



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 31.084 - MS (2012/0039881-1)

**RELATOR** : **MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**  
**R.P/ACÓRDÃO** : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**  
**EMBARGANTE** : MED RIM SERVIÇOS MÉDICOS LTDA  
**ADVOGADOS** : ALEXANDRE AGUIAR BASTOS E OUTRO(S) - MS006052  
BENTO ADRIANO MONTEIRO DUAILIBI - MS005452  
CAMILA CAVALCANTE BASTOS - MS016789  
**EMBARGADO** : MUNICÍPIO DE CAMPO GRANDE  
**ADVOGADO** : ADRIANNE CRISTINA COELHO LOBO E OUTRO(S) - MS006554

#### EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISSQN. SOCIEDADES SIMPLES NO REGIME LIMITADO. QUADRO SOCIETÁRIO COMPOSTO POR MÉDICOS. RECOLHIMENTO DO ISSQN PELA ALÍQUOTA FIXA. REGIME DO ARTIGO 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI 406/1968. SERVIÇO PRESTADO EM CARÁTER PESSOAL E EM NOME DA SOCIEDADE. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PROVIDO.

1. O cerne da questão reside na caracterização da embargante como sociedade civil de profissionais, o que lhe permitiria gozar da alíquota fixa do ISSQN, nos moldes do artigo 9º, § 3º, do Decreto-Lei 406/1968.

2. No caso em tela, trata-se de sociedade simples limitada, em que o objeto social é a prestação de serviços médicos desenvolvidos diretamente pelos sócios que compõem o quadro societário (fls. 347/348, e-STJ), cuja responsabilidade pessoal é regida pelo Código de Ética Médica.

3. Circunscrito a estes parâmetros fáticos sobreditos, assevera-se que a fruição do direito a tributação privilegiada do ISSQN depende, basicamente, da análise da atividade efetivamente exercida pela sociedade, para saber se ela se enquadra dentre aquelas elencadas no § 3º do art. 9º do Decreto-lei n. 406/1968 (itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 92 da lista anexa à LC n. 56/1987), bem como se perquirir se a atividade intelectual, científica, literária ou artística desempenhada pela pessoa jurídica não constitua elemento de empresa, ou melhor, nos termos do artigo 966 do Código Civil, que os fatores de produção, circulação e de organização empresarial não se sobreponham à atuação profissional e direta dos sócios na condução do objeto social da empresa, sendo irrelevante para essa finalidade o fato de a pessoa jurídica ter se constituído sob a forma de responsabilidade limitada.

4. Desta forma, ressalvado os modelos puramente empresariais, como ocorre com as espécies de sociedades anônimas e comandita por ações, não é relevante para a concessão do regime tributário diferenciado a espécie empresarial adotada pela pessoa jurídica, pois como no caso concreto ora analisado, pode haver sociedades limitadas que não são empresárias, conforme preveem expressamente os artigos 982 e 983 do Código Civil.

5. Embargos de Divergência providos.

#### ACÓRDÃO



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

"Prosseguindo o julgamento, após o voto-vista da Sra. Ministra Regina Helena Costa, a Primeira Seção, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Assusete Magalhães, Og Fernandes e Herman Benjamin, deu provimento aos embargos de divergência, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Lavrará o acórdão o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques (art. 52, IV, b, do RISTJ)."

Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques (por fundamento diverso), Sérgio Kukina, Regina Helena Costa (voto-vista), Gurgel de Faria (voto-vista) e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Manoel Erhardt.

Brasília (DF), 24 de março de 2021.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES  
Relator



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2012/0039881-1      **PROCESSO ELETRÔNICO EAREsp 31.084 / MS**

Números Origem: 1081047410 20100254233000100 20100254233000101 201101742761

PAUTA: 08/11/2017

JULGADO: 08/11/2017

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **FLAVIO GIRON**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

#### **AUTUAÇÃO**

EMBARGANTE : MED RIM SERVIÇOS MÉDICOS LTDA  
ADVOGADO : ALEXANDRE AGUIAR BASTOS E OUTRO(S) - MS006052  
EMBARGADO : MUNICÍPIO DE CAMPO GRANDE  
ADVOGADO : ADRIANNE CRISTINA COELHO LOBO E OUTRO(S) - MS006554

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS - Imposto sobre Serviços

#### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Retirado de Pauta por indicação do Sr. Ministro Relator."



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2012/0039881-1      **PROCESSO ELETRÔNICO EAREsp 31.084 / MS**

Números Origem: 1081047410 20100254233000100 20100254233000101 201101742761

PAUTA: 10/10/2018

JULGADO: 12/12/2018

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **SANDRA VERÔNICA CUREAU**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

#### **AUTUAÇÃO**

EMBARGANTE : MED RIM SERVIÇOS MÉDICOS LTDA  
ADVOGADO : ALEXANDRE AGUIAR BASTOS E OUTRO(S) - MS006052  
EMBARGADO : MUNICÍPIO DE CAMPO GRANDE  
ADVOGADO : ADRIANNE CRISTINA COELHO LOBO E OUTRO(S) - MS006554

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS - Imposto sobre Serviços

#### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Retirado de Pauta por indicação do Sr. Ministro Relator."



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº  
31.084 - MS (2012/0039881-1)

RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO  
EMBARGANTE : MED RIM SERVIÇOS MÉDICOS LTDA  
ADVOGADO : ALEXANDRE AGUIAR BASTOS E OUTRO(S) - MS006052  
EMBARGADO : MUNICÍPIO DE CAMPO GRANDE  
ADVOGADO : ADRIANNE CRISTINA COELHO LOBO E OUTRO(S) -  
MS006554

### RELATÓRIO

1. Cuida-se de Embargos de Divergência opostos pela MED RIM SERVIÇOS MÉDICOS LTDA., em adversidade ao venerando acórdão da 2a. Turma, exarado no julgamento do AgRg no AREsp. 31.084/MS, de relatoria do eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, nos termos da seguinte ementa:

*TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE LIMITADA. CARÁTER EMPRESARIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PRIVILEGIADO. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que, para fazer jus ao benefício disposto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, a empresa deve caracterizar-se como sociedade uniprofissional, o que não se compatibiliza com a adoção do regime da sociedade limitada, em razão do caráter empresarial de que se reveste este tipo social. Precedentes: REsp 1221027/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/02/2011, DJe 04/03/2011; AgRg no REsp 1202082/PB, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/09/2010, DJe 02/02/2011; AgRg no Ag 1349283/RO, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010; REsp 1057668/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 4.9.2008.*

*2. Agravo regimental não provido (fls. 527).*

2. A fim de demonstrar a alegada divergência, a embargante cita, como paradigma o AgRg no REsp. 1.205.175/RO, da 1a. Turma, de relatoria



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

do eminente Ministro LUIZ FUX, DJe 16.11.2010, cujo aresto porta a seguinte ementa, no que interessa:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 9º, §3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. RECOLHIMENTO POR QUOTA FIXA. AUSÊNCIA DE CARÁTER EMPRESARIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. INOCORRÊNCIA.*

(...).

*5. Ocorre que, diferentemente do alegado, o acórdão recorrido entende que é cabível o recolhimento do ISS mediante alíquota fixa justamente por não ser a sociedade requerente uma sociedade com finalidade empresarial, coadunando-se com a jurisprudência do STJ, senão vejamos: "Com efeito, a sociedade simples constituída por sócios de profissões legalmente regulamentadas, ainda que sob a modalidade jurídica de sociedade limitada, não perde a sua condição de sociedade de profissionais, dada a natureza e forma de prestação de serviços profissionais, não podendo, portanto, ser considerada sociedade empresária pelo simples fato de ser sociedade limitada. É exatamente o caso da apelada. Extrai-se do contrato social que a sociedade é composta por dois médicos e seu objeto é a exploração, por conta própria, do ramo de clínica médica e cirurgia de oftalmologia e anestesia. Como frisado na sentença, apesar de registrada na Junta Comercial, a apelada tem características de uma sociedade simples, porquanto formada por apenas dois sócios, ambos desempenhando a mesma atividade intelectual de forma pessoal e respondendo por seus atos. Diante desses elementos, entendo que a sociedade simples limitada, desprovida de elemento de empresa, atende plenamente às disposições do Decreto-lei n. 406/68, e, em relação ao ISS, devem ser tributadas em valor fixo, segundo a quantidade de profissionais que nela atuam. (...) Assim, verificada que a apelada preenche os requisitos das sociedades uniprofissionais, uma vez que assim caracteriza-se toda aquela sociedade formada por profissionais liberais que atuam na mesma área, legalmente habilitados nos órgãos fiscalizadores do exercício da profissão e que se destinam à prestação de serviços por meio do trabalho pessoal dos seus sócios, desde que não haja finalidade empresarial, impõe-se a manutenção da sentença que lhe garantiu o direito de recolher o ISS mediante alíquota fixa, em conformidade com o Decreto-lei n. 406/68, bem como em compensar a*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*quantia paga a maior."*

*(...).*

*6. Agravo Regimental desprovido.*

3. Pugna, dessa maneira, pela procedência dos presentes Embargos, para que prevaleça a tese esposada no acórdão paradigma.

4. Demonstrada, em princípio, a divergência entre os julgados, foram admitidos os presentes Embargos.

5. Impugnação às fls. 646/659.

6. Parecer do Ministério Público Federal pela rejeição dos Embargos de Divergência (fls. 665/673).

7. É o relatório.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº  
31.084 - MS (2012/0039881-1)

RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO  
EMBARGANTE : MED RIM SERVIÇOS MÉDICOS LTDA  
ADVOGADO : ALEXANDRE AGUIAR BASTOS E OUTRO(S) - MS006052  
EMBARGADO : MUNICÍPIO DE CAMPO GRANDE  
ADVOGADO : ADRIANNE CRISTINA COELHO LOBO E OUTRO(S) -  
MS006554

### VOTO

*TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. ART. 9º., §§ 1º. E 3º. DO DECRETO-LEI 406/1968. SOCIEDADE SIMPLES UNIPROFISSIONAL DE MÉDICOS. INEXISTÊNCIA DE CARÁTER EMPRESARIAL. SERVIÇO PRESTADO DE FORMA PESSOAL. RECOLHIMENTO DO ISS SOBRE ALÍQUOTA FIXA. POSSIBILIDADE. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA DA EMPRESA PROVIDOS.*

1. *A jurisprudência entende que o benefício da alíquota fixa do ISS somente é devido às sociedades uni ou pluriprofissionais que prestam serviço em caráter personalíssimo sem intuito empresarial (AgRg no REsp. 1.486.568/RS, Rel. Min. SÉRGIO KUKINA, DJe 13.11.2014).*

2. *O que define uma sociedade como empresária ou simples é o seu objeto social, e não a forma societária. No caso de sociedades formadas por profissionais intelectuais, cujo objeto social é a exploração da respectiva profissão intelectual dos seus sócios, são, em regra, sociedade simples, uma vez que nelas faltará o requisito da organização dos fatores de produção, elemento próprio da sociedade empresária, como leciona a doutrina especializada, segundo anota o Professor ANDRÉ LUIZ SANTA CRUZ RAMOS (Direito Empresarial. São Paulo: Método, 2017, p. 63).*

3. *O próprio Código Civil em seu art. 983 admite que uma sociedade simples se constitua como uma sociedade limitada. O fato de ela usar esse tipo societário, pois, não a descaracteriza como sociedade simples se o seu objeto, repita-se, não for empresarial (no caso, frise-se, como se trata de sociedade formada por dois médicos que exercem diretamente suas respectivas profissões, não há dúvidas de que se está diante de uma sociedade simples).*

4. *O acórdão embargado entendeu que tal não se compatibiliza com a adoção do regime da sociedade limitada, em*





## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*razão do caráter empresarial de que se reveste este tipo social (AgRg no AREsp. 31.084/MS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES). Já o acórdão paradigma leciona que a sociedade simples constituída por sócios de profissões legalmente regulamentadas, ainda que sob a modalidade jurídica de sociedade limitada, não perde a sua condição de sociedade de profissionais, dada a natureza e forma de prestação de serviços profissionais, não podendo, portanto, ser considerada sociedade empresária pelo simples fato de ser sociedade limitada (AgRg no REsp. 1.205.175/RO, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 16.11.2010).*

*5. No caso dos autos, se está diante de uma sociedade simples que tem por objeto social a prestação de serviços médicos, prestados diretamente pelos sócios, em que o profissional responde pessoalmente pelos serviços prestados, conforme afirmado no acórdão proferido na origem (fls. 347/348); essa conclusão não pode ser desconsiderada no julgamento do Recurso Especial. Por essa razão, a parte recorrente, ora embargante, faz jus ao recolhimento do ISS na forma do art. 9o., §§ 1o. e 3o. do Decreto-Lei 406/1968, exatamente como restou decidido no acórdão paradigma e no proferido pelo douto Tribunal de origem.*

*6. Parecer do Ministério Público Federal pela rejeição dos Embargos de Divergência.*

*7. Embargos de Divergência da MED RIM SERVIÇOS MÉDICOS LTDA. providos para que prevaleça a tese do acórdão paradigma e, por consequência, pelo desprovimento do Recurso Especial do Município de Campo Grande/MS.*

1. Cinge-se a questão em saber se a recorrente faz jus ao recolhimento do ISS na forma privilegiada previsto no art. 9o., §§ 1o. e 3o. do Decreto-Lei 406/1968.

2. O art. 9o. do Decreto-Lei 406/1968, assim dispõe:

*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.*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

(...).

*§ 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.*

3. No caso dos autos, o acórdão recorrido deixa claro que se trata de uma sociedade uniprofissional de médicos sem caráter empresarial, prestada de forma pessoal e direta pelos sócios (fls. 347/348).

4. O fato de constar o tipo societário como *limitada*, não tem o condão de afastar a incidência da alíquota fixa prevista nas disposições dos §§ 1o. e 3o. do art. 9o. do Decreto-Lei 406/1968, pois essa limitação, na verdade, não a descaracteriza como sociedade simples se o seu objeto não for empresarial.

5. Por essa razão, não poderia o ilustre Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Relator do AREsp. 31.084/MS, ter afastado a incidência da alíquota fixa, pelo simples fato da sociedade ser do tipo limitada. Explico.

6. O que ocorre, em verdade, é a formação do capital social com o valor em que cada sócio contribuiu para a formação da sociedade, nada tendo a ver com responsabilização do sócio perante terceiros.

7. Destaca-se que o lucro e sua distribuição é elemento de qualquer sociedade seja empresária ou não, caso contrário, estaríamos diante de uma associação, em que se sabe, a distribuição e auferimento de lucro são vedados.

