cliente.*

80. Aliás, os artigos 14 e 50 da Lei nº 7.739, de 16 de março de 1989, os artigos 30 e 31 da Instrução Normativa da RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, e a Solução de Consulta Cosit nº 116, de 26 de março de 2019, autorizam a exclusão do valor do aluguel recebido a quantia referente à comissão da empresa imobiliária e deduções, quando arcadas exclusivamente pelo proprietário, das quantias relativas a impostos, taxas e emolumentos incidentes sobre o bem que produzir o rendimento, do aluguel pago pela locação do imóvel sublocado; das despesas pagas para cobrança ou recebimento do rendimento e despesa de condomínio.

81. A esse respeito, transcrevam-se, apenas a título ilustrativo as Ementas das seguintes Soluções de Consultas, emanadas pela Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil, em casos semelhantes envolvendo outras categorias econômicas, *in verbis*:

Solução de Consulta nº 239 – Cosit

Data: 16 de maio de 2017

Assunto: Simples Nacional

Ementa: RECEITA BRUTA. BASE DE CÁLCULO. SRERVIÇO DE INTERMEDIAÇÃO DO SERVIÇO DE TÁXI.

A base de cálculo a ser oferecida à tributação, pelas empresas que realizam a intermediação do serviço de táxi (Radiotáxi), é o valor efetivamente recebido por elas pelo serviço de intermediação prestado, desde que não haja qualquer tipo de ingerência da pessoa jurídica intermediadora em relação ao serviço prestado pelo taxista (transporte de passageiros) e que o motorista, autorizado a prestar o serviço de táxi pelo órgão público competente, seja um prestador de serviço autônomo.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 2006, arts. 3º e 18; Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94, de 2011, art. 2º e 16; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12.

Conclusão: a) Os valores depositados pelas operadoras de cartão de crédito/débito na conta das empresas de Rádiotáxi, que realizam a intermediação do serviço de táxi, quando do pagamento das corridas por meio de cartão de crédito/débito, não configuram receita dessas empresas (Radiotáxi), desde que não haja qualquer tipo de ingerência da pessoa jurídica intermediadora em relação ao serviço prestado pelo taxista (transporte de passageiro), e que o motorista, autorizado a prestar o serviço de táxi pelo órgão público competente, seja um prestador de serviço autônomo; e b) Devem ser oferecidos à tributação pela consulente apenas os valores referentes aos percentuais retidos, quando do repasse aos taxistas dos pagamentos de corridas efetuadas por meio de cartão crédito/débito, e não o total dos valores depositados pelas operadoras de cartão em sua conta. Sendo essa, juntamente com a mensalidade fixa paga pelos motoristas autônomos, a receita a ser oferecida à tributação pela consulente [prestadora de serviço de apoio ao transporte por táxi, inclusive centrais de chamada].

Solução de Consulta nº 170 – Cosit

Data: 27 de setembro de 2021

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ementa: BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. PREÇO DO SERVIÇO.

A receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, no caso de prestação de serviços, correspondente ao preço do serviço.

Não se incluem no conceito de renda bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei 1.598, de 1977, os valores que circulam na contabilidade de pessoa jurídica e não lhe pertencem, sendo propriedade e receita bruta de terceiros.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Anexo do Decreto nº 9.580, de 2018, art. 208; e Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 26.

Assunto: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. PREÇO DO SERVIÇO

A receita bruta, para fins do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, combinado com o art. 26 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, no caso de prestação de serviços, corresponde ao preço do serviço.

Não se incluem no conceito de receita bruta de que trata o art. 26 da Instrução Normativa nº 1.700, de 2017, os valores que circulam na contabilidade de pessoa jurídica e não lhe pertencem, sendo propriedade e receita bruta de terceiros.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.689, de 1988, art. 2º; e Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 26.

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. PREÇO DO SERVIÇO.

A receita bruta, para fins do art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.833, de 2003, no caso de prestação de serviços, corresponde ao preço do serviço.

Não se incluem no conceito de receita bruta, para fins do art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.833, de 2003, os valores que circulam na contabilidade de pessoa jurídica e não lhe pertencem, sendo propriedade e receita bruta de terceiros.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 1º; e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

A receita bruta, para fins do art. 1º, § 1º da Lei nº 10.637, de 2002, no caso de prestação de serviços, corresponde o preço do serviço.

Não se incluem no conceito de receita bruta, para fins do art. 1º, § 1º da Lei nº 10.637, de 2002, os valores que circulam na contabilidade de pessoa jurídica e não lhe pertencem, sendo propriedade e receita bruta de terceiros.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 1º; e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12.

Conclusão: A receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, no caso de prestação de serviços, corresponde ao preço do serviço; e para fins do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, da Contribuição Social sobre lucro Líquido, da Cofins e da Contribuição para PIS/Pasep, não se incluem no conceito de receita

bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, os valores que circulam na contabilidade da pessoa jurídica e não lhe pertencem, sendo propriedade e receita bruta de terceiros, titulares da relação jurídica que deu causa à entrada desse recurso.

