

EDUARDO GABRIEL DE LUCAS

**PLANEJAMENTO E ESTRATÉGIA NA CONSTITUIÇÃO DE
SOCIEDADES DE MÉDICOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso LLM em Direito Empresarial, de Pós-Graduação *lato sensu*, Nível de Especialização, da FGV/IDE como pré-requisito para a obtenção do título de Especialista.

Orientador: Rafael Alves de Almeida

CURITIBA – PARANÁ

2019

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

Escola de Direito FGV DIREITO RIO

LLM em Direito Empresarial

Artigo

Planejamento e Estratégia na Constituição de Sociedades de Médicos

Elaborado por Eduardo Gabriel de Lucas

Data: 10/05/19

Coordenador da Pós-graduação Lato Sensu do FGV Law Program – Rafael Alves de Almeida

Escola de Direito FGV DIREITO RIO
LLM em Direito Empresarial

Compromisso de Originalidade

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

Eu, Eduardo Gabriel de Lucas, brasileiro, advogado, na qualidade de aluno(a) do LLM em Direito Empresarial da Escola de Direito FGV DIREITO RIO, declaro para os devidos fins estar apresentando, em anexo, meu Trabalho de Conclusão de Curso, para fins de avaliação, como parte integrante da nota do curso de Pós-graduação lato-sensu, nível especialização da FGV DIREITO RIO e que o mesmo se encontra plenamente em conformidade com os critérios técnicos, acadêmicos e científicos de originalidade.

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

O referido TCC foi elaborado com minhas próprias palavras, ideias, opiniões e juízos de valor, não consistindo, portanto, em PLÁGIO, por não reproduzir, como se meus fossem, pensamentos, ideias e palavras de outra pessoa;

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

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

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

Atesto meu compromisso de não praticar quaisquer atos que possam ser entendidos como plágio na elaboração de meu TCC, razão pela qual declaro ter lido e entendido todo o conteúdo deste compromisso de originalidade e submeto o documento em anexo para apreciação da FGV Direito Rio como fruto de meu exclusivo trabalho.

Data: 10/05/19

Assinatura do Aluno: _____

Nome do Aluno: Eduardo Gabriel de Lucas

Identidade do Aluno: CPF 394.358.378-32

RESUMO

O presente trabalho busca, ainda que de maneira introdutória, tecer comentários sobre a necessidade do planejamento e estratégia na formação das sociedades constituídas por médicos, com o objetivo de despertar um panorama no que concerne aos efeitos que as decisões tomadas na constituição da sociedade podem surtir no futuro. Este estudo apresenta-se relevante, uma vez que o fenômeno da globalização tornou o mercado cada vez mais acirrado e competitivo, levando-se em conta ainda que o setor da saúde brasileira se encontra precário e em muitas ocasiões atrelados ao tradicionalismo inerente à área. Nesse sentido, será proposto um estudo sobre a formação das sociedades de médicos, sendo percorridos os tipos societários convencionalmente adotados e suas particularidades, de natureza empresarial ou não. Por fim, será proposta uma análise de introdução aos regimes tributários aplicáveis às sociedades de médicos, traçando-se uma relação entre as decisões tomadas no início da sociedade e os impactos de eventuais encargos tributários.

Palavras-chave: Sociedades de Médicos; Estratégia e Planejamento; Regimes Tributários; Encargos Tributários.

ABSTRACT

In an introductory way, the present work seeks to give an overview on the need for planning and strategy in the formation of societies constituted by doctors, with the aim of raising a panorama regarding the effects that the decisions taken in the constitution of society can provide in the future. This study is relevant, since the phenomenon of globalization has made the market increasingly fierce and competitive, taking into account that the Brazilian health sector is precarious and, in many cases, linked to the inherent traditionalism of the area. In this sense, a study will be proposed on the formation of medical societies, being followed the corporate types conventionally adopted and their peculiarities, of an entrepreneurial nature or not. Finally, an analysis of the introduction of the tax regimes applicable to medical societies will be proposed, drawing a relation between the decisions taken at the beginning of the company and the impacts of possible tax burdens.

Keywords: Societies of Doctors; Strategy and Planning; Tax Regimes; Tax charges.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
2. SOCIEDADES MÉDICAS	10
2.1. Enquadramento Jurídico Societário.....	12
2.2 Sociedade Empresária.....	13
2.3 Sociedade Simples.....	14
2.4 Sociedades Simples sob a Forma de Limitada	18
2.4.1 Reuniões e Assembleias.....	20
2.4.2 Capital Social	21
2.4.3 Responsabilidade dos Sócios.....	23
2.5 Sociedade Uniprofissional.....	24
2.5 Planejamento Tributário	27
2.5.1 Regimes Tributários.....	28
2.5.2 Incidência do Imposto Sobre Serviços – ISS.....	29
2.5.3 A Incidência do ISS nas Atividades das Sociedades Civis de Médicos.....	30
3. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	33
4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	34

1. INTRODUÇÃO

O atual cenário do Brasil apresenta diversos entraves e mazelas que tornam exaustivas as resoluções dos problemas que o país possui. A morosidade e excesso de rigor burocrático, ou mesmo a elevada carga tributária, impõem a necessidade de utilizar-se de modelos de contratação que fogem das amarras da Consolidação das Leis do Trabalho.

Uma das notórias mazelas neste país é a saúde pública. Neste cenário, faz-se necessária a análise em uma das questões que levam à má percepção da saúde brasileira. Neste caso, os hospitais, sejam públicos, privados ou filantrópicos, são instituições que integram o *front* nesta percepção dos brasileiros em relação à saúde pública, carecem de recursos financeiros, dispendo de estruturas e tecnologias precárias que acabam por ocasionar insatisfação nos profissionais que lá exercem suas funções e principalmente na população que sofre com a falta de um atendimento minimamente digno.

Em pesquisa (DATAFOLHA, 2018) realizada pelo Instituto Datafolha encomendada pelo Conselho Federal de Medicina, divulgada em junho/2018, demonstra que 89% dos brasileiros consideram a saúde no Brasil péssima ou regular. Nesse sentido, verifica-se necessário tecer soluções modernas hábeis a transformar esse cenário.

Outra questão relevante demonstrada pela referida pesquisa, traz que 74% dos brasileiros consideram muito difícil ou difícil obter consultas com médicos especialistas, resta claro que estamos diante de um cenário onde a saúde é reconhecidamente precária e há falta de profissionais médicos para atender a demanda populacional.

Diante disso, a estrutura administrativa de um hospital deve buscar alternativas sólidas e favoráveis para lidar com um orçamento restrito.

Uma das soluções viáveis e práticas, é a contratação de sociedades de médicos, desatrelando-se, portanto, das correntes do tradicionalismo celetário. Este modelo de contratação tende a consolidar uma situação onde ambas as partes satisfazem seus interesses.

De um lado, temos um grupo de profissionais médicos que ao optarem pela constituição de uma sociedade, expandem a sua atuação profissional, podendo integrar o corpo clínico de diversos hospitais, aumentando consideravelmente seus ganhos financeiros. Isto é, adquirindo liberdade no exercício de sua profissão que não é compatível com o regime celetista.

Já no outro lado da ponta, os hospitais que optam por essa modalidade de contratação, reduzem os custos e otimizam os serviços médicos oferecidos, podendo focar seus esforços na gestão administrativa hospitalar, direcionando-se ao desenvolvimento da hotelaria hospitalar.

Ressalte-se que os hospitais em sua grande maioria, tratam-se de hotelarias hospitalares, desenvolvendo um ambiente de qualidade para o seu corpo clínico atuar, focando seus recursos em acomodações e estrutura hospitalar, que certamente ocasionam em uma melhor percepção dos pacientes e usuários.

Essa modernização da encontra seu ponto de partida no crescente aumento da competitividade do mercado da saúde, hospitais públicos, privados ou de entidades beneficentes, tencionam cada vez mais suprir o déficit financeiro que atinge a saúde brasileira de um modo geral, através da atualização de seus processos, utilizando-se do desenvolvimento tecnológico bem como da gestão hospitalar.