8. Outrossim, tratando-se de sociedade em que existe a exploração da respectiva profissão intelectual e que os sócios respondem em caráter pessoal pelos serviços prestados, enquadra-se perfeitamente como sociedade simples, fazendo jus ao recolhimento do ISS na forma do art. 9o., §§ 1o. e 3o. do Decreto-Lei 406/1968.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

9. Para elucidar a questão, o Professor ANDRÉ LUIZ SANTA CRUZ RAMOS ensina; *o que define uma sociedade como empresária ou simples é o seu objeto social*. A saber:

*(...) Se nem sempre o exercente de atividade econômica é considerado empresário, haja vista a regra excludente do parágrafo único do art. 966 do Código Civil, isso nos leva à conclusão de que também nem sempre uma sociedade será empresária, haja vista a possibilidade de se constituírem sociedades cujo objeto social seja a exploração da atividade intelectual dos seus sócios. Essas sociedades, antes chamadas de sociedades civis, são denominadas pelo atual Código Civil de sociedades simples.*

*O Código Civil estabelece, em seu art. 982, que salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais. Isso mostra que o que define uma sociedade como empresária ou simples é o seu objeto social. Há apenas duas exceções a essa regra, contidas no seu parágrafo único do art 982, o qual prevê que independentemente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e simples, a cooperativa.*

*Diante do exposto, resta claro que as chamadas sociedades uniprofissionais - sociedades formadas por profissionais intelectuais cujo objeto social é a exploração da respectiva profissão intelectual dos seus sócios - são, em regra, sociedade simples, uma vez que nelas faltará, não raro, o requisito da organização dos fatores de produção, da mesma forma que ocorre com os profissionais intelectuais que exercem individualmente suas atividades (Direito Empresarial, São Paulo: Método, 2017, p. 63).*

10. Acrescenta o mesmo autor que a exceção para se enquadrar uma sociedade simples como empresária deve existir o requisito da *organização dos fatores de produção*:

*(...) No entanto, seguindo a diretriz do art. 966, parágrafo único, do Código Civil, nos casos em que o exercício da profissão intelectual dos sócios das sociedade uniprofissionais (que compõem o seu objeto social) constituir elemento de empresa, ou seja, nos casos em que as sociedade uniprofissionais explorarem seu objeto social*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*com empresarialidade (organização dos fatores de produção), elas serão consideradas sociedade empresárias.*

*Em síntese: é o requisito da organização dos fatores de produção que caracteriza a presença do chamado elemento de empresa no exercício de profissão intelectual receba a qualificação jurídica de empresário. Isso, obviamente, vale tanto para o exercício de profissão intelectual individualmente quanto para o exercício de profissão liberal da sociedade (Ob. cit., p. 64).*

11. Portanto, conclui-se que inexistente o requisito da *organização dos fatores de produção*, pois está-se diante de uma sociedade simples que tem por objeto social a prestação de serviços médicos, prestados diretamente pelos sócios, em que o profissional responde pessoalmente pelos serviços prestados (fls. 347/348).

12. Para finalizar essa linha de argumentação, vale frisar que o próprio Código Civil em seu art. 983 admite que uma sociedade simples se constitua como uma sociedade limitada. O fato de ela usar esse tipo societário, pois, não a descaracteriza como sociedade simples se o seu objeto, repita-se, não for empresarial (no caso, frise-se, como se trata de sociedade formada por dois médicos que exercem diretamente suas respectivas profissões, não há dúvidas de que se está diante de uma sociedade simples).

13. No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o entendimento firmado é que o benefício da alíquota fixa do ISS somente é devido às sociedades uni ou pluriprofissionais que prestam serviço em caráter personalíssimo *sem intuito empresarial*. Nesse sentido:

*TRIBUTÁRIO. ISS. ART. 9º, §§ 1º e 3º, DO DECRETO LEI No. 406/68. SOCIEDADE PLURIPROFISSIONAL DE ARQUITETOS E ENGENHEIROS. INEXISTÊNCIA DE CARÁTER EMPRESARIAL. RECOLHIMENTO DO ISS SOBRE ALÍQUOTA FIXA. POSSIBILIDADE. CONCLUSÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM COM BASE EM FATOS E PROVAS DOS AUTOS. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

1. O Tribunal a quo ao analisar os fatos e as provas dos autos, concluiu que a parte agravada não apresenta natureza de organização empresarial, permitindo o recolhimento do ISS sobre alíquota fixa.

*A alteração destas conclusões demandaria, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em recurso especial, conforme o óbice previsto na Súmula 7/STJ. Precedente.*

2. Agravo regimental a que se nega provimento (AgRg no REsp. 1.486.568/RS, Rel. Min. SÉRGIO KUKINA, DJe 13.11.2014).

14. No caso dos autos, o acórdão embargado entendeu que *não se compatibiliza com a adoção do regime da sociedade limitada, em razão do caráter empresarial de que se reveste este tipo social* (AgRg no AREsp. 31.084/MS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES). Já o acórdão paradigma leciona que *a sociedade simples constituída por sócios de profissões legalmente regulamentadas, ainda que sob a modalidade jurídica de sociedade limitada, não perde a sua condição de sociedade de profissionais, dada a natureza e forma de prestação de serviços profissionais, não podendo, portanto, ser considerada sociedade empresária pelo simples fato de ser sociedade limitada* (AgRg no REsp. 1.205.175/RO, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 16.11.2010).

15. Por essa razão, a parte recorrente, ora embargante, faz jus ao recolhimento do ISS na forma do art. 9º., §§ 1º. e 3º. do Decreto-Lei 406/1968, exatamente como restou decidido no acórdão paradigma e no proferido pelo Tribunal de origem (fls. 347/348).

16. Ante o exposto, dou provimento aos Embargos de Divergência da MED RIM SERVIÇOS MÉDICOS LTDA. para que prevaleça a tese do acórdão paradigma e, conseqüentemente, nego provimento ao Recurso Especial do MUNICÍPIO DE CAMPO GRANDE/MS. É como voto.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2012/0039881-1      PROCESSO ELETRÔNICO EAREsp 31.084 / MS

Números Origem: 1081047410 20100254233000100 20100254233000101 201101742761

PAUTA: 11/03/2020

JULGADO: 11/03/2020

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **FLAVIO GIRON**

Secretário

Bel. **RONALDO FRANCHE AMORIM**

#### **AUTUAÇÃO**

EMBARGANTE : MED RIM SERVIÇOS MÉDICOS LTDA  
ADVOGADO : ALEXANDRE AGUIAR BASTOS E OUTRO(S) - MS006052  
EMBARGADO : MUNICÍPIO DE CAMPO GRANDE  
ADVOGADO : ADRIANNE CRISTINA COELHO LOBO E OUTRO(S) - MS006554

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS - Imposto sobre Serviços

#### **SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr(a). **ALEXANDRE ÁVALO SANTANA**, pela parte EMBARGADA: MUNICÍPIO DE CAMPO GRANDE

#### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto do Sr. Ministro Relator dando provimento aos embargos de divergência, e dos votos divergentes dos Srs. Ministros Assusete Magalhães e Og Fernandes negando-lhes provimento, pediu vista o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques. Aguardam os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Gurgel de Faria, Francisco Falcão e Herman Benjamin."



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2012/0039881-1      **PROCESSO ELETRÔNICO EAREsp 31.084 / MS**

Números Origem: 1081047410 20100254233000100 20100254233000101 201101742761

PAUTA: 27/05/2020

JULGADO: 27/05/2020

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **MARIA CAETANA CINTRA SANTOS**

Secretário

Bel. **RONALDO FRANCHE AMORIM**

#### **AUTUAÇÃO**

EMBARGANTE : MED RIM SERVIÇOS MÉDICOS LTDA  
ADVOGADO : ALEXANDRE AGUIAR BASTOS E OUTRO(S) - MS006052  
EMBARGADO : MUNICÍPIO DE CAMPO GRANDE  
ADVOGADO : ADRIANNE CRISTINA COELHO LOBO E OUTRO(S) - MS006554

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS - Imposto sobre Serviços

#### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Processo adiado por indicação do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques."



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2012/0039881-1      **PROCESSO ELETRÔNICO EAREsp 31.084 / MS**

Números Origem: 1081047410 20100254233000100 20100254233000101 201101742761

PAUTA: 27/05/2020

JULGADO: 10/06/2020

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **FLAVIO GIRON**

Secretário

Bel. **RONALDO FRANCHE AMORIM**

#### **AUTUAÇÃO**

EMBARGANTE : MED RIM SERVIÇOS MÉDICOS LTDA  
ADVOGADO : ALEXANDRE AGUIAR BASTOS E OUTRO(S) - MS006052  
EMBARGADO : MUNICÍPIO DE CAMPO GRANDE  
ADVOGADO : ADRIANNE CRISTINA COELHO LOBO E OUTRO(S) - MS006554

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS - Imposto sobre Serviços

#### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Adiado por indicação do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques."





## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2012/0039881-1      **PROCESSO ELETRÔNICO EAREsp 31.084 / MS**

Números Origem: 1081047410 20100254233000100 20100254233000101 201101742761

PAUTA: 24/06/2020

JULGADO: 24/06/2020

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **SANDRA VERÔNICA CUREAU**

Secretário

Bel. **RONALDO FRANCHE AMORIM**

#### **AUTUAÇÃO**

EMBARGANTE : MED RIM SERVIÇOS MÉDICOS LTDA  
ADVOGADO : ALEXANDRE AGUIAR BASTOS E OUTRO(S) - MS006052  
EMBARGADO : MUNICÍPIO DE CAMPO GRANDE  
ADVOGADO : ADRIANNE CRISTINA COELHO LOBO E OUTRO(S) - MS006554

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS - Imposto sobre Serviços

#### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Retirado de Pauta por indicação do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques."



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2012/0039881-1      **PROCESSO ELETRÔNICO EAREsp 31.084 / MS**

Números Origem: 1081047410 20100254233000100 20100254233000101 201101742761

PAUTA: 12/08/2020

JULGADO: 12/08/2020

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **FLAVIO GIRON**

Secretário

Bel. **RONALDO FRANCHE AMORIM**

#### **AUTUAÇÃO**

EMBARGANTE : MED RIM SERVIÇOS MÉDICOS LTDA  
ADVOGADO : ALEXANDRE AGUIAR BASTOS E OUTRO(S) - MS006052  
EMBARGADO : MUNICÍPIO DE CAMPO GRANDE  
ADVOGADO : ADRIANNE CRISTINA COELHO LOBO E OUTRO(S) - MS006554

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS - Imposto sobre Serviços

#### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques dando provimento aos embargos de divergência, acompanhando o voto do Sr. Ministro Relator por fundamento diverso, pediu vista antecipada(Art. 161, § 2º, RISTJ) a Sra. Ministra Regina Helena Costa. Aguardam os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Gurgel de Faria, Francisco Falcão e Herman Benjamin.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2012/0039881-1      **PROCESSO ELETRÔNICO EAREsp 31.084 / MS**

Números Origem: 1081047410 20100254233000100 20100254233000101 201101742761

PAUTA: 14/10/2020

JULGADO: 09/12/2020

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **SANDRA VERÔNICA CUREAU**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

#### **AUTUAÇÃO**

EMBARGANTE : MED RIM SERVIÇOS MÉDICOS LTDA  
ADVOGADO : ALEXANDRE AGUIAR BASTOS E OUTRO(S) - MS006052  
EMBARGADO : MUNICÍPIO DE CAMPO GRANDE  
ADVOGADO : ADRIANNE CRISTINA COELHO LOBO E OUTRO(S) - MS006554

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS - Imposto sobre Serviços

#### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Adiado por falta de tempo hábil para julgamento.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2012/0039881-1      **PROCESSO ELETRÔNICO EAREsp 31.084 / MS**

Números Origem: 1081047410 20100254233000100 20100254233000101 201101742761

PAUTA: 14/10/2020

JULGADO: 24/02/2021

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **SANDRA VERÔNICA CUREAU**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

#### **AUTUAÇÃO**

EMBARGANTE : MED RIM SERVIÇOS MÉDICOS LTDA  
ADVOGADOS : ALEXANDRE AGUIAR BASTOS E OUTRO(S) - MS006052  
                  BENTO ADRIANO MONTEIRO DUAILIBI - MS005452  
                  CAMILA CAVALCANTE BASTOS - MS016789  
EMBARGADO : MUNICÍPIO DE CAMPO GRANDE  
ADVOGADO : ADRIANNE CRISTINA COELHO LOBO E OUTRO(S) - MS006554

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS - Imposto sobre Serviços

#### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Retirado de Pauta por indicação da Sra. Ministra Regina Helena Costa.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2012/0039881-1      **PROCESSO ELETRÔNICO EAREsp 31.084 / MS**

Números Origem: 1081047410 20100254233000100 20100254233000101 201101742761

PAUTA: 10/03/2021

JULGADO: 10/03/2021

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **SANDRA VERÔNICA CUREAU**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

#### **AUTUAÇÃO**

EMBARGANTE : MED RIM SERVIÇOS MÉDICOS LTDA  
ADVOGADOS : ALEXANDRE AGUIAR BASTOS E OUTRO(S) - MS006052  
                  BENTO ADRIANO MONTEIRO DUAILIBI - MS005452  
                  CAMILA CAVALCANTE BASTOS - MS016789  
EMBARGADO : MUNICÍPIO DE CAMPO GRANDE  
ADVOGADO : ADRIANNE CRISTINA COELHO LOBO E OUTRO(S) - MS006554

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS - Imposto sobre Serviços

#### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Adiado por falta de tempo hábil para julgamento.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 31.084 - MS (2012/0039881-1)

#### EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISSQN. SOCIEDADES SIMPLES NO REGIME LIMITADO. QUADRO SOCIETÁRIO COMPOSTO POR MÉDICOS. RECOLHIMENTO DO ISSQN PELA ALÍQUOTA FIXA. REGIME DO ARTIGO 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI 406/1968. SERVIÇO PRESTADO EM CARÁTER PESSOAL E EM NOME DA SOCIEDADE. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PROVIDO.

1. O cerne da questão reside na caracterização da embargante como sociedade civil de profissionais, o que lhe permitiria gozar da alíquota fixa do ISSQN, nos moldes do artigo 9º, § 3º, do Decreto-Lei 406/1968.

2. No caso em tela, trata-se de sociedade simples limitada, em que o objeto social é a prestação de serviços médicos desenvolvidos diretamente pelos sócios que compõem o quadro societário (fls. 347/348, e-STJ), cuja responsabilidade pessoal é regida pelo Código de Ética Médica.