82. No mesmo sentido interpretativo, é o seguinte “Decisum” unânime da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, *verbis*:

Processo nº 10950.002290/00-51

Recurso nº: 125.329

Matéria: IRPF – EX: 1999

[...]

SESSÃO de: 21 de agosto de 2021

Acórdão nº: 102-44.977

Ementa: IRPF – FATO GERADOR NÃO OCORRIDO – AUSÊNCIA DE DISPONIBILIDADE ECONÔMICA – A posse, seja legítima e ilegítima, de bens de terceiros não gera, por si só, disponibilidade econômica e, em consequência, não se constitui em fato gerador de imposto de renda. Quando o CTN (art. 45) admite seja alcançado pelo imposto de renda o possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou de proventos tributáveis, o faz tão-só, como elucida o art. 2º, § 1º, do RIR/99, para tributar as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor.

83. No mesmo diapasão hermenêutico, são as seguintes Ementas de Acórdãos unânimis do Egrégio Superior Tribunal de Justiça,

STJ-1ª Turma. AgInt no AREsp nº 562.665-ES

Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho

Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISSQN. SERVIÇO DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL, A QUAL INCLUI SERVIÇOS QUE SÃO PRESTADOS POR TERCEIROS. CONCLUSÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM MEDIANTE ANÁLISE DO SUPORTE FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE NESTA VIA EXCEPCIONAL. AGRAVO INTERNO DO MUNICÍPIO DE VITÓRIA/ES A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. Discute-se nos autos se a base de cálculo do ISSQN sobre os serviços de propaganda e publicidade inclui ou não os valores reembolsados a terceiros a título de impressão e produção de materiais de divulgação.

2. Segundo disposto nos arts. 1º e 7º da LC 116/2003, o **ISSQN tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, sendo a base de cálculo o preço do serviço, o qual, à luz dos princípios da capacidade contributiva, da legalidade e da justiça tributária, deve estar vinculado ao ganho financeiro proporcionado pelo serviço prestado.** Precedente: REsp. 1.584.736/SE, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 28.2.2018.

3. Assim, considerando que o fato gerador do ISS é o serviço prestado e concluindo o Tribunal estadual que o valor total da nota fiscal inclui serviços não prestados pela empresa ora recorrida, mas sim por terceiros, não advindo o lucro auferido pela empresa dos serviços prestados por estes terceiros, rever tal assertiva implica o revolvimento do suporte fático-probatório dos autos, o que é vedado em Recurso Especial.

4. Agravo Interno do MUNICÍPIO DE VITÓRIA/ES a que se nega provimento. (DJe 13/6/2019)

STJ-1^a Turma. AgInt no REsp nº 1.821.015-SP

Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho

Ementa: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ISS. EMPRESA GESTORA DE PLANO DE SAÚDE. RETIFICAÇÃO DO VALOR. JULGAMENTO EXTRA PETITA NÃO CONFIGURADO. NÃO OCORRÊNCIA DE NOVO LANÇAMENTO PELO MAGISTRADO. BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. MENSALIDADE PAGA PELOS ASSOCIADOS, DESCONTADAS AS QUANTIAS REPASSADAS AOS TERCEIROS CREDENCIADOS. AGRAVO INTERNO DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO/SP A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

[...]

4. A decisão da Corte paulista não destoa do entendimento sufragado por este Tribunal de que, nos serviços de plano de saúde, a base de cálculo do ISS é o valor líquido recebido, ou seja, o valor bruto pago pelos associados, descontados os pagamentos efetuados aos profissionais credenciados, pois em relação aos serviços prestados por esses profissionais há a incidência do tributo, de modo que **a nova incidência sobre o valor destinado a remunerar tais serviços caracteriza-se como dupla incidência do ISS sobre o preço pago por um mesmo serviço**. Dessa forma, o valor repassado aos profissionais credenciados deve ser excluído da base de cálculo do tributo devido pela empresa gestora.

5. Agravo Interno do MUNICÍPIO DE SÃO PAULO/SP a que se nega provimento. (DJe 29/10/2020). Grifei.

IV – CONCLUSÃO E RESPOSTAS AOS QUESITOS

84. Diante do exposto cabe concluir que nada tem de constitucional o preceptivo do Projeto de Lei nº 5.284/2020, que incluiu o § 9º ao artigo 15 da Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994 (Estatuto da Advocacia), dispondo que *a sociedade de advogados e a sociedade unipessoal de advocacia deverão recolher seus tributos sobre a parcela da receita que efetivamente lhes couber, com a exclusão da receita que for transferida a outros advogados ou a sociedades que atuem em forma de parceria para o atendimento do cliente*, pois a analisada norma apenas busca explicitar situação de não

incidência, como escopo de obstar indevido *bis in idem*, sendo certo que sequer pode ser considerada como receita nem podendo compor a receita bruta a parcela recebida provisoriamente, caracterizando-se como mera entrada ou simples ingresso de dinheiro nos cofres de uma sociedade de advogados ou de uma sociedade unipessoal de advocacia, para, imediatamente, ser transferida para advogados ou a sociedades parceiras, verdadeiros proprietários dessa parcela de honorários transferida.