Nesse sentido, o presente estudo ganha guarida, vez que trata de um dos tópicos mais relevantes na gestão hospitalar, ou seja, a contratação de um corpo clínico.

Iremos, portanto, propor um estudo sobre a forma de constituição das sociedades de médicos, ressaltando a importância de um planejamento para prevenção e diminuição dos riscos dessa modalidade de sociedade, tecendo comentários desde a sua constituição até eventuais regimes tributários.

A proposta será, portanto, em um primeiro momento, do planejamento e estratégia necessários para constituição de sociedades médicas, em seguida será percorrido o viés estratégico dos regimes tributáveis aplicáveis à estas sociedades, com enfoque na redução da carga tributária.

2. SOCIEDADES MÉDICAS

A globalização trouxe consigo uma acirrada competitividade no mercado. Esta aproximação entre as fronteiras trouxe diversas inovações tecnológicas e processos que obrigou a países emergentes atualizarem seus modelos de mercado para adaptarem-se à este novo contexto.

Esta necessidade de adaptação abriu portas à flexibilização de conceitos antes não previstos na legislação brasileira. Um exemplo disto é a possibilidade da formação de sociedades de profissões regulamentadas, o que não era permitido em tempos de outrora.

A resistência a este modelo de sociedade consistia na ideia de que o exercício de profissões regulamentadas era personalíssimo, sendo inviável que fosse realizada por outro que não fosse o próprio indivíduo (CAVALCANTI, 2014).

O crescimento da competitividade do mercado, aliado à necessidade de expansão da atuação médica, foi determinante para que estes profissionais decidirem unir-se aos colegas com aspirações semelhantes, possibilitando um aumento da abrangência de suas atuações, momento em que passaram a aumentar sua lucratividade.

As sociedades profissionais possuem como escopo primordial a ideia de colaboração, assim como define Jorge Lobo:

“As sociedades profissionais, criadas com fundamento em leis especiais (CCivil, art. 982, caput, *primeira parte*), têm por objeto a colaboração profissional recíproca na prestação de serviços de natureza científica, literária ou artística (v.g., *EOAB, arts. 15 e segs.*)” (LOBO, 2004).

Com efeito, o parágrafo único do artigo 966 do Código Civil assim preleciona:

“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”.

Nesse sentido, temos que um grupo de médicos se reúnem com fins mútuos e recíprocos, para a ampliação do exercício da medicina, com a plena possibilidade de firmarem contratos com diversos estabelecimentos hospitalares, aumentando a sua lucratividade e se afastando o caráter pessoal que um regime celetista iria prever.

A exemplo disto, eis uma situação hipotética, digamos que uma sociedade de médicos com especialização em anestesiologia firma contrato de prestação de serviços com hospital, neste caso o serviço poderá ser realizado por qualquer um dos sócios, que organizando-se entre si, adequam a demanda do hospital às suas agendas, como melhor lhes convém. Neste caso, esta mesma sociedade pode firmar contrato com outros hospitais, ampliando dessa forma sua abrangência da prestação de seus serviços, aumentando sua lucratividade e afastando o caráter personalíssimo, sendo que qualquer um dos integrantes da sociedade podem fazer-se substituir uns pelos outros, da forma como melhor lhes convir, sem sofrer qualquer penalidade do estabelecimento hospitalar.

Atualmente, a maior parte dos médicos no Brasil preferem este modelo de contratação autônoma, às amarras celetistas, vez que as vantagens obtidas são muito maiores do que a falsa segurança amargada pela legislação celetista.

Isto é de fácil visualização eis que o CNES – Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde, divulga os dados dos vínculos dos profissionais médicos alocados em estabelecimentos hospitalares, e o que se verifica é que uma maioria esmagadora possui a vinculação autônoma, sendo raros os casos em que podemos observar um vínculo celetista e tradicional.

O que vemos na realidade, portanto, é que o modelo de contratação autônomo ou via personalidade jurídica, tende a beneficiar tanto a casta de profissionais médicos, bem como os estabelecimentos hospitalares que conseguem aumentar o atendimento da demanda populacional, ocasionando assim uma melhora na percepção geral da saúde brasileira.

Nesse sentido, embora sejam objeto de tópicos individuais adiante, os principais modelos de sociedades adotadas por médicos são:

a) Sociedade Simples Pura: quando formada por dois ou mais médicos com responsabilidade ilimitada, solidária ou subsidiária, a depender do que os integrantes formalizarem no contrato social.

b) Sociedade Simples Limitada: quando formada por dois ou mais médicos, com responsabilidade limitada, neste caso, portanto, limitadas à quota parte do capital integralizado, hipótese em que o patrimônio pessoal dos sócios não é atingido por dívidas da sociedade.

c) Sociedade Empresarial Limitada: quando formada por médicos e profissionais que exercem atividades diversas da medicina.

d) Empresa Individual de Responsabilidade Limitada: quando formada por apenas um profissional médico sem outros sócios, que opta pela constituição de pessoa jurídica para redução da carga tributária que teria como pessoa física.

e) Sociedade Uniprofissional: quando formada por profissionais liberais, como os médicos e advogados, tratando-se de uma derivação da sociedade simples. Um dos principais atrativos deste modelo de sociedade é a tributação em regime especial.

Estes são os principais modelos societários recomendados e que costumeiramente são adotados por médicos, sendo que iremos abordar com maior profundidade nos tópicos que seguirão adiante.

2.1. Enquadramento Jurídico Societário

A formação de sociedades entre profissionais médicos, como já exposto, deve ater-se a um planejamento estratégico e adequado ao serviço que pretendem oferecer, porquanto em sua constituição os sócios encontram-se uníssimos, eventuais diferenças podem vir a surgir e acabam por culminar em estranhamentos e divergências.

Nesse sentido, já tecemos breves comentários sobre os principais modelos de enquadramento jurídico societário que optam os profissionais da medicina, sendo que o estágio inicial é, portanto, definir onde pretendem enquadrar-se, em Sociedade Simples ou a Sociedade Empresária.

Com efeito, Antonio Jacinto Caleiro Palma nos traz um excelente exemplo sobre ambos os modelos de sociedade médica evidenciados:

“De fato, se três médicos, constituem uma pessoa jurídica – clínica – com três sócios, onde os mesmos é que prestarão os serviços médicos, ainda que om colaboradores (funcionários), será uma sociedade simples, limitada, com seu contrato social registrado no Registro Civil de Pessoas Jurídicas. Exemplo: Clínica Ortopédica Paulistana S/S Ltda.

Porém se for constituída uma grande clínica de análises laboratoriais com dois ou mais médicos como sócios, porém com inúmeros colaboradores (funcionários e terceirizados), faturamento relevante, ocupação de área substancial, portanto, com caráter empresarial, estaremos diante de uma “sociedade empresária” que terá seu contrato social registrado na Junta Comercial, e poderá adotar a forma de sociedade limitada ou sociedade por ações. Exemplo: Laboratório Fleury S/A; Clínica de Radiologia Einstein Ltda” (PALMA, 2006).

O enquadramento jurídico adequado em um primeiro momento não se faz algo tão relevante, evidente que na gênese da constituição de uma sociedade todos os participantes se encontram uníssonos, de certo que o otimismo é uma característica da casta empresarial. No entanto, eventuais discordâncias tendem a surgir, o que acaba por comprometer o bom andamento da relação dos sócios, pois no início dificilmente são capazes de enxergar qualquer atrito que possa vir a surgir.

Além disso, a principal consequência do enquadramento societário adequado, é o regime tributário aplicável, de certo que tratando-se de pessoa jurídica, já há uma redução de encargos tributários somente por diferenciarem-se da pessoa física, o enquadramento societário determinará se há qualquer hipótese de tributação privilegiada.

É neste sentido que a importância de um enquadramento jurídico adequado se faz presente, por isto é necessário um cuidado na elaboração do objeto social.

No presente cenário, os profissionais médicos necessitam optar por qual enquadramento jurídico societário constituir. A questão inicial a ser ultrapassada é qual o modelo de negócio que pretendem instituir, ou seja, se o objeto da sociedade será a prestação exclusiva de serviços médicos ou se desejam ampliar a gama de atendimento para serviços correlatos à áreas diferentes da medicina.