3. Circunscrito a estes parâmetros fáticos sobreditos, assevera-se que a fruição do direito a tributação privilegiada do ISSQN depende, basicamente, da análise da atividade efetivamente exercida pela sociedade, para saber se ela se enquadra dentre aquelas elencadas no § 3º do art. 9º do Decreto-lei n. 406/1968 (itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 92 da lista anexa à LC n. 56/1987), bem como se perquirir se a atividade intelectual, científica, literária ou artística desempenhada pela pessoa jurídica não constitua elemento de empresa, ou melhor, nos termos do artigo 966 do Código Civil, que os fatores de produção, circulação e de organização empresarial não se sobreponham à atuação profissional e direta dos sócios na condução do objeto social da empresa, sendo irrelevante para essa finalidade o fato de a pessoa jurídica ter se constituído sob a forma de responsabilidade limitada.

4. Desta forma, ressalvado os modelos puramente empresariais, como ocorre com as espécies de sociedades anônimas e comandita por ações, não é relevante para a concessão do regime tributário diferenciado a espécie empresarial adotada pela pessoa jurídica, pois como no caso concreto ora analisado, pode haver sociedades limitadas que não são empresárias, conforme preveem expressamente os artigos 982 e 983 do Código Civil.

5. Embargos de Divergência providos.

#### VOTO-VISTA

#### O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES:

Deveras, trata-se de Embargos de Divergência opostos por Med Rim Serviços Médicos Ltda., em face de acórdão por mim prolatado no julgamento do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n.º 31.084/MS, cuja ementa assim estabelece, às fls. 527 (e-STJ), *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE LIMITADA. CARÁTER EMPRESARIAL.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

NÃO INCIDÊNCIA DO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PRIVILEGIADO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que, para fazer jus ao benefício disposto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, a empresa deve caracterizar-se como sociedade uniprofissional, o que não se compatibiliza com a adoção do regime da sociedade limitada, em razão do caráter empresarial de que se reveste este tipo social. Precedentes: REsp 1221027/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/02/2011, DJe 04/03/2011; AgRg no REsp 1202082/PB, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/09/2010, DJe 02/02/2011; AgRg no Ag 1349283/RO, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010; REsp 1057668/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 4.9.2008.
2. Agravo regimental não provido (fls. 527).

A embargante, manifesta nas razões de seus embargos de divergência, a existência de dissenso jurisprudencial existente entre a Primeira e a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça, nos termos do aresto paradigma colacionado no Agravo Regimental em Recurso Especial n.º 1.205.175/RO, de relatoria do ilustre Ministro Luiz Fux, ementado nos seguintes termos, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 9º, §3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. RECOLHIMENTO POR QUOTA FIXA. AUSÊNCIA DE CARÁTER EMPRESARIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. INOCORRÊNCIA.

1. A divergência jurisprudencial, ensejadora de conhecimento do recurso especial pela alínea "c", deve ser devidamente demonstrada, conforme as exigências do parágrafo único do art. 541 do CPC, c/c o art. 255, e seus parágrafos, do RISTJ.
2. A demonstração do dissídio jurisprudencial, impõe indispensável revelar soluções encontradas pelo decisum embargado e paradigma tiveram por base as mesmas premissas fáticas e jurídicas, havendo entre elas similitude de circunstâncias, sendo insuficiente para esse fim a mera transcrição de ementas (precedentes: REsp n.º 425.467 - MT, Relator Ministro FERNANDO GONÇALVES, Quarta Turma, DJ de 05/09/2005; REsp n.º 703.081 - CE, Relator Ministro CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJ de 22/08/2005; AgRg no REsp n.º 463.305 - PR, Relatora Ministra DENISE ARRUDA, Primeira Turma, DJ de 08/06/2005).
3. Ademais, o recurso especial interposto com esteio na alínea "c" é cabível quando a corte de origem tiver atribuído à lei federal interpretação diferente da conferida por outro tribunal, haja vista que a finalidade é justamente possibilitar a uniformização da jurisprudência dos tribunais acerca da interpretação da lei federal.
4. In casu, o Município recorrente aduz que: "O acórdão oriundo da SEGUNDA CÂMARA ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE RONDÔNIA, cuja decisão se dera por unanimidade de votos, entendeu que às sociedades civis uniprofissionais, com caráter empresarial, frise-se, gozam do privilégio previsto no Art. 9º, §3º, do Decreto-Lei Federal N° 406/68 (...) Já o acórdão paradigma oriundo da SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, A UNANIMIDADE, assentara o entendimento segundo o qual têm direito ao



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

tratamento diferenciado ao recolhimento do tributo ISSQN as sociedades civis uniprofissionais, cujo objeto contratual se destina à prestação de serviço especializado, com responsabilidade social e sem caráter empresarial."

5. Ocorre que, diferentemente do alegado, o acórdão recorrido entende que é cabível o recolhimento do ISS mediante alíquota fixa justamente por não ser a sociedade requerente uma sociedade com finalidade empresarial, coadunando-se com a jurisprudência do STJ, senão vejamos:"Com efeito, a sociedade simples constituída por sócios de profissões legalmente regulamentadas, ainda que sob a modalidade jurídica de sociedade limitada, não perde a sua condição de sociedade de profissionais, dada a natureza e forma de prestação de serviços profissionais, não podendo, portanto, ser considerada sociedade empresária pelo simples fato de ser sociedade limitada.

É exatamente o caso da apelada. Extrai-se do contrato social que a sociedade é composta por dois médicos e seu objeto é a exploração, por conta própria, do ramo de clínica médica e cirurgia de oftalmologia e anestesia. Como frisado na sentença, apesar de registrada na Junta Comercial, a apelada tem características de uma sociedade simples, porquanto formada por apenas dois sócios, ambos desempenhando a mesma atividade intelectual de forma pessoal e respondendo por seus atos. Diante desses elementos, entendo que a sociedade simples limitada, desprovida de elemento de empresa, atende plenamente às disposições do Decreto-lei n. 406/68, e, em relação ao ISS, devem ser tributadas em valor fixo, segundo a quantidade de profissionais que nela atuam. (...) Assim, verificada que a apelada preenche os requisitos das sociedades uniprofissionais, uma vez que assim caracteriza-se toda aquela sociedade formada por profissionais liberais que atuam na mesma área, legalmente habilitados nos órgãos fiscalizadores do exercício da profissão e que se destinam à prestação de serviços por meio do trabalho pessoal dos seus sócios, desde que não haja finalidade empresarial, impõe-se a manutenção da sentença que lhe garantiu o direito de recolher o ISS mediante alíquota fixa, em conformidade com o Decreto-lei n. 406/68, bem como em compensar a quantia paga a maior."

6. Agravo Regimental desprovido.

(AgRg no REsp 1205175/RO, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/10/2010, DJe 16/11/2010)

Em sua pretensão, a embargante requer a prevalência do aresto paradigma sobredito, ao defender o gozo do regime tributário diferenciado estabelecido no imposto sobre serviço de qualquer natureza às sociedades uniprofissionais constituídas sob a forma limitada, sem caráter empresarial.

Às fls. 646/659 (e-STJ), o Município de Campo Grande/MS, pugna pelo não provimento dos Embargos de Divergência, sob o fundamento de que a embargante é uma sociedade empresária, uma vez que a responsabilização societária está erigida em seu capital social, não havendo a responsabilidade integral e pessoal de seus sócios.

O Ministério Público Federal em seu parecer opina pela rejeição dos Embargos de Divergência (fls. 655/673, e-STJ).





## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Em seu proeminente voto, o eminente Relator concede provimento aos embargos de divergência, para conceder à embargante a tributação pela alíquota fixa de ISSQN, conforme o disposto no artigo 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 406/1968, no mesmo sentido do voto lavrado pelo acórdão paradigma.

A Ministra Asusete Magalhães, em judicioso voto-vogal, diversamente ao voto do eminente relator, compreendeu que o tratamento privilegiado do ISSQN não pode ser concedido a sociedades empresárias, como, outrora, se revela a natureza constitutiva da embargante em seu contrato social.

Para melhor exame, pedi vista dos autos.

É o relatório.

Impende consignar que o presente recurso foi interposto na vigência do CPC/1973, o que atrai a incidência do Enunciado Administrativo Nº 2: “aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça”.

Deveras, entendo que estão atendidos os pressupostos processuais para o conhecimento da divergência em epígrafe.

No mérito, a questão posta nestes embargos de divergência cinge-se em saber se a recorrente, uma sociedade limitada, faz jus ao recolhimento do ISSQN na forma privilegiada previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968.

Sobre o tema, impende registrar que o Supremo Tribunal Federal, já assentou em sua jurisprudência a constitucionalidade da tributação fixa imposta neste Decreto-Lei 406/1968, ao prever que seu conteúdo não colide com o artigo 151, inciso III, da Constituição Federal 1988, cujo conteúdo normativo cuida da proibição da concessão de isenção heterônoma (RE n.º 236.604/PR). E posteriormente, por sua vez, esse Superior Tribunal de Justiça já deliberou que essa referida norma não foi revogada com a introdução da Lei Complementar n.º 116/2003, continuando vigente (REsp n.º 1.016.688/RS).



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Assim, remanesce nesse cenário trazido, uma questão que há muito anos vem sendo debatida no âmbito desta Corte e, repisada nestes autos, concernente a tentativa de restrição à aplicação da regra de tributação fixa às sociedades que tenham a denominada natureza empresarial ou mercantil.

Nesse âmbito, **existem inúmeros precedentes, inclusive de minha lavra, que restringem o gozo deste benefício fiscal às sociedades profissionais de natureza civil, desde que estas não se constituam sob o regime das sociedades empresariais, ou melhor, que não exerçam profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços, nos termos do artigo 966 do Código Civil.**

A propósito, se faz importante pontuar que quando da prolação do acórdão ora embargado era hígido nesta Corte, a jurisprudência no sentido de que as sociedades de regime limitada, não faziam jus ao tratamento privilegiado do ISSQN. Neste mesmo sentido existiam a época inúmeros precedentes que embasavam tal conclusão, vide AgRg no REsp 1202082/PB, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 28/09/2010, DJe 02/02/2011; AgRg no Ag 1349283/RO, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010; REsp 1057668/RS, Rel. saudoso Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 4.9.2008.

Ainda que não conste este contexto histórico no voto da lavra do eminente Ministro Napoleão Maia Nunes, **se faz premente trazer a baila este panorama processual, para se ter em mente que este julgamento pode desencadear no âmbito deste Superior Tribunal de Justiça, uma alteração jurisprudencial que até então vigia nesta Corte.**

Portanto, pautado nas mais variadas concepções factuais, hodiernamente a jurisprudência dessa Corte tem negado às sociedades limitadas, a benesse da tributação prevista no Decreto-lei 406/1968, tendo por parâmetro, ora a forma com que a sociedade é constituída (limitada, por exemplo), ora baseada no método de distribuição de lucros de seus sócios entre si, se proporcionalmente ao serviço prestado por cada um em nome da sociedade, ou se proporcionalmente à sua participação no capital social.

Contudo, revisando essa jurisprudência, da qual esta Corte endossa, penso que nenhuma



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

daquelas características mercantis anteriormente citadas, tem qualquer relevância para a análise do deferimento da alíquota privilegiada do ISSQN.

A rigor, é imperioso depreender que o raciocínio jurídico que ora proponho na exegese do artigo 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 406/1968 visa conferir uniformidade e estabilidade no trato dos requisitos necessários para a concessão desse benefício fiscal em âmbito municipal.

De início, a norma debatida nestes autos dispõe, *in verbis*:

**Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.**

**§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto 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.**

**§ 2º Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa o impôsto será calculado sôbre o preço deduzido das parcelas correspondentes: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969)**

**a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969)**

**b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo impôsto. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969)**

**§ 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. (Redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 1987)**

Como se depreende, a norma em comento estabelece que o aspecto quantitativo da hipótese de incidência do ISSQN (base de cálculo e alíquota) terá valores fixos para determinadas pessoas jurídicas. Neste ponto, **a norma confere tratamento privilegiado a estes contribuintes, pois excepciona o regramento geral da Lei Complementar n.º 116/2003, cuja regra matriz estabelece ordinariamente que o quantum do imposto será apurado a partir de determinada alíquota definida pela municipalidade aplicada à base de cálculo da exação, que por regra geral refere-se ao valor do serviço prestado.**

Todavia, o Decreto-lei n.º 406/1968 assim não faz para calcular o valor da exação devida. A referida norma, recepcionada pelo constituinte, **trouxe um tratamento favorável àqueles profissionais autônomos que exercem suas atividades em regime civil, ou melhor, através de pessoas jurídicas que não se revestem do típico regime empresarial,**



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**definido no artigo 966 do Código Civil.**

Em adendo a esta condição, a norma estabelece outros requisitos para o gozo deste tratamento fiscal favorável. O primeiro deles, é a espécie de atividade civil desempenhada pelo contribuinte. De acordo com a lista de serviços colacionada no Decreto-lei n. 406/68, com as alterações promovidas pela Lei Complementar n. 56/1987, os serviços que permitem a cobrança do ISSQN, em valores fixos, são os seguintes:

- 1. Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultrassonografia, radiologia, tomografia e congêneres;**
- 4. Enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária);**
- 8. Médicos veterinários;**
- 25. Contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres;**
- 52. Agentes da propriedade industrial;**
- 88. Advogados;**
- 89. Engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos;**
- 90. Dentistas;**
- 91. Economistas;**
- 92. Psicólogos.**

Uma vez desenvolvidas as sobreditas atividades, **sejam elas desempenhadas por um profissional liberal de modo singular, ou pela reunião de profissionais autônomos devidamente constituídos em uma sociedade, restará definir nesta assentada, qual o regime empresarial que a norma condiciona para o gozo do regime fiscal, pois na dicção legal do citado Decreto-Lei n. 406/1968, se deferirá ao contribuinte o regime fiscal privilegiado: “quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte”, seja ele pessoa física (Art. 9º, § 1º,) ou pessoa jurídica (Art. 9º, § 3º).**

Ao meu sentir, como se denota da norma, o gozo do tratamento fiscal privilegiado depende da forma como o serviço tributado é prestado à comunidade, se de modo pessoal ou impessoal.

Nesta linha de raciocínio, concernente às pessoas jurídicas, **farão jus ao tratamento fiscal privilegiado aquelas empresas nas quais os seus sócios, componentes do quadro social, exercem pessoalmente o objeto social da empresa, sendo indispensável a atuação intelectual destes para a prestação dos serviços que a empresa se propõe, sem**



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

os quais não haveria a consecução da atividade civil que a empresa se propõe. Portanto, a atividade intelectual é personalíssima porque não admite a fungibilidade daquele que a exerce, via de regra. Em geral são exercidas por profissionais de atividades regulamentadas ou profissionais sem vínculos (os chamados **profissionais liberais**).