85. Passamos a responder objetivamente aos quesitos:

a) Com base no dispositivo vetado do Projeto de Lei nº 5.284/2020, que incluiu o § 9º ao art. 15 da Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994 (Estatuto da Advocacia), seria legítimo que a sociedade de advogados recolhesse seus tributos sobre a parcela da receita que lhe coubesse, excluída a parcela de ingresso de dinheiro que for transferida a outros advogados ou a sociedades que atuem em forma de parceria para o atendimento do cliente?

R. Sim, tal regra, equivocadamente, vetada, caracteriza-se, simplesmente, como regra legal interpretativa esclarecedora de não incidência, com o escopo de obstar o indevido *bis in idem* e a incidência tributária de quantia que sequer pode ser classificada como receita, não podendo compor a receita bruta, já que configura mera entrada ou ingresso provisório de recursos, imediatamente transferido para terceiro, o parceiro, verdadeiro titular desse recurso. Este sim deve ser tributado pela parcela dos honorários que lhe pertence.

b) A inclusão do § 9º ao art. 15 do Estatuto da Advocacia proposta pelo Projeto de Lei nº 5.284/2020 deveria se submeter à reserva de lei complementar?

R. Não, pois não há choque no disposto do preceito legal vetado com as pertinentes normas de lei complementares, estando os fatos geradores e as bases de cálculo do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza muito bem definidos, por exemplo, nos arts. 43 e 44 do CTN, não havendo também necessidade de lei complementar para definir fatos geradores e base de cálculos de contribuições para a seguridade social já discriminadas na Constituição da República.

Ademais, mesmo que se considerasse, apenas a título de argumentação, que o caso vertente tratar-se-ia de hipótese de benefício fiscal, o que não acredito que seja o caso, a norma constitucional do § 6º do art. 150 exige apenas lei ordinária.

A propósito, segundo ponderação de Roque Antônio Carrazza, a exigência constitucional de lei complementar de normas gerais em matéria tributária (CF, art. 146, III), se interpretada sistematicamente, desautoriza a União a descer a detalhe, isto é, ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política, sob pena de desconjuntar os princípios federativos e de autonomia política dos entes federados.

Aduza-se que, nos termos do artigo 5º, inciso XIII, da Constituição Federal é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que lei ordinária estabelecer, e o parágrafo único do artigo 170 da mesma Carta Política assegura a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei ordinária.

Portanto, é constitucional que a regulamentação de profissões como a da advocacia seja efetuada por lei ordinária.

c) A inclusão do §9º ao art. 15 do Estatuto da Advocacia proposta pelo Projeto de Lei nº 5.284/2020 enseja tratamento diferenciado entre categorias profissionais?

R. Não, pois conforme demonstram as transcritas manifestações da própria RFB e do Egrégio STJ vários dispositivos legais dirigidas a outras atividades conferem o mesmo tratamento fiscal, com o escopo de evitar incidência em duplicidade do mesmo tributo sobre o mesmo fato ou valor.

A propósito, os artigos 14 e 50 da Lei ordinária federal nº 7.739, de 16 de março de 1989, os artigos 30 e 31 da Instrução Normativa da RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, e a Solução de Consulta Cosit nº 116, de 26 de março de 2019, autorizam, para fins do imposto de renda, a exclusão do valor do aluguel recebido a quantia referente à comissão da empresa imobiliária.

d) A proposta legislativa possui natureza de isenção, exclusão de base de cálculo ou outro benefício fiscal?

R. Não, consoante já explicado na resposta do quesito “a”.

Não sucede, no preceito vetado, concessão de incentivo fiscal sem apresentação de estimativa do impacto orçamentário e financeiro ou medidas compensatórias (art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal; art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000), posto que aqui não há renúncia de receita tributária, mas apenas existe regra evitando o indevido *bis in idem* e a incidência de imposto de renda e contribuições para PIS/Cofins e CSLL sobre aquilo que sequer é uma receita, que não poderia figurar como parte de receita bruta, já que trata de mera entrada ou simples ingressos de recursos no escritório contratado pelo cliente, para depois, após a transferência de parcela de recursos para o parceiro, este ser tributado como verdadeiro titular do valor do acréscimo patrimonial ou da receita.

Este é o nosso Parecer, s. m. j.

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

OAB/DF 11.816

Marcos Joaquim Gonçalves Alves

OAB/DF 20.389, OAB/SP 146.961