O Estudo que se fará adiante, não abordará de forma profunda a sociedade de caráter empresarial, sobretudo pois, quando optam por esta modalidade, afasta-se a personalidade de médico dos sócios, que nesta hipótese tornam-se verdadeiros empreendedores. Ademais, este enquadramento jurídico societário não fará jus aos regimes tributários especiais ao quais podem optar as sociedades simples, que serão objeto de estudo mais à frente.

Necessário, porém, tecer alguns comentários sobre a sociedade empresária, para compreendermos sua estrutura e lógica, bem como o que a torna distante da sociedade simples.

2.2 Sociedade Empresária

A Sociedade Empresária, que está por sua vez alocada no aspecto mercantil, sobretudo que neste caso não apenas são oferecidos os serviços de natureza intelectual e personalíssimos, mas também produtos e serviços complementares, ainda que correlatos ao exercício da medicina. Neste caso, a sociedade que opta por se enquadrar neste modelo oferece diversos

serviços tais como logística hospitalar, análises laboratoriais, ocupando uma parcela mais significativa no mercado.

Com efeito, um médico que possua a intenção de empreender no segmento, com a contratação de mais médicos, disposição de outros serviços, com a gestão empresarial, deve necessariamente formar esta modalidade de sociedade.

Neste sentido, Antonio Jacinto Caleiro Palma nos traz a definição de sociedades empresariais:

“A sociedade empresária é pois aquela, onde duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, exercem conjuntamente atividades econômicas organizadas para a produção (indústria), circulação de bens (comércio) ou serviços em caráter empresarial, e sem personalidade” (PALMA, 2006).

A sociedade empresária, diferentemente da sociedade simples, para formalizar o contrato social, deve proceder seu registro à junta comercial, dada a sua natureza mercantil.

Ressalte-se que as sociedades empresariais são sujeitas aos institutos da falência, recuperação judicial e extrajudicial, disciplinados pela Lei 11.101 de 2005.

Neste cenário, tem-se que o médico se torna um empresário no setor da saúde, ao passo em que administra uma estrutura de natureza comercial, afastando-se da condição de prestador de serviços, como vê-se na hipótese de sociedades simples.

2.3 Sociedade Simples

A sociedade simples ou sociedade civil como era anteriormente conhecida, que se encontra disciplinada pelos artigos 997 e seguintes do Código Civil, define-se, como já anteriormente exposto, como aquela em que determinando indivíduos, com mútuas intenções, reúnem-se como intuito de exercerem seu ofício intelectual, seja de natureza científica, literária ou artística, mesmo que ainda contem com auxiliares ou colaboradores, desde que no exercício dessa modalidade não estejam presentes os elementos empresariais.

Ressalte-se que esta modalidade de sociedade possui diversas vantagens, dentre elas, a que mais se destaca é que, diferentemente das sociedades empresárias, as sociedades simples não se sujeitam ao instituto da falência, bem como fazem jus a regimes tributários privilegiados, como se verá adiante.

Neste caso, a identidade de funções entre os sócios e sua participação concreta no exercício da prestação do serviço deste gênero intelectual é determinante para o enquadramento neste tipo de sociedade, ainda que neste conjunto possuam auxiliares ou colaboradores que os auxiliem.

A constituição deste modelo de sociedade deverá ser formalizada mediante um contrato escrito, particular ou público registrado em cartório civil, no prazo máximo de 30 dias a contar de sua constituição, devendo conter essencialmente o que dita o artigo 997 do Código Civil:

“ Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:
I – nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos sócios, se pessoas naturais, e a firma ou denominação, nacionalidade e sede dos sócios, se jurídicas;
II - denominação, objeto, sede e prazo da sociedade;
III - capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária;
IV - a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la;
V - as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços;
VI - as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições;
VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;
VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais”.

Os integrantes da sociedade devem dispor de atenção especial neste momento, pois é neste estágio em que as questões mais relevantes serão definidas, que irão ditar como futuros eventos irão impactar na relação dos sócios.

Neste cenário serão discutidos entre outros temas, a quota subscrita por cada sócio e a forma como irá integralizá-la, a distribuição dos lucros auferidos, a administração da sociedade, bem como em relação à a responsabilidade, se solidária ou subsidiária dos integrantes da sociedade.

Assim que formalizado o contrato social, salvo quando não há cláusula estipulando outra data, nascem as obrigações e direitos dos sócios, que devem integralizar a quota do capital a qual subscreveu no contrato social, podendo dispor de bens, dinheiro ou, como melhor aplicasse no cenário de profissionais médicos, o serviço. Ressalte-se que este modelo de sociedade, dada a sua natureza não empresarial, é o único que admite o ingresso de sócio somente mediante serviço, ou seja, neste caso a sociedade será integralizada pelo capital de um dos integrantes e pela prestação de serviços do segundo, sendo que ambos irão desenvolver suas atividades técnicas e intelectuais no exercício das atividades da sociedade.

Dessa forma, a depender da responsabilidade de cada sócio que foi definida na formalização do contrato social, ou seja, caso estabeleça-se a solidariedade ou a subsidiariedade, isto ocasionará se tal sociedade será simples pura ou simples sob a forma de limitada.

Na hipótese de responsabilidade limitada, no ato da formalização do contrato social não deverá incluir-se cláusula que determine a responsabilidade subsidiária dos sócios, que neste cenário diante de eventuais dívidas respondem apenas até o limite de sua quota social.

De outro lado, para que a responsabilidade seja ilimitada, deverá incluir-se a referida cláusula de subsidiariedade para que os sócios integrantes respondam por eventuais dívidas e passivos com o seu patrimônio pessoal.

O tipo societário mais comum hoje presente é a sociedade “puramente” simples, que se efetiva somente com o registro em cartório. Em uma sociedade simples pura, constituída por profissionais médicos, o patrimônio pessoal dos sócios somente é atingido por eventuais dívidas, caso forem insuficientes os recursos financeiros que a sociedade dispor, respondem portanto, de forma ilimitada pelos débitos contraídos pela empresa.

No entanto, a fim de afastar esta hipótese, há ainda outra possibilidade, a constituição de uma sociedade simples com efeitos de limitada, que neste caso como a própria terminologia já nos adianta, haverá a limitação da responsabilidade dos sócios que responderão no limite de suas quotas do capital social, porém ainda que evidente, esta regra admite exceções, que serão abordadas adiante.

Ressalte-se, que uma sociedade simples que opte pelos efeitos de limitada, com o intuito de fazer jus à regimes de tributação, fará jus à regimes de tributação diferenciada, dessa forma tornando-se alvo do Fisco, que enxergará a situação como uma tentativa de furtar-se dos tributos devidos. Além disso, como vê-se dos seguintes entendimentos jurisprudenciais, há necessidade de um olhar muito dedicado na constituição dessa modalidade de sociedade, principalmente em razão da pouca segurança jurídica, haja vista a divergência de nossos tribunais, veja-se:

“ APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. SERVIÇOS MÉDICOS. TRIBUTAÇÃO PRIVILEGIADA. SOCIEDADE LIMITADA. 1. Para fazer jus ao recolhimento do ISS na forma privilegiada, mister se faz que a sociedade seja uniprofissional e a atividade integre o rol legal. Inteligência do art. 9º, § 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68 2. O fato de a sociedade simples constituir-se na forma limitada, não configura sua exclusão do rol daquelas que detêm o direito à tributação privilegiada. 3. No caso, encontram-se preenchidos os requisitos

para o tratamento tributário diferenciado, porquanto a apelada exerce a atividade de prestação de serviços profissionais por meio do atendimento médico realizado diretamente pelos sócios. RECURSO DESPROVIDO” (1).

“ APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA COM PEDIDO DE DEPÓSITO JUDICIAL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. SOCIEDADE SIMPLES DE MÉDICOS CONSTITUÍDA SOB A FORMA DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. PRETENSÃO AO BENEFÍCIO DA TRIBUTAÇÃO FIXA, NOS TERMOS DO § 3º DO ART. 9º DO DECRETO-LEI N. 406/1968 – AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS SÓCIOS – NÃO PREENCHIMENTO DE TODOS OS REQUISITOS AUTORIZADORES DO GOZO DA TRIBUTAÇÃO FIXA. PRETENSÃO SUBSIDIÁRIA À APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 3%, CONFORME LEI COMPLEMENTAR 53/90 – DESCABIMENTO. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. A 1ª Seção Cível do STJ já firmou entendimento no sentido de que o benefício da alíquota diferenciada do ISSQN somente pode ser concedido às sociedades simples com responsabilidade pessoal do sócio, hipótese diversa dos autos, em que os sócios da requerente não respondem subsidiariamente pelas obrigações sociais, conforme § 1º da cláusula 5ª do contrato social, razão pela qual não faz jus à tributação fixa. A alíquota de 3% prevista na Lei Complementar n. 53/90, Anexo II, Tabela I, somente se aplica ao profissional autônomo, e não à sociedade uniprofissional” (2).

“ APELAÇÃO CÍVEL – TRIBUTÁRIO – AÇÃO DECLARATÓRIA CUMUADA COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO – PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA – INOCORRÊNCIA – ISSQN – MUNICÍPIO DE DIAMANTINA – SOCIEDADE SIMPLES – SERVIÇOS MÉDICOS – OBJETO E RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS – NATUREZA UNIPROFISSIONAL – FATO GERADOR – DECRETO-LEI 406, DE 1968 – REGIME ESPECIAL – ALÍQUOTA FIXA – SOCIEDADE LIMITADA – IRRELEVÂNCIA – RECURSO PROVIDO. 1. Nos termos do que preceitua artigo 355, I, do Código de Processo Civil é cabível o julgamento antecipado da lide quando a questão de mérito for unicamente de direito, ou, sendo de direito e de fato, não houver necessidade de produzir prova em audiência. 2. Conforme julgados do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o Decreto-Lei 406, de 1968, que estabelece normas gerais e de direito financeiro, aplicáveis ao (ISSQN) e (ICMS), foi recepcionado pela Constituição da República de 1988, e não foi revogado pela Lei Complementar 116, de 2003. 3. Nas sociedades simples, o caráter intelectual, científico, literário ou artístico da atividade econômica impõe a sua exploração de forma pessoal, sendo imprescindível para a sua realização o labor direto dos sócios. 4. Verificada a prestação do serviço pessoalmente pelos sócios, a natureza da sociedade revela-se como de sociedade simples, uniprofissional, sujeitando-se à regra diferenciada de recolhimento do (ISSQN), conforme artigo 9º, do Decreto-Lei 406, de 1968” (3).

¹ Tribunal de Justiça do RS - Apelação Cível nº 70076470004 - 1ª Câmara Cível, Relator Sergio Luiz Grassi Beck, publicado no Diário de Justiça em 09/04/2018.

² Tribunal de Justiça do MS - Apelação Cível nº 08134041920168120001 - 4ª Câmara Cível, Relator Odemilson Roberto Castro Fassa, publicado no Diário de Justiça em 02/08/17.

³ Tribunal de Justiça de MG - Apelação Cível nº 10216170014676003 - 2ª Câmara Cível, Relator Marcelo Rodrigues, publicado no Diário de Justiça em 14/12/2018.

“ APELAÇÃO CÍVEL – AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO – IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN – SOCIEDADE SIMPLES DE MÉDICOS CONSTITUÍDA SOB A FORMA DE RESPONSABILIDADE LIMITADA – OJETIVO SOCIAL – CLÍNICA – CARÁTER EMPRESARIAL EVIDENCIADO – NÃO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS AUTORIZADORES DO GOZO DA TRIBUTAÇÃO FIXA PREVISTA NO § 3º DO ART. 9º DO DECRETO-LEI N. 406/1968 – PEDIDO ALTERNATIVO DE APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 3%, CONFORME LEI COMPLEMENTAR 53/90 – NÃO ACOLHIDO – RECURSO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO I – Não faz jus ao regime tributário diferenciado, previsto no Decreto-Lei n. 406/68 (art. 9º, § 3º), a sociedade formada por médicos constituída sob a modalidade limitada que desempenha atividade empresarial, nela compreendidos os serviços de clínica médica II – A alíquota de 3% prevista na Lei Complementar n. 53/90, Anexo II, Tabela I, somente se aplica ao profissional autônomo, e não à pessoa jurídica da apelante” (4).

Com efeito, embora não exista legislação que proíba a constituição de sociedade simples sob a forma de limitada, é possível notar uma atuação relevante do Fisco, que busca desconsiderar esta modalidade de sociedade, caracterizando-a com atributos empresariais.

Em síntese, feitas estas considerações, temos que uma sociedade simples deve optar pela responsabilidade ilimitada dos sócios, hipótese em que irá tornar-se sociedade simples pura, ou adotar a forma de limitada, ou seja “limitando” a responsabilidade dos sócios à sua quota do capital social.

Sendo assim, para melhor compreendermos os benefícios trazidos pela constituição de uma sociedade simples sob a forma de limitada, faz-se necessário nos aprofundarmos sob as características deste tipo de sociedade, tecendo comentários sob o seu ponto mais controvertido neste cenário, a integralização do capital social e a responsabilidade dos sócios.

2.4 Sociedades Simples sob a Forma de Limitada

As sociedades simples ou empresariais podem adotar a condição de limitada, hipótese em que o patrimônio pessoal dos sócios não será atingido por eventuais dívidas ou passivos, sendo que sua responsabilidade será limitada à sua quota parte do capital social. Essa

⁴ Tribunal de Justiça do MS - Apelação Cível nº 08246351420148120001 - 4ª Câmara Cível, Relator Claudionor Miguel Abss Duarte, publicado no Diário de Justiça em 04/10/17.

modalidade de sociedade, anteriormente denominada de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, encontra guarida nos artigos 1.052 a 1.087 do Código Civil.

Como já abordado anteriormente, as sociedades simples que optam pelo modelo de responsabilidade limitada obtém esta vantagem de resguardar o patrimônio pessoal dos sócios, no entanto seu direito aos regimes de tributação especiais será objeto alvo do Fisco.

Sobre o conceito de sociedades empresárias limitadas e sociedades simples constituídas sob a forma de limitada, explica Jorge Lobo:

“Sociedade limitada é a constituída por pessoas físicas e/ou jurídicas com igualdade de direitos, sob uma firma social ou denominação, para o exercício de atividade econômica de produção ou circulação de bens ou de serviços, que tem o capital dividido em quotas, de igual ou diferentes espécies, de igual ou desigual valor nominal, obrigando-se os sócios pelo pagamento do valor das quotas subscritas ou adquiridas, todos respondendo solidariamente pela integralização do capital social” (LOBO, 2004).

A constituição de uma sociedade limitada se dá com a formalização de contrato escrito público ou privado, como depreende-se dos artigos 981, 997 e 1.054 do Código Civil, sendo que este instrumento será assinado por todos os sócios na presença de duas testemunhas.

Inobstante já exposto anteriormente, frise-se que a constituição de sociedade empresarial limitada deverá ser registrada na junta comercial que se localize sua sede, enquanto a sociedade simples limitada deverá requerer o registro no cartório civil de pessoas jurídicas.

Ressalte-se que em ambos os casos esse registro deverá ocorrer no prazo de 30 dias contado da data em que tenha sido assinado o ato constitutivo, conforme dita a inteligência dos artigos 1.150 e 998 cominado com o artigo 1.150, todos do Código Civil.

Ressalte-se que eventual desrespeito ao prazo que determina a legislação importará na responsabilização por perdas e danos. Sendo que após tais formalidades se estabelece o início da personalidade jurídica, gerando direitos e deveres entre os sócios e para com terceiros

Até aqui, veja-se que o modelo de constituição se assemelha à constituição de uma sociedade simples, porém, a três principais diferenças que são, a obrigatoriedade de que as reuniões e assembleias de sócios sejam lavradas em ata, a integralização do capital social e a responsabilidade dos sócios, que serão abordadas a seguir.