Por outro lado, na hipótese de o labor dos sócios se revelar ser desnecessário para a prestação do serviço oferecido pela sociedade mercantil, não se estará diante dos requisitos desejados para o usufruto do benefício fiscal em discussão, **pois a prestação do serviço será realizado de forma impessoal ao seio comunitário, através de empregados contratados ou por colaboradores que não compõem o quadro social, ocasionando desta forma uma noção empresarial da atividade.**

Nesse sentido, as pessoas jurídicas que almejam usufruir deste benefício tributário, devem observar alguns parâmetros fáticos e normativos. Inicialmente, **é primordial que o objeto social desenvolvido pela sociedade compreenda alguma daquelas atividades elencadas pela norma e, ademais, que os referidos sócios estejam devidamente registrados e habilitados para o seu desempenho, consoante as normas que disciplinam os respectivos conselhos de classe. E, adicionalmente, para que se evidencie a personalidade na prestação dos serviços – como condiciona a norma tributária -, se faz premente que a atividade mercantil desempenhada pela sociedade não se constitua, em si, um elemento de empresa, conforme preceitua a dicção do artigo 966 do Código Civil. Isto significa, que a atividade deve ser desempenhada por uma sociedade civil de trabalho profissional, sem cunho empresarial.**

A propósito, incumbe-se desta característica empresarial, aquelas **sociedades cuja consecução do objeto social compreende uma exploração organizada e habitual da atividade econômica, destinada ao fim para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, sempre com o escopo de lucro (artigo 966 do Código Civil)**. Desta forma, a rigor, estas sociedades empresariais denotam, em regra, **uma organização profissional capaz de tornar despicienda a atuação pessoal de seus sócios na prestação do serviço**, sobretudo, porque, os fatores organizacionais da empresa sobrepõem ao trabalho intelectual e pessoal de seus sócios.

Dito isto, nem sempre uma sociedade terá o caráter empresarial. Aquelas pelas quais os



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

fatores de organização empresarial não são relevantes para a consecução do objeto social, ou melhor, que não observam estritamente os predicados do artigo 966 do Código Civil, **a doutrina as designa como sendo sociedades simples (Arts. 983, caput, e 997 e ss.,)**. Nestas, o labor oferecido pelos sócios é fator primordial para o desenvolvimento da atividade mercantil, sem o qual, não há como se cogitar qualquer prestação de serviço, ou mesmo o desenvolvimento do objeto social da pessoa jurídica, ou talvez, ainda, a sua existência. O caráter liberal da profissão permanece e é prevalente, mesmo nesta sociedade.

É este caráter pessoal, das sociedades simples, que o artigo 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei n.º 406/1968, reputa como justificador para as pessoas jurídicas receberem o beneplácito fiscal. A sociedade simples, ao revés do que afoitamente se possa pensar, também executa atividade econômica e seus integrantes partilham, entre si, resultados que venham a ser auferidos. Se assim não o fosse, não seria sociedade. A exploração de atividade econômica e a partilha dos lucros são próprias do conceito sociedade. A sociedade simples, segundo perfil legislativo que foi destinado, empreende atividades econômicas específicas. O ordenamento jurídico positivo é quem lhes reserva o objeto.” (Sérgio Campinho, op. cit., p. 36)

Sob a égide do Código Civil de 2002, a união dos profissionais intelectuais se dá através da sociedade simples. Alude o doutrinador que este posicionamento tanto é o mais adequado, que o Enunciado nº 193, aprovado na III Jornada de Direito Civil realizada em dezembro de 2004 pelo Conselho de Justiça Federal, determina que profissionais que desenvolvam atividades exclusivamente intelectuais não podem ser incluídos no conceito de empresário. Silva, B. (2007) enfatiza o uso da palavra exclusivamente no enunciado, revestido de valor doutrinário, e ainda aponta outro argumento:

Existe um abismo entre uma atividade realizada pessoalmente por um trabalhador autônomo (que pode ou não contar com auxiliares ou colaboradores) e atividade organizada por um empresário. O trabalhador autônomo realiza seu trabalho pessoalmente; o empresário normalmente contrata trabalhadores para fazê-lo (SILVA, B., 2007, p. 63).

**Neste cenário, há de se esclarecer que o fato de uma sociedade simples adotar o regime de sociedade limitada, não a torna automaticamente uma sociedade empresária. Em verdade, as municipalidades ao interpretar a norma do artigo 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/1968 confundem a limitação da responsabilidade perante as obrigações societárias, limitada às quotas de capital social de cada um dos sócios, com a**



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

responsabilidade pessoal pela prestação do serviço, que decorre das normas que regulamentam a profissão dos sócios.

A propósito, é salutar mencionar que **as profissões descritas no rol do Decreto-Lei nº 406/1968 possuem cada qual, uma Lei específica regulamentando e disciplinando a responsabilidade civil pelo exercício da profissão para o público, seja de forma autônoma, seja através de uma pessoa jurídica constituída para esse fim.** Nesse cenário, conjugando esses regramentos profissionais, com a norma tributária que instituiu o benefício da alíquota fixa, não se pode condicionar o gozo da referida benesse fiscal ao modelo societário elegido pelos sócios para a consecução do objeto social da pessoa jurídica. **A rigor, a responsabilidade pessoal descrita no artigo 9º, § 3º, do Decreto-Lei 406/1968 é aquela descrita nas leis de regência de cada profissão.**

Por sinal, a responsabilização profissional dos médicos é sempre pessoal, conforme a lei de regência da profissão, *in verbis*:

**Código de Ética Médica – Cap. III – RESPONSABILIDADE PROFISSIONAL. É vedado ao médico: Art. 1º Causar dano ao paciente, por ação ou omissão, caracterizável como imperícia, imprudência ou negligência. Parágrafo único. A responsabilidade médica é sempre pessoal e não pode ser presumida. Art. 2º Delegar a outros profissionais atos ou atribuições exclusivos da profissão médica. Art. 3º Deixar de assumir responsabilidade sobre procedimento médico que indicou ou do qual participou, mesmo quando vários médicos tenham assistido o paciente. Art. 4º Deixar de assumir a responsabilidade de qualquer ato profissional que tenha praticado ou indicado, ainda que solicitado ou consentido pelo paciente ou por seu representante legal.**

**Desse modo, quando os serviços prestados forem de caráter exclusivamente intelectual, não se pode a partir da forma de constituição societária, avaliar o caráter empresarial da sociedade, como o único elemento para se definir se ela faz jus ao benefício da alíquota fixa de de ISSQN, porquanto existem sociedades limitadas que não são empresárias, conforme preveem expressamente os artigos 982 e 983 do Código Civil, conforme ensina Fábio Ulhoa Coêlho:**

Duas são as espécies de sociedade no direito brasileiro, a simples e a empresária. A sociedade simples explora atividades econômicas sem empresarialidade (um escritório dedicado à prestação de serviços de arquitetura, por exemplo) e a sua disciplina jurídica se aplica subsidiariamente à das sociedades empresárias contratuais e às cooperativas. A sociedade empresária, por sua vez, é a que explora empresa, ou seja, desenvolve atividade econômica de produção ou circulação de



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

bens ou serviços, normalmente sob a forma de sociedade limitada ou anônima. A mesma atividade econômica pode ser desenvolvida de modo empresarial (isto é, com uso maciço de mão de obra, investimento de vultosos capitais, aquisição ou desenvolvimento de tecnologias especiais, emprego de quantidade considerável de insumos) ou sem empresarialidade. O comércio de pescados, por exemplo, é explorado por grandes redes nacionais de supermercados e por pequenos comerciantes nos mercados municipais de cidades praianas. Os primeiros são sociedades empresárias; estes últimos (a menos que sejam empresários individuais), sociedades simples.

**Em conclusão, a fruição do direito à tributação privilegiada do ISSQN depende, basicamente, da análise da atividade efetivamente exercida pela sociedade, para saber se ela se enquadra dentre aquelas elencadas no § 3º do art. 9º do Decreto-lei n. 406/1968 (itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 92 da lista anexa à LC n. 56/1987), bem como se perquirir se a atividade intelectual, científica, literária ou artística desempenhada pela pessoa jurídica não constitua elemento de empresa, ou melhor, nos termos do artigo 966 do Código Civil, que os fatores de produção, circulação e de organização empresarial não se sobreponham à atuação profissional e direta dos sócios na condução do objeto social da empresa, sendo irrelevante para essa finalidade o fato de a pessoa jurídica ter se constituído sob a forma de responsabilidade limitada.**

No caso concreto, se verifica que a sociedade profissional em análise faz jus ao tratamento privilegiado do ISSQN, pois não obstante ter adotado a espécie societária limitada, deduz-se dos autos que a pessoa jurídica possui no quadro societário médicos, devidamente habilitados que desenvolvem pessoalmente as atividades societárias, conforme se depreende às fls. 347/348 (e-STJ), *in verbis*:

**Compulsando os autos, denota-se que os sócios da apelante pertencem exclusivamente a uma única categoria profissional - médicos (cláusula quarta), donde se infere que a prestação dos serviços é realizada de forma pessoal e direta pelos sócios, inclusive com direito a uma retirada mensal a título de pro-labore. (cláusula décima-quarta).**

**Além do mais, os seus sócios "responderão solidária e mas não subsidiariamente, pelas obrigações sociais depois de esgotados os recursos da sociedade" (cláusula oitava), o que importa dizer que a responsabilidade dos sócios é pessoal e ilimitada.**

**Portanto, dúvidas não subsistem de que de que a apelante sociedade uniprofissional, razão pela qual faz jus ao tratamento tributário favorecido previsto no artigo 9º, § 3º, do Decreto-Lei n.º 406/1968.**

Ante o exposto, rogando vênias ao sempre judicioso voto-divergente lançado pela e. Ministra Assusete Magalhães, DOU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA,





## **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

contudo adotando fundamentação diversa à do e. relator, de modo a conceder à embargante, o benefício da tributação do ISSQN pela alíquota fixa.

É como voto.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 31.084 - MS  
(2012/0039881-1)**

### VOTO-VOGAL

**MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES:** Os autos versam sobre a possibilidade de se reconhecer, à sociedade limitada, a sujeição do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN com base no número de profissionais habilitados, nos termos do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 406/68.

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN **é um dos mais importantes tributos destinados pela Constituição Federal a compor a arrecadação dos Municípios**, e tem, como hipótese de incidência, como o próprio nome indica, a prestação de serviços de forma onerosa.

Cabe ressaltar que a instituição do ISSQN, por força das disposições contidas nos arts. 146, II, e 156, III, da Constituição Federal, deve ser definida por lei complementar, a qual, enquanto lei nacional veiculadora de normas gerais, exerce “posição de preeminência em relação aos demais instrumentos legislativos, na medida em que as legislações federal, estadual e municipal que criam tributos devem adotá-la como fundamento de validade” (Betina Treiger Grupenmache. ISS – Local em que é devido o tributo. **ISS Lei Complementar 116/2003**. Organizadores Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto. Curitiba: Juruá, 2005, p. 71).

Nesse contexto, o Decreto-lei 406/68, que versa sobre “normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza”, foi recepcionado pela Constituição Federal como lei complementar. Foi posteriormente alterado pela Lei Complementar 56/87. Atualmente, o ISSQN é regulado pela Lei Complementar 116/2003, que define os elementos essenciais dessa exação municipal, apesar de não ter revogado integralmente o Decreto-lei 406/1968, cujos artigos 1º ao 9º permaneceram inalterados.

No caso, discute-se a possibilidade de se reconhecer, à sociedade limitada, a sujeição do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN com base no número de profissionais habilitados, nos termos do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 406/68, e não em vista de seu faturamento.

A discussão ganha relevo por se tratar de sociedade profissional que adotou o tipo simples limitada, havendo aparente e atual divergência, no âmbito das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte, a respeito da possibilidade do reconhecimento do benefício em tela nesses casos, não obstante a matéria tenha sido pacificada, em outras oportunidades, por esta Corte, inclusive pela Primeira Seção.

Cabe transcrever os dispositivos legais em análise:

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



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

§ 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"

A regra em tela permite às sociedades uniprofissionais que recolham o ISSQN sobre forma fixa, calculada em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, dependendo da natureza pela qual se constitui e desempenha sua função de prestar serviços. Afasta-se, com isso, a incidência do tributo sobre o preço do serviço cobrado pela sociedade.

Cabe ressaltar que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que essa forma de tributação privilegiada, prevista no Decreto-lei 406/68, não foi revogada pela Lei Complementar 116/2003.

Nesse sentido, o seguinte :

"TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. ISS. REVOGAÇÃO. ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. REVOGAÇÃO. ART. 10 DA LEI N. 116/2003. NÃO-OCORRÊNCIA.

1. O art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, que dispõe acerca da incidência de ISS sobre as sociedades civis uniprofissionais, não foi revogado pelo art. 10 da Lei n. 116/2003.

2. Recurso especial improvido" (STJ, REsp 713.752/PB, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, DJ de 18/08/2006).

Do voto condutor do julgado, pela sua clareza, cabe transcrever os seguintes excertos, que bem expõem a evolução ocorrida no campo normativo, assim como quais as profissões albergadas pela forma de tributação especial do ISSQN:

"O art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 veio a dispor acerca de tratamento fiscal diferenciado no que tange à incidência de ISS – Imposto Sobre Serviços – sobre as sociedades civis uniprofissionais, o denominado ISS de tributação por alíquota fixa. A base de cálculo dessa exação, em se tratando de serviços prestados por sociedades, obedece ao referido dispositivo, cuja redação original tem o seguinte teor:



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

(...)

Nesse texto, os incisos I, III, V e VII correspondem às seguintes atividades das listas de serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/68:

I - Médicos, dentistas, veterinários, enfermeiros, protéticos, ortopedistas, fisioterapeutas e congêneres; laboratórios de análises, de radiografia ou radoscopia, de eletricidade médica e congêneres;

III - Advogados, solicitadores e provisionados;

V - Engenheiros, arquitetos, urbanistas, projetistas, calculistas, desenhistas técnicos, construtores, empreiteiros, decoradores, paisagistas e congêneres;

VII - Contadores, auditores economistas, guarda-livros, técnicos em contabilidades.'

O Decreto-Lei n. 834/69, em seu art. 3º, V, alterou a redação do § 3º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406/68 – alteração consistente no acréscimo de quatro itens na lista de serviços, passando para oito o número de serviços tributados por alíquota fixa –, que passou a ter vigência com a seguinte redação:

'Quando os serviços a que se referem os itens 1, 2, 3, 5, 6, 11, 12 e 17 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 serviço, em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável'.

Neste texto foram incluídas outras atividades na lista de serviços, que são:

1. Médicos, dentistas e veterinários.
2. Enfermeiros, protéticos (prótese dentária), obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, psicólogos
3. Laboratórios de análises clínicas e eletricidade médica.
5. Advogados ou provisionados.
6. Agentes da propriedade industrial.
11. Economistas
12. Contadores, auditores, guarda-livros e técnicos em contabilidade.
17. Engenheiros, arquitetos, urbanistas.'

Em 15/12/1987, foi editada a Lei Complementar n. 56 (lista de serviços que atraem a incidência de ISS), que, de igual modo, alterou o § 3º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406/68 – alteração consistente apenas no acréscimo de outros dois serviços, elevando para dez o número de serviços tributados por alíquota fixa –, assim dispondo em seu art. 2º:

'Art. 2º. O § 3º do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, alterado pelo Decreto-Lei nº 834, de 8 de



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

setembro de 1969, passa a ter a seguinte redação:

"§ 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"

Na lista de serviços estabelecida pela Lei Complementar n. 56/87, houve melhor detalhamento de algumas atividades e a inclusão de outras da seguinte forma:

- '1. Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultra-sonografia, radiologia, tomografia e congêneres;
- 4. Enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária);
- 8. Médicos veterinários;
- 25. Contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres;
- 52. Agentes da propriedade industrial;
- 88. Advogados;
- 89. Engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos;
- 90. Dentistas;'

Por fim, veio a ser editada Lei Complementar n. 116/2003, que, em seu art. 10, revogou as disposições da Lei Complementar n. 56/87. Transcrevo, por oportuno, o teor do referido dispositivo:

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

Nesse panorama normativo, surgiu, pois, a controvérsia suscitada no presente apelo, qual seja, com a edição da Lei Complementar n. 116/2003, houve ou não a revogação do art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68? As sociedades de profissionais continuam a ser tratadas diferenciadamente no que tange à incidência do ISS?

A revogação de leis no ordenamento jurídico pátrio, a teor do disposto no art. 2º, §§ 1º e 2º, da LICC, ocorre de forma tácita ou expressa. Expressa, quando a lei revogadora dispõe expressamente que a lei anterior fica revogada. Tácita, quando a lei seguinte trata inteiramente da matéria da lei revogada ou quando é com ela incompatível.

No caso em apreço, não verifico nenhuma dessas situações.

Quanto à possibilidade de revogação expressa, não houve, visto que o



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

art. 10 da Lei Complementar n. 116/03 nem sequer mencionou o art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68. Com efeito, o art. 10 da Lei Complementar n. 116/03 revogou expressamente vários dispositivos específicos, permanecendo-se silente, portanto, no que tange aos §§ 1º e 3º Decreto-Lei n. 406/68. Ou seja, estes últimos dispositivos – que, na realidade têm o intuito de estabelecer a possibilidade de se realizar a tributação de ISS por alíquota fixa – em nada foram substancialmente alterados pelas disposições contidas na Lei Complementar n. 116/2003, havendo apenas, no que tange à lista de serviços, mera adequação e numeração dos serviços objetos de tributação. Na atual lista – estabelecida pela Lei Complementar n. 116/2203 –, os serviços especificados na redação do Decreto-Lei n. 406/67 (com a redação conferida pela Lei n. 57/89) foram assim enumerados:

'4.01 – Medicina e biomedicina.

4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres

4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.

4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.

4.11 – Obstetrícia.

4.12 – Odontologia.

4.13 – Ortóptica.

4.14 – Próteses sob encomenda.

5.01 – Medicina veterinária e zootecnia.

7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.

10.03 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária.

17.14 – Advocacia.

17.16 – Auditoria

17.19 – Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.'

Ressalto, outrossim, nos mesmos termos propostos pelo voto condutor do aresto recorrido, que 'na redação do Projeto da LC 116/03 constava, expressamente, o art. 9º do Decreto 406/68 como norma a ser revogada pela legislação superveniente. Todavia, o Senado Federal retirou a expressão '9º' do art. 10 da LC que se estava por aprovar, revelando manifestação clarividente da intenção de que permaneçam os beneplácitos garantidos por essa legislação' (fl. 200). Nesse sentido, aliás, é o entendimento dos seguintes juristas que ora relaciono:

'embora tenha constado do substitutivo aprovado pela Câmara



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Federal, a revogação do art. 9º do DL 406/2003 [sic], conforme art. 10 daquele substitutivo, ou seja, o regime jurídico de tributação dos profissionais liberais não mais seria aplicado. O Senado Federal, porém, entendendo que o art. 9º e parágrafos daquele diploma legal não eram incompatíveis com o art. 7º e parágrafos da nova disciplina do ISS, manteve o art. 9º, revogando os demais artigos do DL 406/68, referentes ao imposto municipal' (Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues, 'O ISS e a Lei Complementar nº 116/2003 - Aspecto Relevantes', O ISS e a LC 116, coordenador Valdir de Oliveira Rocha, Dialética, 2003, p. 202). 'É preciso repensar a matéria, recorrendo não só ao elemento histórico, como também, promovendo uma interpretação sistemática dentro da ordem jurídica como um todo, para alcançar o verdadeiro sentido das normas. No substitutivo aprovado pela Câmara, o art. 9º do DL 406/68 era expressamente revogado, conforme art. 10 daquele substitutivo. Aquele órgão de representação popular abolia, pois, o regime jurídico de tributação dos profissionais liberais. Todavia, o Senado Federal manteve aquele art. 9º e seus parágrafos, entendendo, e com acerto, que não eram incompatíveis com o art. 7º e parágrafos na nova lei de regência nacional do ISS, revogando todos os demais artigos do DL 406/68, pertinentes ao imposto municipal. Aquela Casa Legislativa continuou, pois reconhecendo a relevância social dos serviços prestados pelos profissionais liberais. Não se pode perder de vista que a propositura legislativa sancionada pelo Executivo foi a do Senado Federal, e não a da Câmara dos Deputados. Se o projeto deveria ter retornado ou não à Câmara é outra questão, que não interessa para a matéria aqui enfocada' (ISS - Lei Complementar 116/2003, Kyoshi Harada, 'Imposto Sobre Serviços. Lei Complementar 116/03. Tributação de Sociedades de Profissionais, p. 620, 1ª edição, Editora Juruá, p. 620, 2005).

Revogação tácita, de igual modo, não se deu, tendo em vista que não se verifica incompatibilidade alguma entre os dispositivos legais mencionados. De fato, não se constata na Lei Complementar n. 116/2003 – que não disciplinou tema semelhante ao disposto no art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 – nenhuma disposição que gerasse incompatibilidade com a tributação por alíquota fixa ora em debate. Consoante igualmente consignado no voto condutor do julgado, 'manteve-se a essência e a natureza da tributação por valor fixo para as sociedades uniprofissionais, motivo pelo qual também não houve inteiro disciplinamento da matéria por lei posterior, indicando, mais uma vez, que inexistiu revogação tácita' (fl. 201). Vale mencionar, nesse aspecto, a lição de Hugo Brito Machado:



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

'É evidente a inexistência de incompatibilidade entre os dispositivos da Lei Complementar 116/03 e os §§ 1º e 3º, do art. 9º, do Dec.-lei 406/68. Não existe incompatibilidade capaz de produzir a revogação da lei anterior entre uma norma dirigida aos casos em geral, ditos ordinários, e uma norma que estabelece exceção. A incompatibilidade que implica revogação da lei anterior há de ser absoluta.

(...)

A Lei Complementar 116/2003 estabelece, em seu art. 7º, que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço. É uma norma geral, que convive perfeitamente com a norma albergada pelos §§ 1º e 3º, do art. 9º, do Dec.-lei 406/68.

A demonstrar essa compatibilidade, aliás, basta que se note que a norma hoje albergada pelo art. 7º, caput, da Lei Complementar 116/68, é exatamente a mesma norma que antes estava albergada pelo art. 9º, *caput*, do Dec.-lei 406/68' ('ISS - Lei Complementar 116/2003, Hugo de Brito Machado, 'O ISS das Sociedades de Profissionais e a Lei Complementar 116/03, p. 229, 1ª edição, Editora Juruá, p. 620, 2005).

Outra questão que se levanta, ainda no sustento da tese da não-revogação do art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, é o que dispõe a Lei Complementar n. 95/98, que disciplina a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis. Veja a redação do art. 9º da mencionada Lei Complementar n. 95/98, alterado pela Lei Complementar n. 107/2001:

'Art. 9º A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas'.

Como se vê, preleciona a Lei Complementar n. 98/98 que a cláusula de revogação deve enumerar expressamente as leis ou disposições revogadas. No caso em apreço, em face dessa exigência, e conhecedor do fato de que o art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 não consta da redação do art. 10 da Lei Complementar n. 116/2003 (ao contrário, foi dele retirado), pode-se sustentar que todo o teor do art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 permanece em vigor.

Nessa perspectiva, então, em que resultaria a redação contida no art. 10 da Lei Complementar n. 116/2003, no momento em que estatui que a Lei Complementar n. 56/87 e o inciso V do art. 3º do Decreto-Lei n. 834/69 estariam revogados? Ora, com relação às disposições previstas no art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, por não serem com elas em nada incompatível, não ensejam modificação alguma, isto é, nesse aspecto, não há por que falar em eventual aplicação do instituto da revogação, seja esta tácita ou expressa."





## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Na forma da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, devem ser observados alguns requisitos para o reconhecimento da sociedade ao pagamento do tributo da forma privilegiada, a saber: a) que a sociedade seja uniprofissional; b) que os profissionais associados ou habilitados prestem seus serviços em nome da sociedade, embora sob responsabilidade pessoal; c) que a sociedade não tenha caráter empresarial.

Nesse sentido, colho, ainda, os seguintes julgados, de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISS. ART. 9º, § 3º, DO DECRETO LEI 406/68. SOCIEDADE DE ADVOGADOS. CARÁTER EMPRESARIAL. INEXISTÊNCIA. POSSIBILIDADE DE RECOLHIMENTO DO ISS SOBRE ALÍQUOTA FIXA. CONCLUSÃO DO TRIBUNAL BASEADA EM FATOS E PROVAS DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE. ÓBICES DAS SÚMULAS 5 E 7/STJ.

1. *'Admitida a manutenção do regime de tributação privilegiada após a entrada em vigor da Lei Complementar 116/03, nos termos da jurisprudência desta Corte Superior, que sedimentou compreensão de que o art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68, o qual trata da incidência do ISSQN sobre sociedades uniprofissionais por alíquota fixa, não foi revogado pela Lei Complementar 116/03, quer de forma expressa, quer tácita, não existindo nenhuma incompatibilidade. Precedentes. (AgRg no AgRg no AgRg no REsp 1013002/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe 18/03/2009)*

2. Para que exista o direito à base de cálculo diferenciada do ISS, nos termos do art. 9º, § 3º do Decreto-lei 406/68, necessário que a prestação dos serviços seja em **caráter personalíssimo e que não haja estrutura empresarial**. Precedente: **REsp 866.286/ES**, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 20/10/2010.

3. Tribunal de origem que, ao analisar os fatos e as provas dos autos, em especial o contrato social da requerida, constatou a ausência de caráter empresarial. A alteração destas conclusões demandaria, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em recurso especial, conforme os óbices previstos nas Súmulas 5 e 7/STJ.

4. Agravo regimental a que se nega provimento" (STJ, AgRg no REsp 1.242.490/PB, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 17/09/2013).

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OMISSÃO INEXISTENTE. RECOLHIMENTO DO ISS. DECRETO-LEI 406/68. SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS (MÉDICOS). ACÓRDÃO FUNDADO EM INTERPRETAÇÃO DE CLÁUSULA CONTRATUAL E PROBATÓRIO. SÚMULAS 05 E 07/STJ.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

1. O Tribunal de origem acolheu a tese autoral de não revogação do DL 406/68 pela LC 116/03, todavia, negou a segurança pretendida por haver caráter empresarial na sociedade.
2. Inexiste omissão no aresto, tendo em vista que o julgador apreciou a matéria em sua inteireza.
3. A sociedade civil, ainda que composta por médicos, faz jus ao benefício previsto no art. 9º, § 3º, do DL 406/68, **apenas se prestar serviço especializado, com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial.** Precedentes.
4. A revisão do acórdão recorrido implicaria sindicância matéria fático-probatória e cláusulas contratuais, o que é defeso na via especial. Inteligência das Súmulas 5 e 7 do STJ.
5. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg no REsp 1.132.677/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 15/02/2013).

Diante do caráter eminentemente empresarial das sociedades limitadas, cuja responsabilidade dos sócios limita-se ao capital constituído, a **Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em acórdãos proferidos nos anos de 2009 e 2012**, firmou compreensão no sentido de não ser possível assegurar-lhes a sujeição à tributação do ISS pelas regras do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 406/68.

A propósito, os seguintes acórdãos:

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. ISS. TRATAMENTO PRIVILEGIADO PREVISTO NO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI 406/68. SOCIEDADE LIMITADA. ESPÉCIE SOCIETÁRIA EM QUE A RESPONSABILIDADE DO SÓCIO É LIMITADA AO CAPITAL SOCIAL.

1. A orientação da Primeira Seção/STJ pacificou-se no sentido de que o tratamento privilegiado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68 somente é aplicável às sociedades uniprofissionais que tenham por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade pessoal dos sócios e sem caráter empresarial. **Por tais razões, o benefício não se estende à sociedade limitada, sobretudo porque nessa espécie societária a responsabilidade do sócio é limitada ao capital social.**

Nesse sentido: AgRg nos EREsp 941.870/RS, 1ª Seção, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, DJe de 25.11.2009.

2. *'Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado'* (Súmula 168/STJ).

3. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg no EREsp 1.182.817/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 29/08/2012).



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

"AGRAVO REGIMENTAL EM EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ALÍQUOTA. SOCIEDADES UNIPESSOAIS.

1. A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, seguindo orientação do Pretório Excelso, firmou-se no entendimento de serem incabíveis os embargos de divergência em que se invoca dissídio jurisprudencial com base em regra técnica acerca do juízo de admissibilidade de recurso especial, porque aferido com base na regularidade da dedução das razões recursais, avaliada em cada caso.

2. A jurisprudência das duas Turmas que compõem a Primeira Seção é uniforme no sentido de que o benefício da alíquota fixa do ISS somente é devido às sociedades unipessoais integradas por profissionais que atuam com responsabilidade pessoal, **não alcançando as sociedades empresariais, como as sociedades por quotas cuja responsabilidade é limitada ao capital social.**

3. *'Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado.'* (Súmula do STJ, Enunciado nº 168).

4. Agravo regimental improvido" (STJ, AgRg nos EREsp 941.870/RS, PRIMEIRA SEÇÃO, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, DJe de 25/11/2009).