2.4.1 Reuniões e Assembleias

A partir do momento em que uma sociedade adquire sua personalidade jurídica, passa a fazer valer sua relação entre os sócios e para com terceiros. Nesse sentido, vale dizer, diversas das tomadas de decisão e demais deliberações, geralmente não necessitam de formalidades legais. No entanto, em razão da lei ou do contrato entre os sócios, algumas deliberações devem obrigatoriamente ser realizadas em reunião ou em assembleia.

Exemplo disto, traz o artigo 1.071 do Código Civil, quando expressamente elenca diversas ações que dependem da deliberação dos sócios, veja-se:

“Art. 1.071. Dependem da deliberação dos sócios, além de outras matérias indicadas na lei ou no contrato:

I – a aprovação das contas da administração;

II – a designação dos administradores, quando feita em ato separado;

III – a destituição dos administradores;

IV – o modo de sua remuneração, quando não estabelecidos no contrato;

V – a modificação do contrato social;

VI – a incorporação, a fusão e a dissolução da sociedade, ou a cessação do estado de liquidação;

VII – a nomeação e destituição dos liquidantes e o julgamento de suas contas;

VIII – o pedido de concordata” (BRASIL, Código Civil, 2002).

Ressalte-se, que em conformidade com o artigo 1.072 do Código Civil, bem como as lições de (PALMA, 2006), verifica-se que para as sociedades limitadas que possuam até 10 sócios – que diga-se de passagem compreendem a grande maioria, desde que previsto no contrato social, a assembleia ou reunião são dispensáveis, podendo fazer ser substituídas por documento assinado pelos sócios que contemple todas as deliberações ou decisões do dia.

As sociedades que possuem mais de 10 sócios, devem obrigatoriamente realizar uma assembleia anual, que versará sobre os itens elencados no já mencionado artigo 1.071 do Código Civil, dos quais destaque-se o inciso I, ou seja, a aprovação das contas da administração, que deverá ser aprovada pela maioria dos sócios presentes.

Em relação ao *quórum*, o artigo 1.076 do Código Civil, prevê especialmente para os itens dos incisos V (modificação do contrato social) e VI (incorporação, fusão ou dissolução da sociedade e cessação do estado de liquidação) o *quorum* especial de três quartos (75%), já para

os incisos II (designação dos administradores), III (destituição dos administradores), IV (modelo de remuneração) e VIII (pedido de concordata) o *quorum* especial de mais da metade do capital social, no que pertine às demais deliberações, pelos votos da maioria presente, vejamos:

“ Art. 1.076. Ressalvado o disposto no art. 1.061, as deliberações dos sócios serão tomadas:

I – pelos voto correspondentes, no mínimo, a três quartos do capital social, nos casos previsto no incisos V e VI do art. 1.071;

II – pelos votos correspondentes a mais da metade do capital social, nos casos previstos nos incisos II, III, IV e VIII do art. 1.071” (BRASIL, Código Civil, 2002).

Em sua grande maioria, as sociedades de médicos que adotam a modalidade de simples sob a forma de limitada, dificilmente ultrapassam a marca de dez sócios, no entanto, importante termos em mente, que no transcorrer de sua trajetória, podem haver mudanças no quadro societário, seja por cessão, transferência de quotas ou a entrada de novos sócios. Ressalte-se que nesta última hipótese haverá acréscimo no capital social, que ocasionam em alterações no contrato da sociedade.

2.4.2 Capital Social

Em conformidade com o que já foi exposto, tratando-se de uma sociedade limitada, cada sócio responderá somente ao teto do valor de suas quotas, no entanto, cabe destacar, que todos respondem de maneira solidária para integralização do capital social. Ou seja, a integralização é incumbência de cada um dos sócios, sabendo disso, é questão primordial que para a formação de uma sociedade os integrantes entendam suas responsabilidades um para com o outro, na medida em que não raras as vezes divergências surgem até mesmo nesta fase tão tenra da sociedade.

Inicialmente, é importante ressaltar que embora a sociedade simples admita que o capital social possa ser integralizado mediante a prestação de serviços, para que adote-se a forma de limitada, o capital social deve necessariamente ser expresso em moeda corrente, portanto não admite-se que sócio apenas pela prestação de serviços, hipótese que verifica-se na sociedade puramente simples, ou uniprofissional, como veremos mais à frente.

O capital social é dividido em quotas, que representam a parcela que cada um dos sócios tem direito, e como já dito, deve ser expresso em moeda corrente. Nesse sentido, temos ainda que os sócios poderão integralizar o capital que subscreveram de maneira igual ou desigual, a depender do que as partes estabeleceram.

A integralização do capital social deverá ser realizada mediante o pagamento em dinheiro ou a disposição de bens móveis ou imóveis.

Ressalte-se que como bem explica (PALMA, 2006), ainda que não seja obrigatória a realização de laudo de avaliação referente aos bens móveis e imóveis, diferentemente do que ocorre no caso das sociedades anônimas, é recomendado que assim o façam, na medida em que os sócios respondem de maneira solidária pelo prazo de 5 anos dos valores estimados aos bens que foram incorporados à sociedade.

Ademais, cumpre destacar que como bem evidencia-se na sociedade simples sob a forma limitada, constituída por médicos, não incidirá o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, segundo a inteligência do § 2º, inciso I da Constituição Federal, veja-se:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

II – transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato generoso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos a sua aquisição;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I – não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil” (BRASIL, Constituição Federal, 1988).

É importante nos atentarmos às delimitações para a integralização do capital social, bem como eventuais imunidades tributárias. Ressalte-se que se torna remisso o sócio que deixar

de cumprir com esta obrigação, sobretudo pois trata-se de uma das principais incumbências para a constituição da sociedade.

Nesta hipótese, os demais sócios poderão mediante via judicial, cobrá-lo a fim de obter o valor restante, poderão cobrá-lo judicialmente, reduzir o percentual de suas quotas ao que no final for integralizado, ou em casos extremos é possível até mesmo expulsar o sócio remisso (COMETTI, 2013).

Diante disso, evidencia-se a necessidade de tomar as devidas precauções para que a sociedade não reste maculada tão logo na sua concepção.

2.4.3 Responsabilidade dos Sócios

Na sociedade limitada, como já exposto, a responsabilidade dos sócios, após realizada a integralização do capital, limita-se ao valor correspondente à suas quotas do capital social, resguardando-se o patrimônio pessoal e particular de cada sócio diante de eventuais dívidas contraídas pela sociedade.

Igualmente, já tratamos que integralização das cotas do capital social é uma das principais obrigações que os sócios assumem na constituição de uma sociedade. No entanto, cabe adentrarmos em alguns tópicos essenciais para a devida compreensão desta matéria.

Nesse sentido, temos a figura do condômino de quotas, que trata da situação onde uma parcela das quotas pertence a mais de um titular, que se tornam coproprietários, respondendo de forma solidária pela respectiva integralização das cotas subscritas do capital social.

Após a integralização do capital social, o patrimônio particular dos sócios encontra-se resguardado perante as dívidas contraídas pela sociedade, no entanto vale dizer, que este instituto possui exceções, com por exemplo, na hipótese em que um dos sócios praticam atos que configurem desvio de poder ou violação ao contrato bem como a lei.

Uma das figuras que melhor representam o cenário onde o patrimônio pessoal e particular de um sócio em uma sociedade sob a forma de limitada, é o princípio da desconsideração da personalidade jurídica.

Este princípio vem sendo utilizado corriqueiramente pelo poder judiciário, sendo que é possível, vale dizer, com certa facilidade, encontrar casos em que sequer são exauridas as

tentativas de liquidação dos bens da sociedade, antes que eventual execução se dirija ao patrimônio particular dos sócios.

O aumento indiscriminado do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, por certo tem suas raízes na falta de razoabilidade que muitas empresas apresentavam, furtando-se do pagamento de débitos fiscais, previdenciários e trabalhistas - é o fenômeno da ação e reação, porém, não é o momento de nos aprofundarmos nestas discussões.

Em conseqüente, temos a responsabilidade do sócio no caso de cessão de quotas, caso em que se torna solidariamente responsável junto ao cessionário pelo período de dois anos a partir da alteração do contrato social, como extrai-se do § único do artigo 1.003 do Código Civil, veja-se:

“Art. 1.003. A cessão total ou parcial de quota, sem a correspondente modificação do contrato social com o consentimento dos demais sócios, não terá eficácia quanto a estes e à sociedade.