Com efeito, essa orientação reflete, na verdade, um entendimento majoritário que vem sendo adotado, de longa data, por ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção, conforme atestam os seguintes julgados, em ordem cronológica de publicação: STJ, REsp 555.624/PB, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, DJ de 27/09/2004; AgRg nos EDcl no REsp 919.708/MS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, DJ de 30/08/2007; REsp 906.999/ES, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, DJ de 18/10/2007; REsp 1.057.668/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, DJe de 04/09/2008; AgRg no REsp 1.075.488/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/03/2009; EDcl no AgRg no Ag 798.575/PR, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 26/08/2009; AgRg no REsp 898.198/BA, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 16/09/2009; AgRg no REsp 1.202.082/PB, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 02/02/2011; REsp 1.221.027/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 04/03/2011; AgRg no AREsp 25.626/MT, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/10/2011; AgRg nos EDcl no AREsp 33.365/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 25/11/2011; REsp 1.285.038/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 28/11/2011; AgRg nos EDcl no REsp 1.275.279/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 10/08/2012; EDcl no AREsp 475.403/SP, Rel. Ministro HERMAN



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/06/2014.

**De fato, não se verifica a existência de acórdãos provenientes da Primeira Seção, no sentido de assegurar, às sociedades limitadas, o direito à tributação do ISSQN sob a forma privilegiada, de que cuida o art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68.**

Não obstante, a Primeira Turma, nos dois acórdãos apontados como paradigmas, ambos prolatados **no ano de 2015**, passou a decidir em sentido diverso, o que enseja a interposição do presente recurso.

De outra parte, verifico a existência de acórdão isolado, oriundo da própria Segunda Turma, que, em 2015, seguiu o proferido pela Primeira Turma, nos autos do AgRg no AREsp 519.194/AM, Rel. p/ acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA.

Eis a ementa do acórdão da Segunda Turma:

"TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE SIMPLES LIMITADA. CARÁTER EMPRESARIAL AFASTADO NA ORIGEM. SÚMULA 7/STJ. RECOLHIMENTO POR ALÍQUOTA FIXA. POSSIBILIDADE.

1. A orientação da Primeira Seção do STJ firmou-se no sentido de que o tratamento privilegiado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68 somente é aplicável às sociedades uniprofissionais que tenham por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade pessoal dos sócios e sem caráter empresarial.

2. *'A forma societária limitada não é o elemento axial ou decisivo para se definir o sistema de tributação do ISS, porquanto, na verdade, o ponto nodal para esta definição é a circunstância, acolhida no acórdão, que as profissionais [...] exercem direta e pessoalmente a prestação dos serviços'*. (AgRg no AREsp 519.194/AM, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, DJe 13/08/2015.)

3. No caso dos autos, não obstante a agravante ser uma sociedade limitada, o Tribunal de origem assentou que se ela dedica, precipuamente, à exploração do ofício intelectual de seus sócios, de forma pessoal, sem caráter empresarial, razão pela qual é cabível o benefício da tributação por alíquota fixa do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Agravo regimental provido" (STJ, AgRg no AREsp 792.878/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 14/12/2015).

No entanto, não vislumbro motivos para alterar a jurisprudência dominante desta Corte, firmada no âmbito da Primeira Seção.

A interpretação conferida ao art. 9º, § 1º e 3º, do Decreto-lei 406/68, pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, **sempre mostrou-se, data venia**, consentânea com a mensagem da norma, porquanto a tributação do ISSQN pela forma de alíquota fixa para sociedades de profissões regulamentadas, na verdade, traduz uma



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

extensão de um tratamento diferenciado conferido, pelo § 1º do artigo, ao contribuinte individual, que presta seus serviços sob a forma de trabalho pessoal.

Desse modo, **deve ser mantido o acórdão embargado**, que refletiu a orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o regime de tributação privilegiada do ISSQN, de que cuida o art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 406/68, não se estende às sociedades simples limitadas, cuja responsabilidade do sócio é limitada ao capital social.

Ante o exposto, pedindo a mais respeitosa vênia ao eminente Relator, nego provimento aos Embargos de Divergência.

É como voto.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL  
Nº 31.084 - MS (2012/0039881-1)**

**RELATOR** : **MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**  
**EMBARGANTE** : MED RIM SERVIÇOS MÉDICOS LTDA  
**ADVOGADOS** : ALEXANDRE AGUIAR BASTOS E OUTRO(S) -  
MS006052  
BENTO ADRIANO MONTEIRO DUAILIBI - MS005452  
CAMILA CAVALCANTE BASTOS - MS016789  
**EMBARGADO** : MUNICÍPIO DE CAMPO GRANDE  
**ADVOGADO** : ADRIANNE CRISTINA COELHO LOBO E OUTRO(S) -  
MS006554

### VOTO-VISTA

**A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA  
HELENA COSTA:**

Solicitei vista antecipada dos autos para examiná-los com maior detença.

A **MED RIM SERVIÇOS MÉDICOS LTDA.** interpôs Embargos de Divergência contra acórdão proferido pela 2ª Turma desta Corte assim ementado (fl. 527e):

**TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE LIMITADA. CARÁTER EMPRESARIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PRIVILEGIADO. IMPOSSIBILIDADE.**

1. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que, para fazer jus ao benefício disposto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, a empresa deve caracterizar-se como sociedade uniprofissional, o que não se compatibiliza com a adoção do regime da sociedade limitada, em razão do caráter empresarial de que se reveste este tipo social. Precedentes: REsp 1221027/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/02/2011, DJe 04/03/2011; AgRg no REsp 1202082/PB, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/09/2010, DJe 02/02/2011; AgRg no Ag 1349283/RO, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010; REsp 1057668/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 4.9.2008.

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg nos EDcl no AREsp 31.084/MS, Rel. Ministro MAURO



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18.10.2011, DJe 21.10.2011).

Aponta a Embargante a existência de dissenso entre o acórdão embargado e o *decisum* proferido pela 1ª Turma deste Tribunal Superior no REsp n. 1.404.466/AL, da relatoria do Sr. Ministro Luiz Fux, cuja ementa transcrevo (fls. 579/580e):

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 9º, §3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. RECOLHIMENTO POR QUOTA FIXA. AUSÊNCIA DE CARÁTER EMPRESARIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. INOCORRÊNCIA.**

1. A divergência jurisprudencial, ensejadora de conhecimento do recurso especial pela alínea "c", deve ser devidamente demonstrada, conforme as exigências do parágrafo único do art. 541 do CPC, c/c o art. 255, e seus parágrafos, do RISTJ.

2. À demonstração do dissídio jurisprudencial, impõe indispensável revelar soluções encontradas pelo *decisum* embargado e paradigma tiveram por base as mesmas premissas fáticas e jurídicas, havendo entre elas similitude de circunstâncias, sendo insuficiente para esse fim a mera transcrição de ementas (precedentes: REsp n.º 425.467 - MT, Relator Ministro FERNANDO GONÇALVES, Quarta Turma, DJ de 05/09/2005; REsp n.º 703.081 - CE, Relator Ministro CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJ de 22/08/2005; AgRg no REsp n.º 463.305 - PR, Relatora Ministra DENISE ARRUDA, Primeira Turma, DJ de 08/06/2005).

3. Ademais, o recurso especial interposto com esteio na alínea "c" é cabível quando a corte de origem tiver atribuído à lei federal interpretação diferente da conferida por outro tribunal, haja vista que a finalidade é justamente possibilitar a uniformização da jurisprudência dos tribunais acerca da interpretação da lei federal.

4. In casu, o Município recorrente aduz que: "O acórdão oriundo da SEGUNDA CÂMARA ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE RONDÔNIA, cuja decisão se dera por unanimidade de votos, entendeu que às sociedades civis uniprofissionais, com caráter empresarial, frise-se, gozam do privilégio previsto no Art. 9º, §3º, do Decreto-Lei Federal N° 406/68 (...) Já o acórdão paradigma oriundo da SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, A UNANIMIDADE, assentara o entendimento segundo o qual têm direito ao tratamento diferenciado ao recolhimento do tributo ISSQN as sociedades civis uniprofissionais, cujo objeto



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*contratual se destina à prestação de serviço especializado, com responsabilidade social e sem caráter empresarial."*

*5. Ocorre que, diferentemente do alegado, o acórdão recorrido entende que é cabível o recolhimento do ISS mediante alíquota fixa justamente por não ser a sociedade requerente uma sociedade com finalidade empresarial, coadunando-se com a jurisprudência do STJ, senão vejamos: "Com efeito, a sociedade simples constituída por sócios de profissões legalmente regulamentadas, ainda que sob a modalidade jurídica de sociedade limitada, não perde a sua condição de sociedade de profissionais, dada a natureza e forma de prestação de serviços profissionais, não podendo, portanto, ser considerada sociedade empresária pelo simples fato de ser sociedade limitada. É exatamente o caso da apelada. Extraí-se do contrato social que a sociedade é composta por dois médicos e seu objeto é a exploração, por conta própria, do ramo de clínica médica e cirurgia de oftalmologia e anestesia. Como frisado na sentença, apesar de registrada na Junta Comercial, a apelada tem características de uma sociedade simples, porquanto formada por apenas dois sócios, ambos desempenhando a mesma atividade intelectual de forma pessoal e respondendo por seus atos. Diante desses elementos, entendo que a sociedade simples limitada, desprovida de elemento de empresa, atende plenamente às disposições do Decreto-lei n. 406/68, e, em relação ao ISS, devem ser tributadas em valor fixo, segundo a quantidade de profissionais que nela atuam. (...) Assim, verificada que a apelada preenche os requisitos das sociedades uniprofissionais, uma vez que assim caracteriza-se toda aquela sociedade formada por profissionais liberais que atuam na mesma área, legalmente habilitados nos órgãos fiscalizadores do exercício da profissão e que se destinam à prestação de serviços por meio do trabalho pessoal dos seus sócios, desde que não haja finalidade empresarial, impõe-se a manutenção da sentença que lhe garantiu o direito de recolher o ISS mediante alíquota fixa, em conformidade com o Decreto-lei n. 406/68, bem como em compensar a quantia paga a maior."*

*6. Agravo Regimental desprovido.*

*(AgRg no REsp 1.205.175/RO, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26.10.2010, DJe 16.11.2010).*

Nas razões recursais, alega-se, em síntese, que há divergência acerca da possibilidade de pessoas jurídicas constituídas sob a forma de sociedades limitadas se valerem do recolhimento privilegiado do ISSQN; e que "[...] a atividade desenvolvida pela Embargante não se





## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

enquadra como empresária" (fl. 569e).

Acompanham o recurso os documentos de fls. 573/586e.

Distribuídos os autos ao Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Sua Excelência admitiu o recurso (fls. 637/640e).

O Município de Campo Grande/MS apresentou impugnação, asseverando que "não deve ser acolhido os embargos de divergência, pois a jurisprudência juntada [...] já foi superada e [...] que sociedade constituída sob a forma limitada não faz jus ao tratamento privilegiado do §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68, ante a sua responsabilização não ser pessoal e sim recair sobre as cotas sociais, ficando evidente o caráter empresarial" (fl. 655e).

O Ministério Público Federal manifestou-se pelo não provimento dos Embargos de Divergência (fls. 655/673e).

Na assentada do dia 11.03.2020, o Sr. Ministro Relator proferiu voto dando provimento aos Embargos de Divergência, por compreender que a recorrente "[...] faz jus ao recolhimento do ISS na forma do art. 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei 406/1968".

Naquela oportunidade, a Sra. Ministra Assusete Magalhães, ao proferir voto-vogal, instaurou a divergência para afastar o regime especial de recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, tendo sido acompanhada pelo Sr. Ministro Og Fernandes. Após, suspendeu-se a votação em virtude de pedido de vista.

Reiniciado o julgamento em 12.08.2020, o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques apresentou seu voto-vista acompanhando a conclusão do Sr. Relator, todavia com fundamentação diversa.

**É o relatório. Passo a proferir o voto-vista.**

### **I. Da admissibilidade dos embargos de divergência**

Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, *in casu*,



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

aplica-se o Código de Processo Civil de 1973.

Os Embargos de Divergência se encontram hígidos para o julgamento, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade e ausentes questões preliminares ou prejudiciais a serem examinadas – como, aliás, igualmente concluído pelo Sr. Relator, bem como pelos eminentes pares que me antecederam.

### II. Delimitação da controvérsia

A ementa do acórdão embargado estampa o fundamento central apontado pela 2ª Turma para o acolhimento da tese do Fisco municipal em sede de recuso especial (fl. 527e):

*A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que, para fazer jus ao benefício disposto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, a empresa deve caracterizar-se como sociedade uniprofissional, o que não se compatibiliza com a adoção do regime da sociedade limitada, em razão do caráter empresarial de que se reveste este tipo social. (destaque meu).*

Por seu turno, o acórdão paradigma, prolatado no âmbito da 1ª Turma, abraça orientação diametralmente oposta, compreendendo que a pessoa jurídica, congregada a partir de sócios de profissões legalmente regulamentadas, não pode ser intitulada como empresária pelo simples fato de ter sido constituída sob a forma de *sociedade limitada*.

Nesse contexto, o dissenso jurisprudencial cinge-se à compatibilidade da pessoa jurídica, cujos sócios são médicos e optaram pelo modelo societário da sociedade limitada, com o regime especial de recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, previsto no art. 9º do Decreto-Lei n. 406/1968.

### III. Moldura constitucional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Cabe registrar que a disciplina constitucional do ISSQN foi praticamente reescrita, tendo em vista as alterações promovidas pelas Emendas Constitucionais ns. 3, de 1993, e 37, de 2002, bem como a inclusão de novos dispositivos por esta última.

A diretriz uniformizadora para o ISSQN mostra-se potencializada com a redação atual da Constituição da República, que expressamente atribuiu à lei complementar o regramento da forma e das condições relativas à concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais:

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

[...]

*III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

[...]

*§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)*

*I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)*

*II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*§ 4º (Revogado pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (destaques meus).*

A par da uniformidade preconizada no art. 156 do Texto Fundamental, remarque-se o papel normativo da lei complementar em matéria tributária na definição da base de cálculo dos impostos, dentre eles o ISSQN:

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

[...]

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*

[...]



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

(destaques meus).

O princípio da capacidade contributiva, por seu turno, constitui diretriz relevante, uma vez que opera como fundamento para a *modulação da carga tributária* em matéria de impostos, consoante expressa a Constituição da República:

*Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*

[...]

*§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*

[...] (destaques meus).

A respeito, ensina Geraldo Ataliba que "todos os outros eventuais critérios que possam ser adotados pelo legislador e que não levem em conta a capacidade contributiva são arbitrários e, por via de consequência, inconstitucionais" (*in* "Debates do VII Curso de Especialização em Direito Tributário", PUC/SP-IDPE, *RD*Tributário 4/142).

Extraí-se da moldura constitucional aplicável, em síntese, que a base de cálculo especial fixada no Decreto-Lei n. 406/1968 – uma modalidade privilegiada de recolhimento do ISSQN – deve ser interpretada à luz do princípio da capacidade contributiva, bem como orientada pela uniformidade normativa, evitando-se, primordialmente, que milhares de leis municipais avancem sobre a matéria reservada à lei complementar.

#### **IV. Moldura normativa infraconstitucional**

Por primeiro, um breve esboço histórico da legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN.

Os artigos do Código Tributário Nacional - CTN acerca do



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

ISSQN vigeram até 1968, porquanto tais dispositivos foram revogados pelo Decreto-Lei n. 406/1968, o qual foi recepcionado pela Constituição da República como lei complementar, na esteira do que, igualmente, ocorreu com o CTN, conforme assentado na jurisprudência (e.g. PLENO, RE n. 603.497 AgRg-segundo/MG, Rel. Ministra ROSA WEBER, julgado em 29.06.2020, DJe n. 201, de 13.08.2020, onde restou fixada a tese para o Tema de Repercussão Geral n. 247/STF: “O art. 9º, § 2º, do DL nº 406/1968 foi recepcionado pela ordem jurídica inaugurada pela Constituição de 1988”).

Já sob a vigência do Texto Fundamental de 1988, um novo marco legislativo adveio com a edição da Lei Complementar n. 116/2003 – conhecida atualmente como “a Lei do ISS” –, visto que a apontada lei passou a reger substancial quadra daquela disciplina.

Nesse contexto, impende ressaltar que o ponto central da presente discussão diz com a matéria ainda regrada pelo Decreto-Lei n. 406/1968, consoante o entendimento desta Corte Superior (e.g. PRIMEIRA SEÇÃO, Rcl n. 25.046/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, julgado em 26/08/2015, DJe 03/09/2015).

Dispõe, no que interessa ao deslinde da controvérsia, o art. 9º do vetusto Decreto-Lei n. 406/1968, diploma que permanece em vigor quanto ao ponto:

*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. (Redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 1987)*

[...] (destaques meus).



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Sublinhe-se, por oportuno, os serviços albergados pelos itens descritos no § 3º do apontado art. 9º:

1. Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultrassonografia, radiologia, tomografia e congêneres;
  4. Enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária);
  8. Médicos veterinários;
  25. Contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres;
  52. Agentes da propriedade industrial;
  88. Advogados;
  89. Engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos;
  90. Dentistas;
  91. Economistas;
  92. Psicólogos.
- (Redação dada pela Lei Complementar n. 56/1987).

Cuida-se, pois, da exigência do ISSQN sobre quantia fixa *per capita*, sistemática de recolhimento privilegiada, e, portanto, diversa da comumente observada em relação aos demais serviços submetidos ao imposto municipal, hipóteses nas quais a base de cálculo, como sabido, circunscreve-se ao preço do serviço.

O teor da norma estampada no § 3º do art. 9º do Decreto Lei n. 406/1968 afina-se, sem dúvida alguma, à necessária observância da capacidade contributiva dos profissionais dedicados aos serviços enumerados na lista do ISSQN, uma vez que assenta uma base de cálculo perfilhada com a realidade econômica desses trabalhadores.

Ademais, sobre esse aspecto, já advertia, há muito, Aliomar Baleeiro:

*O § 3º do art. 9º do Decreto-Lei n.º 406 regula o caso de profissionais que se congregam em sociedades civis, ainda que se revistam de formas de sociedades comerciais. E, a exemplo da legislação do imposto sobre a renda, dá-lhes tratamento fiscal mais benévolo.*

[...]



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*Noutras palavras, o Fisco municipal deverá fazer abstração da sociedade constituída por esses profissionais e tributá-los como indivíduos, segundo as alíquotas estabelecidas para trabalhadores autônomos.*

*(Direito Tributário Brasileiro - CTN Comentado. 14ª ed., rev. atual. e ampl., Rio de Janeiro, Forense, 2018, p. 759, atualizado por Misabel Derzi – destaque meu).*

Dessume-se da norma em análise que: (i) os serviços abrangidos pelo regime especial de recolhimento são os descritos nos apontados itens da lista; e (ii) o fato de os profissionais daquelas atividades se congregarem em sociedade simples ou sociedade limitada mostra-se indiferente para a definição do regime tributário a eles aplicável.

O ponto distintivo para o enquadramento de uma pessoa jurídica na sistemática do recolhimento *per capita*, como visto, é outro – a pessoalidade na prestação de um dos serviços arrolados no § 3º do art. 9º do Decreto Lei n. 406/1968.

O fato de atuarem individualmente na prestação do ofício ou por meio de sociedade limitada apresenta-se, sem sombra de dúvida, desinfluyente para fins tributários, porquanto a essência do signo exteriorizador da menor capacidade contributiva não se atrela ao modelo societário.

Diversamente, a incompatibilidade da pessoa jurídica com a regra favorecida diz respeito, isto sim, à presença do *elemento de empresa* na atividade desenvolvida, entendida esta como a ocorrência da estrutura própria de mercado, timbrada pela impessoalidade, e com a operabilidade adequada para potencializar a obtenção de lucro.

Com efeito, obstar o legítimo acesso ao tratamento tributário favorecido unicamente em razão da escolha pelo difundido modelo societário da *sociedade limitada*, revela-se, em meu sentir, desarrazoado, por ausência de conexão entre os institutos na situação retratada, conduzindo, aprioristicamente, ao impedimento à efetivação da justiça fiscal.

Visto o regramento aplicável à controvérsia, impende delinear o quadro jurisprudencial pertinente.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### V. Panorama jurisprudencial

Embora a 1ª Turma não afaste o regime especial de recolhimento do ISSQN com arrimo, exclusivamente, no modelo de *sociedade limitada*, a 2ª Turma, ao examinar o tema no acórdão embargado, compreendeu incompatível a tributação favorecida para o caso dos profissionais se valerem de tal configuração societária, consoante estampa o acórdão cuja ementa, uma vez mais, transcrevo:

**TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE LIMITADA. CARÁTER EMPRESARIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PRIVILEGIADO. IMPOSSIBILIDADE.**

1. *A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que, para fazer jus ao benefício disposto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, a empresa deve caracterizar-se como sociedade uniprofissional, o que não se compatibiliza com a adoção do regime da sociedade limitada, em razão do caráter empresarial de que se reveste este tipo social. Precedentes: REsp 1221027/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/02/2011, DJe 04/03/2011; AgRg no REsp 1202082/PB, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/09/2010, DJe 02/02/2011; AgRg no Ag 1349283/RO, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010; REsp 1057668/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 4.9.2008.*

2. *Agravo regimental não provido.*

*(AgRg nos EDcl no AREsp 31.084/MS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18.10.2011, DJe 21.10.2011 – destaque meu).*

Não se olvida a existência de julgados desta Seção acerca da temática, encampando o entendimento do acórdão embargado, como bem lembrou a Sra. Ministra Assusete Magalhães em seu voto-vogal (e.g. PRIMEIRA SEÇÃO, AgRg nos EREsp n. 941.870/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, julgado em 11.11.2009, DJe de 25.11.2009).

Todavia, tais precedentes remetem ao período anterior à nova reflexão sobre a questão, assentada no âmbito da 1ª Turma, no julgamento





## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

do AgRg no AREsp n. 519.194/AM, de minha relatoria para o acórdão, julgado em 09.06.2015, DJe 13.08.2015.

Aliás, o novel entendimento restou abraçado expressamente em aresto da 2ª Turma, registrando-se que o modelo de sociedade limitada não se apresenta como elemento decisivo para a definição da forma do recolhimento do ISSQN:

**TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE SIMPLES LIMITADA. CARÁTER EMPRESARIAL AFASTADO NA ORIGEM. SÚMULA 7/STJ. RECOLHIMENTO POR ALÍQUOTA FIXA. POSSIBILIDADE.**

1. *A orientação da Primeira Seção do STJ firmou-se no sentido de que o tratamento privilegiado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68 somente é aplicável às sociedades uniprofissionais que tenham por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade pessoal dos sócios e sem caráter empresarial.*

2. *'A forma societária limitada não é o elemento axial ou decisivo para se definir o sistema de tributação do ISS, porquanto, na verdade, o ponto nodal para esta definição é a circunstância, acolhida no acórdão, que as profissionais [...] exercem direta e pessoalmente a prestação dos serviços'. (AgRg no AREsp 519.194/AM, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, DJe 13/08/2015.)*

3. *No caso dos autos, não obstante a agravante ser uma sociedade limitada, o Tribunal de origem assentou que se ela dedica, precipuamente, à exploração do ofício intelectual de seus sócios, de forma pessoal, sem caráter empresarial, razão pela qual é cabível o benefício da tributação por alíquota fixa do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Agravo regimental provido.*

*(AgRg no AREsp 792.878/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03.12.2015, DJe de 14/12/2015 – destaque meu).*

Nessa direção, ainda que em *obiter dictum*, os recentes acórdãos da lavra dos Srs. Ministros Herman Benjamin e Francisco Falcão, também proferidos no âmbito da 2ª Turma:

**TRIBUTÁRIO. ISSQN. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO PREVISTO NO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI 406/1968. REQUISITOS PARA O BENEFÍCIO LEGAL VERIFICADOS**



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### **NA CORTE DE ORIGEM. REVISÃO. SÚMULAS 5/STJ E 7/STJ.**

1. A questão de fundo é o enquadramento da atividade societária no disposto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968.

2. A orientação jurisprudencial da Segunda Turma do STJ firmou-se no sentido de que, constituída a sociedade de profissionais sob a forma de sociedade por cota de responsabilidade limitada, e apresentando ela caráter empresarial, inaplicável a tributação mais benéfica a que se refere o art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei 406/1968.

3. Ressalta-se que o próprio Código Civil em seu art. 983 admite que uma sociedade simples se constitua como uma sociedade limitada. O fato de ela usar esse tipo societário, pois, não a descaracteriza como sociedade simples se o seu objeto, repita-se, não for empresarial.

4. O Tribunal de origem, ao analisar os fatos e as provas dos autos, em especial o estatuto social da recorrida, constatou a ausência de caráter empresarial. A alteração destas conclusões demanda, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em Recurso Especial, conforme os óbices previstos nas Súmulas 5 e 7/STJ.

5. Recurso Especial não conhecido.

(REsp 1.804.696/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 21.05.2019, DJe 17.06.2019 – destaques meus).

### **PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ART. 1.022, II, DO CPC/2015. INEXISTENTE. ALEGAÇÃO DE NEGATIVA DE VIGÊNCIA AO ART. 111 DO CTN, BEM COMO AO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/1968. SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS LEGALMENTE REGULAMENTADOS. POSSIBILIDADE DE SUBMETER À TRIBUTAÇÃO PRIVILEGIADA DE ISSQN ESTABELECIDADA EM VALOR FIXO. PRETENSÃO DE REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO N. 7 DA SÚMULA DO STJ.**

I - Na origem, trata-se de Ação declaratória e anulatória contra o Município de Porto Alegre objetivando o recolhimento de ISSQN com base no número de profissionais, desconstituindo-se os créditos tributários vencidos e vincendos. Na sentença, julgou-se parcialmente procedente o pedido para reconhecer o direito da autora ao recolhimento de ISSQN com alíquota de 4% sobre o preço do serviço. No Tribunal a quo, a sentença foi parcialmente reformada para reconhecer o direito da parte autora à tributação de ISSQN de forma privilegiada, nos moldes dos §§ 1º e 3º do art. 9º do



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*Decreto-Lei n. 406/68.*

*II - No tocante à assinalada violação do art. 1.022, II, do CPC/2015, não assiste razão ao recorrente. A partir da análise do acórdão recorrido, é possível verificar que o Tribunal de origem adotou fundamentação necessária e suficiente à solução da controvérsia que lhe foi devolvida, tendo apreciado, de modo coerente e satisfatório, as questões imprescindíveis ao deslinde da causa.*

*III - Quanto às questões alegadamente omitidas, manifestou-se o Tribunal de origem no sentido de considerar que a parte autora não configura sociedade empresária, embora constituída sob a forma de sociedade limitada. Consignou, ainda, que a confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária.*

*IV - A oposição dos embargos declaratórios teve a sua finalidade desvirtuada, porquanto caracterizou, apenas, a irresignação da parte embargante em relação à prestação jurisdicional contrária aos seus interesses.*

*V - De acordo com a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, não ocorre a violação do art. 1.022, II, do CPC/2015, quando as questões discutidas nos autos são analisadas, mesmo que implicitamente, ou ainda afastadas de modo fundamentado pela Corte Julgadora, posto que a mera insatisfação da parte com o conteúdo decisório exarado não autoriza a oposição de embargos declaratórios.*

*A referida violação tampouco ocorre quando, suficientemente embasado o acórdão impugnado, a Corte Julgadora deixa de enfrentar e rebater, individualmente, cada um dos argumentos apresentados pelas partes, uma vez que não está obrigada a proceder dessa forma. Nesse sentido, confirmam-se: AgInt nos EDcl no AREsp n. 1.220.599/AM, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 26/6/2018, DJe 2/8/2018 AgInt no AREsp n. 1.294.637/SC, Rel. Ministro Luis Felipe Salomão, Quarta Turma, julgado em 21/8/2018, DJe 5/9/2018.*

*VI - No que diz respeito à suposta negativa de vigência ao art. 111 do CTN, bem como ao art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968, registro que o recurso especial não merece conhecimento.*

*VII - Conforme o entendimento sedimentado do Superior Tribunal de Justiça, a sociedade de profissionais legalmente regulamentados, ainda que constituída sob a forma de responsabilidade limitada, pode ser submetida à tributação privilegiada de ISSQN estabelecida em valor fixo, nos termos art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968, desde que destituída de caráter empresarial. Acerca do assunto, destaco os seguintes precedentes: AgInt no REsp n. 1.417.214/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 2/5/2017, DJe 16/6/2017; AgInt no AREsp n. 1.226.637/SP, Rel. Ministro*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 23/10/2018, DJe 7/11/2018; AgInt no REsp n. 1.400.942/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 18/9/2018, DJe 22/10/2018.*

*VIII - A análise do acórdão impugnado, quando em confronto com as razões recursais, revela que a irresignação do recorrente, em relação ao regime tributário de ISSQN aplicável à recorrida, vai de encontro às convicções da Corte Julgadora originária que, com lastro no conjunto probatório acostado aos autos, concluiu que a sociedade autora, embora constituída sob a forma de sociedade limitada, não perdeu a sua natureza de sociedade de profissionais, porquanto o seu objeto social compreende a prestação pessoal de serviços contábeis, não podendo ser considerada empresarial apenas em decorrência da forma societária adotada, razão pela qual se submete à tributação fixada pelo art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968.*

*IX - A revisão do entendimento acima retratado, por meio da reinterpretção dos dispositivos legais federais reputados violados, demanda, necessariamente, o revolvimento de elementos fático-probatórios dos autos, o que é vedado no âmbito estreito do recurso especial, em virtude da incidência do óbice ao conhecimento recursal constante da Súmula n. 7 do STJ, segundo a qual (in verbis): "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".*

*X - Agravo interno improvido.*

*(AgInt no REsp 1.760.627/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 06.06.2019, DJe 14.06.2019 – destaque meu).*

Ainda nessa esteira, a conclusão do voto-vista proferido pelo Sr. Ministro Mauro Campbell Marques nos presentes embargos de divergência.