Parágrafo único. Até dois anos depois de averbada a modificação do contrato, responde o cedente solidariamente com o cessionário, perante a sociedade e terceiros, pelas obrigações que tinha como sócio” (BRASIL, Código Civil, 2002).

Na hipótese em que o sócio exerça seu direito de retirada bem como do excluído, as suas obrigações perante a integralização cessam a partir do momento em que saem da sociedade (LOBO, 2004).

No caso de falecimento de um dos sócios, a responsabilidade pelas quotas subscritas bem como sobre a integralização do capital, será do espólio do *de cuius*, entretanto, somente até o eventual inventário e partilha de bens (LOBO, 2004).

Realizadas estas ponderações, vale dizer que o modelo de sociedade limitada compreende é adotado pela grande maioria das empresas no Brasil, tendo em vista que neste modelo o patrimônio pessoal dos sócios encontra-se resguardado.

2.5 Sociedade Uniprofissional

Neste momento já nos deparamos com a figura das sociedades empresárias, simples e simples sob a forma de limitada, desse modo, é necessário adentrarmos ao campo da sociedade uniprofissional.

Este modelo de sociedade é interpretado quando uma sociedade simples, ou seja não empresarial, cujos sócios pertencem à mesma categoria profissional, exercendo diretamente os serviços prestados, ainda que contem com o auxílio de terceiros.

Ressalte-se que embora esta sociedade não se encontre devidamente regulamentada, está em trâmite no Senado Federal o Projeto de Lei nº 487 que visa instituir o novo Código Comercial, dispondo a regulamentação das sociedades uniprofissionais, que neste caso define no seu título IV a Sociedade de Profissão Intelectual, no artigo 324, veja-se:

“Art. 324. Sociedade Profissional é a constituída para proporcionar o exercício em comum de profissão intelectual ou regulamentada” (BRASIL, Projeto de Lei do Senado nº 487, de 2013, 2013)

Apenas para complementar a necessidade da regulamentação das sociedades profissionais, vejamos o interessante instituto que esta reforma visa criar.

Com a promulgação do novo código comercial, diversas discussões sobre as sociedades uniprofissionais chegarão ao fim, uma delas é a que é tratada no § 2º do artigo 328 da referida lei:

“Art. 328. Quando constituída a sociedade para o exercício em comum de profissão regulamentada, o sócio que exercer, por meio dela, a profissão compreendida pelo objeto social deve estar habilitado pelo respectivo órgão de controle e fiscalização profissional”.

Até o momento nada que fuja do que já conhecemos, no entanto, veja-se o detalhe que consta no §2º do referido artigo:

“§ 2º. É permitida a participação de sócio investidor, sem a habilitação profissional correspondente ao objeto social, no percentual máximo de 40% (quarenta por cento) dos votos nas deliberações da sociedade”.

Ora, isto vem para mudar drasticamente o norte das sociedades uniprofissionais, uma vez em que se discute a possibilidade do ingresso de um sócio investidor, figura importante do cenário empresarial que vivemos atualmente, já amplamente conhecida do mundo das *Startups*, que encontram ali o impulso necessário para escalar seu modelo de negócios.

Apenas a título de ponderação, seriam imensas as possibilidades visíveis às sociedades de profissionais médicos, que poderiam fugir do modelo tradicional a que estão acostumadas e seguir rumo a um cenário incerto mas muito promissor.

Retornando ao cenário atual, o modelo de sociedade uniprofissional, como temos hoje, ainda é o tipo societário melhor recomendado para médicos. Uma vez que neste caso, embora

afastem-se os benefícios da forma de limitada, tendo em vista que todos os sócios responderiam pessoalmente por eventuais dívidas contraídas pela sociedade, poderiam por exemplo, fazer jus aos regimes especiais de tributação, pois sendo essencialmente sociedades simples, o recolhimento de ISS seria fixo para cada um dos sócios, desde que se afaste o caráter empresarial da sociedade.

No entanto, como vê-se dos seguintes entendimentos jurisprudenciais, há grande discussão no entorno deste regime de tributação especial:

“APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. SERVIÇOS MÉDICOS. TRIBUTAÇÃO PRIVILEGIADA. SOCIEDADE LIMITADA. 1. Para fazer jus ao recolhimento do ISS na forma privilegiada, mister se faz que a sociedade seja uniprofissional e a atividade integre o rol legal. Inteligência do art. 9º, § 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/92 2. O fato de a sociedade simples constituir-se na forma limitada, não configura sua exclusão do rol daquelas que detêm o direito à tributação privilegiada. 3. No caso, encontram-se preenchidos os requisitos par o tratamento tributário diferenciado, porquanto a apelada exerce a atividade de prestação de serviços profissionais por meio de atendimento médico realizado diretamente pelos sócios. RECURSO DESPROVIDO” (5).

“TRIBUTÁRIO – ISS – SOCIEDADE MÉDICA – RESPONSABILIDADE LIMITADA DOS SÓCIOS E DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS – CARACTERÍSTICA DE SOCIEDADE EMPRESÁRIA. 1 – Para que a sociedade limitada seja considerada uniprofissional, sujeitando-se ao benefício fiscal constante dos §§ 1º e 3º, do art. 9, do Decreto-Lei nº 406/68, os serviços devem ser prestados exclusivamente pelos sócios, os quais devem responder de forma ilimitada e não podem distribuir os lucros, uma vez que isto caracterizaria a sociedade como empresária, sendo, portanto, sujeita à tributação do ISS sobre o valor do serviço prestado, e não sobre uma alíquota fixa. 2 – No caso de ser verificada, quando do exame da prova dos autos, que a responsabilidade dos sócios é limitada ao valor do capital social por eles integralizado e que estes distribuem os lucros também na proporção de suas participações societárias, deve o magistrado considerar a sociedade empresária e lhe negar o benefício fiscal constante dos §§ 1º e 3º, do art. 9, do Decreto-Lei n. 406/68. 3 – Recurso de Apelação conhecido e desprovido” (6).

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE DE MÉDICOS SOB A FORMA DE SOCIEDADE LIMITADA. ISSQN. ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI Nº 406/68. O fato de ser adotada a sociedade limitada como o tipo societário não exclui o seu caráter uniprofissional, para fins de recolhimento do ISSQN sob a forma do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68. O que a norma exige não é a responsabilidade ilimitada dos sócios, mas que a prestação dos serviços, que se dá em nome da sociedade, possua caráter pessoal, assumindo os sócios a responsabilização pelo exercício direto de suas atividades. Sociedade de médicos que explora o ofício intelectual de seus sócios, inexistindo elemento

⁵ Tribunal de Justiça do RS – Apelação Cível nº 70076470004 - 1ª Câmara Cível, Relator Sergio Luiz Grassi Beck, publicado no Diário de Justiça em 09/04/18.

⁶ Tribunal de Justiça do RJ – Apelação Cível nº 00941405819998190001 - 12ª Câmara Cível, Relator Antonio Ricardo Binato de Castro, publicado no Diário de Justiça em 06/05/05.

de empresa organização dos fatores para a produção ou circulação de bens ou de serviços a desconfigurar o caráter pessoal dos serviços prestados. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO” (7).

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. VALOR FIXO. SOCIEDADE DE MÉDICOS CONSTITUÍDA SOB A FORMA DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. POSSIBILIDADE. 1. A sociedade de médicos, constituída sob a forma de responsabilidade limitada, pode se submeter à tributação pelo ISSQN, em valor fixo, conforme previsão do §3º do art. 9º do DL n. 406/1968. 2. Hipótese em que o Tribunal de Justiça entendeu pela possibilidade da tributação privilegiada, porquanto a sociedade de médicos, embora constituída sob a forma de responsabilidade limitada, não tem caráter empresarial, situação essa não passível de revisão em recurso especial, conforme enunciado da Súmula 7 do STJ. 3. Agravo interno desprovido” (8).

Sendo assim, vê-se que neste tipo de modalidade de sociedade, é imperioso um planejamento estratégico, com o objetivo de afastar-se o caráter empresarial das atividades da sociedade, de modo a fazer pleno gozo das vantagens que esta modalidade societária possibilita

2.5 Planejamento Tributário

Em um primeiro momento, precisamos entender como funciona o sistema tributário brasileiro, nas palavras de (CASTRO, OLIVEIRA NETO, SOUZA JUNIOR, & SOUSA FILHO, 2007):

“Na construção de tal sistema de tributos, o Estado foca na disponibilidade econômica dos contribuintes. Ou seja. Toda vez que as pessoas – físicas ou jurídicas – demonstrarem potencial para contribuir para a arrecadação de recursos aos cofres públicos, serão instaladas compulsoriamente a fazê-lo”

Este conceito nos traz uma importante concepção do sistema tributário brasileiro, a capacidade de contribuir resulta na implementação da tributação, temos portanto, que havendo um agente contribuinte que dispõe de recursos financeiros, o Estado irá arrecadar parte deste montante.

⁷ Tribunal de Justiça do RS - Agravo de Instrumento nº 70080021652 - 21ª Câmara Cível, Relator Marcelo Bandeira Pereira, publicado no Diário de Justiça em 29/03/19.

⁸ Superior Tribunal de Justiça – Agravo de Instrumento em Recurso Especial nº 1417214 - 1ª Turma, Relator Gurgel de Faria, publicado no Diário de Justiça em 16/06/17.

Os tributos do sistema Brasileiro, dividem-se em cinco modelos, sendo eles os impostos, as taxas, as contribuições especiais, as contribuições de melhoria e os empréstimos compulsórios.

Os impostos por sua vez, subdividem-se em três subcategorias, sendo eles:

a) imposto sobre o consumo: PIS/COFINS (Programa de Integração Social/Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social); ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços); IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados); ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza); IOF (Imposto sobre Operações Financeiras).

b) imposto sobre a renda: IRPF (Imposto de Renda Pessoa Física) e IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica).

c) imposto sobre o patrimônio: IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores); IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial e Urbana); e ITCD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos).

Ou seja, é de fácil constatação que o sistema tributário brasileiro engloba uma grande quantidade de tributos. Sabendo disto, para a constituição de uma sociedade saudável financeiramente, é necessário que seja realizado um planejamento tributário, afinal como vimos anteriormente, a incidência ou não de tributos irá refletir até mesmo na modalidade societária pretendida pelos sócios.

O planejamento e gestão tributária, vem portanto, com o intuito de adiar, reduzir ou até mesmo isentar a incidência de tributos sobre as atividades desenvolvidas pelas empresas.

2.5.1 Regimes Tributários

Dado o primeiro passo na compreensão do sistema tributário brasileiro, temos agora a figura dos regimes tributários, que nada mais são do que conjuntos de regras de tributação que as empresas necessariamente devem optar.

Atualmente existem no Brasil três modelos de regimes tributários, são eles o Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

O regime tributário do Simples Nacional, é voltado para as empresas cuja receita bruta não ultrapasse R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). Ressalte-se que este regime tributário é exclusivo às microempresas ou empresas de pequeno porte. Neste modelo, um dos principais atrativos é a simplicidade, na medida em que os tributos podem ser recolhidos mediante uma guia única, que abrange o IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), PIS/COFINS, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição Previdenciária da Pessoa Jurídica (CPP).

O Lucro Presumido é o regime tributário que visa simplificar a base de cálculo para apuração do IRPJ e do CSLL, utilizando-se da presunção do lucro de determinada empresa, aplicando-se alíquotas fixas a serem determinadas pela Legislação. Importante destacar que para optar por este modelo o faturamento da empresa não pode ser superior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais).

Por fim, o Lucro Real, que se trata do regime obrigatório às empresas com faturamento anual superior R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), neste modelo, aplicam-se alíquotas em relação ao lucro contabilizado.

No caso das sociedades médicas, vale dizer que o regime tributário convencionalmente adotado é o Simples Nacional, isto porque, a depender da receita bruta, a alíquota poderá chegar aos 6%, tornando-se muito vantajoso por exemplo em relação ao Lucro Presumido, que prevê alíquotas totais de 13,33% a 16,33%. Porém, é necessário um olhar dedicado no planejamento tributário de uma sociedade já que não raras as vezes a opção pelo Simples Nacional será muito mais custosa em relação aos demais regimes, como se verá à frente.

Tendo em isso em mente, iremos abordar em seguida o aspecto da incidência do Imposto Sobre Serviços – ISS, nas atividades exercidas por sociedades de médicos.

2.5.2 Incidência do Imposto Sobre Serviços – ISS

A competência para instituir o Imposto Sobre Serviços foi concedida aos Municípios, em conformidade com a Carta Magna, em seu inciso III do artigo 156, que assim dita:

“art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” (BRASIL, Constituição Federal, 1988).

Este tributo incide na seguinte circulação econômica, alguém contrata um determinado serviço, mediante o pagamento ao prestador que incumbe de executar a atividade. Neste modelo, trata-se portanto, da circulação de um bem imaterial, afinal, como bem vimos, a atividade contratada consiste na prestação de um determinado serviço e não na transferência de um bem material.

Neste sentido, ilustra (OLIVEIRA, 2009):

“A prestação de serviço submetida ao ISS realiza-se por pessoa, física ou jurídica, mediante contraprestação onerosa (pagamento do preço), e consiste na transferência de bens (corpóreos ou não), materializada na venda de serviços. E serviço é qualquer esforço humano tendente a suprir uma necessidade ou interesse de alguém, mediante remuneração, sendo certo que a utilização de equipamentos ou materiais pelo prestador não descaracteriza tal atividade como prestação de serviço. Em síntese, a geratriz da obrigação de pagar ISS consiste na prestação “de fazer” alguma coisa em favor do destinatário, que pega por isso, pressupondo sempre a existência de um prestador e de um tomador (usuário)”.

Como visto, a Constituição Federal ao estabelecer a competência do Imposto Sobre Serviços aos Municípios, dispôs que tais serviços serão definidos em lei complementar. Atualmente encontra-se vigente a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116 de 2003, que prevê em seu item 4, os serviços de saúde, assistência médica e congêneres. Incidindo, portanto sobre atividades exercidas por sociedades de médicos.

Ressalte-se que a alíquota do ISS – Imposto Sobre Serviços – é determinada pelo Município, variando entre o mínimo de 2% e o máximo de 5%, conforme determinam os artigos 88, inciso I do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e 8º-A da Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016.

2.5.3 A Incidência do ISS nas Atividades das Sociedades Cíveis de Médicos

As sociedades civis, ou seja, não empresárias, uniprofissionais, que são constituídas por profissionais médicos, cujos sócios respondem pessoalmente pelas atividades desenvolvidas, possuem o direito de recolher o Imposto Sobre Serviços calculado de forma fixa em relação à quantidade de profissionais que a integram.

É essa a inteligência do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que em seus parágrafos 1º e 3º, assim inaugura:

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

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

[...]

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável” (BRASIL, Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, 1968).

Sendo assim, verifica-se grande vantagem no recolhimento do ISS – Imposto Sobre Serviços, na medida em que será realizado anualmente, utilizando alíquota fixa, calculada sobre a quantidade de profissionais prestador dos serviços oferecidos pela sociedade. Não fosse isto, como já tratado anteriormente, o referido imposto recairia sobre cada serviço realizado, majorando os encargos tributários.

Inobstante isto, vale mencionar que há tempos este assunto vem sendo objeto de diversas discussões nos tribunais pelo país, pois existe uma tendência de ampliar este benefício também às sociedades cuja responsabilidade se dá de forma limitada. Em contrapartida a corrente contrária pauta seus argumentos no sentido de que o afastamento da responsabilidade pessoal dos sócios evidencia o caráter empresarial, pois tenciona que há uma complexidade e organização na sociedade.

A fim de ilustrar isto, vejamos as seguintes jurisprudências de nossos tribunais:

“ APELAÇÃO CÍVEL. ANULATÓRIA. ISSQN. ART. 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI Nº 406/68. SOCIEDADE SIMPLES. ADOÇÃO DO TIPO SOCIETÁRIO DA LIMITADA. IRRELEVÂNCIA. CARÁTER EMPRESARIAL NÃO EVIDENCIADO. – O art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68 foi recepcionado pela CRFB/88, conforme entendimento há muito sedimentado no Supremo Tribunal Federal. – Apesar disso, o benefício do recolhimento fixo do ISS não é estendido para toda e qualquer sociedade. – Conforme entendimento pacífico no âmbito do STJ e desta Corte, somente as sociedades que possuem as atividades indicadas no § 3º, do art. 9º, do Decreto-Lei nº 406/1968, podem se beneficiar das alíquotas fixas, e desde que a sociedade não seja caracterizada como empresária. – A sociedade simples ao adotar, por exemplo, o tipo de sociedade limitada, não a transforma automaticamente em sociedade empresária – ente para o qual é vedada a

inclusão no regime tributário favorecido do ISS. Entendimento extraído do art. 983, segunda parte, do CC, que é reforçado pelos enunciados 57 e 474, ambos da Jornada de Direito Civil, promovido pelo Conselho da Justiça Federal. Adotar entendimento de que a opção pela forma limitada converte a sociedade simples em empresária contraria frontalmente o Código Civil, bem como desconsidera conceitos básicos do direito empresarial. – No caso, o fato de a apelada optar pelo tipo societário da limitada não serve para afastar a incidência do disposto no art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei nº 406/68, porquanto o que define... a natureza empresária ou não da sociedade é o seu objeto: se for explorado com empresarialidade (profissionalismo e organização dos fatores de produção), a sociedade será empresária, não fazendo jus ao recolhimento do ISS na forma fixa; se, porém, ausente a empresarialidade, a sociedade será simples, podendo se valer da tributação privilegiada do ISS. – Inexistência do requisito da organização dos fatores de produção, pois se está diante de uma sociedade simples que tem por objeto social a execução de serviços médicos cuja pessoalidade dos serviços é inegável. APELO DESPROVIDO”⁹).

“ APELAÇÃO – AÇÃO DECLARATÓRIA – ISSQN Sociedade que tem como objeto social a prestação de serviços médicos em ortopedia e traumatologia – Pretensão de ver reconhecido o direito de recolher o ISS na forma fixa – Sociedade simples limitada – Caráter empresarial que afasta a incidência do benefício fiscal previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei 406/68 Ação julgada procedente Recurso Desprovido”¹⁰).

Ora, resta evidente a celeuma jurídica no entorno da tributação privilegiada no recolhimento do ISS – Imposto Sobre Serviços, tendo em vista que há ainda divergências na caracterização do aspecto empresarial das sociedades.

Diante disso, feitas estas breves considerações, para que uma sociedade faça jus à este privilégio tributário, necessário, portanto, o cumprimento dos seguintes requisitos:

- a) responsabilidade pessoal dos profissionais;
- b) afastamento do aspecto empresarial; e
- c) o caráter uniprofissional da sociedade.

Ressalte-se, por fim, em relação à responsabilidade pessoal dos profissionais como requisito para o recolhimento privilegiado, ainda que a sociedade tenha adotado a responsabilidade limitada, como visto, isto por si só não possui o condão de atrair o aspecto empresarial, que conceituado pela organização e complexidade.

⁹ Tribunal de Justiça do RS - Apelação Cível nº 70070971783 - 22ª Câmara Cível, Relatora Marilene Bonzanini, publicado no Diário de Justiça em 18/10/16.

¹⁰ Tribunal de Justiça de SP - Apelação nº 00017753520098260196 - 14ª Câmara de Direito Público, Relator Rodolfo César Milano, publicado no Diário de Justiça em 24/06/14.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento do presente artigo, possibilitou-nos, ainda que de forma breve, uma melhor compreensão acerca da constituição de sociedades de médicos, percorrendo as peculiaridades dos principais tipos societários. Vale dizer, frente à crescente e acirrada competitividade no mercado da saúde, faz-se necessário a criação de sociedades prestadoras de serviços médicos, porém, é necessário todo o cuidado no planejamento para que defeitos na constituição não surtam em prejuízos no futuro.

Este estudo visou uma breve análise da gênese das sociedades formadas por médicos, bem como o impacto que decisões tomadas nesta fase inaugural geram nos aspectos tributários e inclusive da própria relação entre os sócios.

Neste sentido, temos que as sociedades que desejam prestar serviços médicos podem ter o caráter empresarial ou não, sendo simples ou empresária, que podem adotar a responsabilidade limitada, resguardando o patrimônio pessoal dos sócios de eventuais passivos contraídos pela sociedade, ou o contrário disto na forma de ilimitada, que por fim ainda podem enquadrar-se na modalidade uniprofissional, instituto que tende a ser regulamentado com a futura reforma do Código Comercial, o que torna relevante um estudo sobre o tema. Por fim, de maneira singela pôde-se compreender superficialmente o aspecto tributário, com enfoque especial na incidência do Imposto Sobre Serviços -ISS.

Diante disso, chegamos à questão primordial que os médicos devem responder, no antes de iniciar a sociedade “*Queremos ser médicos ou empresários?*”. Isto é, os sócios desejam expandir o exercício de sua atividade intelectual, ou desejam adicionar tons mais complexos, como a criação de uma clínica que oferece serviços além da medicina em si, como por exemplo serviços de radiografia, ou até mesmo um *spa*. Enfim, é essencial que os integrantes da sociedade estejam uníssomos em relação ao objetivo que almejam, isto trará a solidez necessária para que a empresa prospere.

Por fim, deve ser dedicada uma atenção nestas questões que embora pareçam prematuras, tendo em vista que no início os sócios estão cegos de otimismo - que diga-se de passagem, é uma característica essencial para o empreendedor, como visto nos exemplos jurisprudenciais citados ao longo do estudo, poderão impactar negativamente nos resultados obtidos pela sociedade.

4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. (13 de dezembro de 1968). *Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968*. Acesso em 5 de maio de 2019, disponível em normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm

BRASIL. (5 de Outubro de 1988). *Constituição Federal*. Acesso em 24 de abril de 2019, disponível em Constituição Federal: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

BRASIL. (10 de janeiro de 2002). *Código Civil*. Acesso em 24 de abril de 2019, disponível em Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm

BRASIL. (22 de 11 de 2013). *Projeto de Lei do Senado nº 487, de 2013*. Acesso em 28 de abril de 2019, disponível em Senado Federal: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4713964&ts=1553284740010&disposition=inline>

CASTRO, F., OLIVEIRA NETO, A., SOUZA JUNIOR, A., & SOUSA FILHO, R. (2007). *Gestão e Planejamento de Tributos*. Rio de Janeiro: Editora FGV.

CAVALCANTI, G. T. (21 de Março de 2014). *Planejamento Jurídico previne riscos à sociedade de médicos*. Acesso em 6 de abril de 2019, disponível em Consultor Jurídico: <https://www.conjur.com.br/2014-mar-21/giovanna-trad-planejamento-juridico-previne-riscos-sociedade-medicos>

COMETTI, M. (18 de novembro de 2013). *O capital social nas sociedades limitadas*. Acesso em 24 de abril de 2019, disponível em Jusbrasil: <https://marcelocometti.jusbrasil.com.br/artigos/112113192/o-capital-social-nas-sociedades-limitadas>

DATAFOLHA. (28 de junho de 2018). *Opinião dos brasileiros sobre o atendimento público na área de saúde*. Acesso em 2019 de maio de 2019, disponível em Portal do Conselho Federal de Medicina: http://portal.cfm.org.br/images/PDF/datafolha_sus_cfm2018.pdf

LOBO, J. (2004). *Sociedades Limitadas*. Em J. LOBO, *Sociedades Limitadas* (p. 10). Rio de Janeiro: Forense.

OLIVEIRA, J. (2009). *Impostos Municipais: ISS, ITBI, IPTU*. São Paulo: Saraiva.

PALMA, A. J. (2006). *Manual de Direito Empresarial*. São Paulo: Quartier Latin.