Isso considerado, observa-se que a maioria dos Srs. Ministros da 2ª Turma se inclina pelo acolhimento da tese firmada no acórdão paradigma.

Pondero, outrossim, que, a par do inerente ganho advindo da pacificação da jurisprudência em matéria tributária, o julgamento em tela exhibe um *plus*, porquanto resolve uma controvérsia que, rotineiramente, não alcança o exame do mérito na instância especial, em razão dos óbices processuais plasmados nas Súmulas ns. 5 e 7 deste Superior Tribunal de Justiça (e.g. PRIMEIRA TURMA, AgInt no AREsp n. 846.543/RS, Rel. Ministro



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

BENEDITO GONÇALVES, julgado em 10.02.2020, DJe 12.02.2020; e SEGUNDA TURMA, AREsp n. 1.630.291/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, julgado em 10.03.2020, DJe 25.06.2020).

De outro vértice, cumpre lembrar que a tese estampada no acórdão paradigma e defendida no presente voto-vista mostra-se eficaz na distinção de situações reveladoras da inadequação da atividade ao modelo tributário privilegiado, consoante se pode verificar do seguinte acórdão oriundo da 1ª Turma:

**TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. ART. 9º, §§ 1º. E 3º. DO DECRETO-LEI 406/1968. EXISTÊNCIA DE CARÁTER EMPRESARIAL. IMPOSSIBILIDADE DE RECOLHIMENTO DO ISS SOBRE ALÍQUOTA FIXA. AGRAVO INTERNO DA CONTRIBUINTE A QUE SE NEGA PROVIMENTO.**

1. *A jurisprudência entende que o benefício da alíquota fixa do ISS somente é devido às sociedades uni ou pluriprofissionais que prestam serviço em caráter personalíssimo sem intuito empresarial (AgRg no REsp. 1.486.568/RS, Rel. Min. SÉRGIO KUKINA, DJe 13.11.2014).*

2. *O que define uma sociedade como empresária ou simples é o seu objeto social, e não a forma societária. No caso de sociedades formadas por profissionais intelectuais, cujo objeto social é a exploração da respectiva profissão intelectual dos seus sócios, são, em regra, sociedade simples, uma vez que nelas faltará o requisito da organização dos fatores de produção, elemento próprio da sociedade empresária, como leciona a doutrina especializada, segundo anota o Professor ANDRÉ LUIZ SANTA CRUZ RAMOS (Direito Empresarial. São Paulo: Método, 2017, p. 63).*

3. *O próprio Código Civil em seu art. 983 admite que uma sociedade simples se constitua como uma sociedade limitada. O fato de ela usar esse tipo societário, pois, não a descaracteriza como sociedade simples se o seu objeto, repita-se, não for empresarial.*

4. *Todavia, no caso, muito embora se trate de uma sociedade simples que tem por objeto social a prestação de serviços de auditoria contábil e demais serviços inerentes à profissão de contador, não se pode deixar de observar os documentos trazidos pelo Agravada, em que se constata ser uma rede global que emprega cerca de 4100 profissionais por todo o mundo. Dessa forma, não há como afastar a existência do requisito da organização dos fatores de produção, com intuito*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*empresarial.*

5. *Agravo Interno da Contribuinte a que se nega provimento.* (AgInt no AREsp 1.226.637/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/10/2018, DJe 07/11/2018 – destaque meu).

Logo, exsurge escorreito o entendimento segundo o qual a congregação de profissionais, cujas atividades estão arroladas nos itens apontados pelo § 3º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406/1968, pelo modelo de *sociedade limitada*, não obsta, por si só, o enquadramento da pessoa jurídica no regime tributário privilegiado do ISSQN.

### VI. Do caso concreto

*In casu*, a Corte local, ao conceder a segurança, registrou que (fls. 347/348e):

*[...] para que empresa possa ter tratamento mais benigno, diga-se especial, é necessário que a prestação dos serviços, ainda que por intermédio da sociedade, seja feita em caráter pessoal pelos sócios.*

*Compulsando os autos, denota-se que os sócios da apelante pertencem exclusivamente a uma única categoria profissional – médicos (cláusula quarta), donde se infere que a prestação dos serviços é realizada de forma pessoal e direta pelos sócios, inclusive com direito a uma retirada mensal a título de pro-labore. (cláusula décima-quarta).*

*[...]*  
(destaques meus).

Contra tal acórdão o Município de Campo Grande/MS interpôs o Recurso Especial, e a 2ª Turma desta Corte Superior, como observado, deu provimento ao recurso especial do Município para afastar a tributação *per capita* (fls. 420/421e).

Nesse panorama, o primeiro ponto a ser enfrentado cinge-se à análise da viabilidade de a Embargante, constituída no modelo de *sociedade limitada*, com a sistemática da base de cálculo especial, *per capita*, estabelecida no art. 9º do Decreto-Lei n. 406/1968.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A análise do acórdão embargado resume-se à premissa maior da questão jurídica posta, qual seja, a da pressuposta incompatibilidade da sociedade limitada com a regra privilegiada do ISSQN.

Todavia, como visto, a circunstância dos prestadores de serviço médico congregarem-se, por meio de sociedade limitada, por si só, revela-se incapaz de afastar o regime especial de recolhimento do imposto.

Uma vez superado tal fundamento do acórdão embargado – de feição nitidamente excludente – passa-se à análise da não ocorrência do caráter empresarial na prestação do serviço, outro aspecto uniformizador encartado no art. 9º do Decreto-Lei n. 406/1968, cuja apreciação na instância especial, como ressaltado, esbarra, em regra, no óbice da Súmula n. 7/STJ.

Ocorre que, no caso sob exame, o tribunal de origem assentou expressamente a peçoalidade do serviço médico prestado pela Embargante, ilidindo o elemento de empresa (fls. 347/348e).

Assim, apropriado, na esteira da conclusão do TJ/MS, o enquadramento da Impetrante, ora Embargante, no regime especial de recolhimento do ISSQN previsto no art. 9º do Decreto-Lei n. 406/1968.

Posto isso, com as vênias da Sra. Ministra Assusete Magalhães e do Sr. Ministro Og Fernandes, **acompanho** o Sr. Ministro Relator para **DAR PROVIMENTO** aos Embargos de Divergência.

**É o voto.**



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº  
31.084 - MS (2012/0039881-1)**

### VOTO-VISTA

#### **O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA:**

Trata-se de embargos de divergência opostos por MED RIM SERVIÇOS MÉDICOS contra acórdão da Segunda Turma, rel. Ministro Mauro Campbell Marques, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE LIMITADA. CARÁTER EMPRESARIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO ART. 9º, § 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PRIVILEGIADO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que, para fazer jus ao benefício disposto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, a empresa deve caracterizar-se como sociedade uniprofissional, o que não se compatibiliza com a adoção do regime da sociedade limitada, em razão do caráter empresarial de que se reveste este tipo social. Precedentes: REsp 1221027/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/02/2011, DJe 04/03/2011; AgRg no REsp 1202082/PB, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/09/2010, DJe 02/02/2011; AgRg no Ag 1349283/RO, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010; REsp 1057668/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 4.9.2008.

2. Agravo regimental não provido.

Os embargos de declaração foram rejeitados.

A embargante alega que o entendimento consignado no acórdão ora impugnado diverge do que foi adotado pela Primeira Turma, quando do julgamento do AgRg no REsp 1.205.175/RO, rel. Ministro Luiz Fux.

Naquele julgado, concluiu-se que o fundamento consignado no acórdão então recorrido, de que "a sociedade simples constituída por sócios de profissões legalmente regulamentadas, ainda que sob a modalidade jurídica de sociedade limitada, não perde a sua condição de sociedade de profissionais, dada a natureza e forma de prestação de serviços profissionais, não podendo, portanto, ser considerada sociedade empresária pelo simples fato de ser sociedade limitada", estaria em conformidade com a jurisprudência do STJ.

Depois de admitido o processamento do recurso, a parte embargada, Município de Campo Grande, apresentou impugnação, defendendo que o aresto apontado como paradigma seria uma decisão isolada, não representando a jurisprudência do STJ sobre o tema.

O Ministério Público Federal apresentou parecer pela rejeição do recurso.

Na sessão de 11/03/2020, o eminente Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, apresentou o voto pelo provimento dos embargos de divergência, ao fundamento nuclear de que aquilo "o que define uma sociedade como empresária ou simples é o seu objeto





## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

social, e não a forma societária". Na sequência, depois de a Ministra Assusete Magalhães inaugurar a divergência, no que foi acompanhada pelo Ministro Og Fernandes, o Ministro Mauro Campbell Marques pediu vista dos autos.

Em sua proposta, a em. Ministra Assusete Magalhães destacou que o acórdão embargado está em sintonia com a orientação jurisprudencial existente desde o julgamento pela Primeira Seção do AgRg no EREsp 1.182.817/RJ, cujo entendimento, na sua visão, deve ser mantido, pois "a tributação do ISSQN pela forma de alíquota fixa para sociedades de profissões regulamentadas, na verdade, traduz uma extensão de um tratamento diferenciado conferido (...) ao contribuinte individual, que prestar seus serviços sob a forma de trabalho pessoal", não podendo esse benefício ser estendido "às sociedades simples limitadas, cuja responsabilidade do sócio é limitada ao capital social".

Em 12/08/2020, após a apresentação do voto-vista do Ministro Mauro Campbell, acompanhando o Relator na conclusão do julgado, ao argumento de "o gozo do tratamento fiscal privilegiado depende da forma como o serviço tributado é prestado à comunidade, se de modo pessoal ou impessoal" e não propriamente da forma de constituição da sociedade, de modo que "o fato de uma sociedade simples adotar o regime de sociedade limitada, não a torna automaticamente uma sociedade empresária". Na sequência, a Ministra Regina Helena Costa pediu vista antecipada, o que representa vista coletiva para os demais integrantes do Colegiado.

Pois bem.

Inicialmente, tenho que a divergência suscitada foi suficientemente demonstrada, visto que os julgados confrontados têm posições antagônicas quando ao fato de a sociedade simples constituída sob a forma de responsabilidade limitada ser ou não causa suficiente para afastar a tributação privilegiada do ISS prevista no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968.

Quanto ao mérito, tenho que a posição adotada no aresto apontado como paradigma é a que dá melhor interpretação à norma tributária em comento.

Dispõe o art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968:

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. (redação dada pela LC n. 69/1987).

Do que se observa, as condições essenciais à fruição do tratamento tributário diferenciado às sociedades de profissões regulamentadas dizem respeito à pessoalidade



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

do serviço e à responsabilidade pessoal do profissional que o presta.

Esse é o entendimento consolidado da Primeira Seção, conforme se verifica do seguinte precedente:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. BASE DE CÁLCULO DO ISS DIFERENCIADA. DECRETO-LEI Nº 406/68. ATIVIDADE NÃO EMPRESARIAL.

1. As sociedades uniprofissionais somente têm direito ao cálculo diferenciado do ISS, previsto no artigo 9º, parágrafo 3º, do Decreto-Lei nº 406/68, quando os serviços são prestados em caráter personalíssimo e, assim, prestados no próprio nome dos profissionais habilitados ou sócios, sob sua total e exclusiva responsabilidade pessoal e sem estrutura ou intuito empresarial.

2. Precedente da Primeira Seção (AgRgEREsp nº 941.870/RS, da minha Relatoria, in DJe 25/11/2009).

3. Embargos de divergência rejeitados (EREsp 866.286/ES, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 29/09/2010, DJe 20/10/2010).

Já para saber se a constituição da sociedade simples sob a forma de responsabilidade limitada influencia no direito ao citado benefício fiscal, faz-se necessário analisar os institutos de direito privado aplicáveis à espécie, de acordo com o que preconiza o art. 110 do CTN.

Nessa esteira, sob a ótica do direito empresarial, o Código Civil, em seu art. 966, classifica as atividades econômicas em empresariais (*caput*) e não empresariais (parágrafo único). É considerada empresarial a atividade organizada que se utiliza de capital e/ou trabalho para produção e circulação de bens e serviços, não se incluindo nesse conceito o exercício de 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.

Mais adiante, o Código Civil estipula que serão consideradas empresárias as sociedades que exerçam atividade própria de empresário e, simples, as demais (art. 982), permitindo que ambas possam assumir quaisquer dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 (art. 983), dentre os quais se encontra o referente à sociedade limitada (art. 1.052-1.087).

Pelo teor dessas disposições normativas, constata-se que a sociedade prestadora de serviço de profissão regulamentada exerce atividade econômica de natureza não empresarial, enquadrando-se, pois, no conceito de sociedade simples, para a qual também é permitida a constituição sob a forma de sociedade limitada.

De igual modo, percebe-se que o fato de ela se constituir em sociedade simples limitada não interfere na pessoalidade do serviço prestado a ensejar alteração da natureza de sua atividade econômica para empresarial.

No que se refere à responsabilidade civil, cumpre salientar que a limitação da responsabilidade social preconizada no art. 1.052 do Código Civil, restrita à participação do sócio no capital social, diz respeito às obrigações da pessoa jurídica com terceiros (fornecedores, v.g.) e, por isso, não infirma a responsabilidade pessoal que é atribuída ao profissional pela legislação de regência (arts. 186, 187 e 927 do Código Civil) em relação aos



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

prejuízos que, no exercício de seu mister, causar aos clientes/consumidores, merecendo destaque o art. 14, § 4º, do Código de Defesa do Consumidor, segundo o qual: "a responsabilidade pessoal dos profissionais liberais será apurada mediante verificação de culpa."

No caso específico dos profissionais médicos, hipótese dos autos, preconiza o Código de Ética Médica, Resolução CFM n. 1.897/2009, que "a responsabilidade médica é sempre pessoal e não pode ser presumida" (art. 1º, parágrafo único).

Com efeito, há a necessidade de diferenciar a responsabilidade do profissional como sócio da pessoa jurídica daquela que lhe é pessoalmente atribuída em razão do exercício da profissão.

Não há lógica, pois, vincular o gozo de benefício destinado ao exercício típico de atividade de profissional liberal, cujos atributos da personalidade e da responsabilidade pessoal lhe são inerentes, com a modalidade de responsabilidade social escolhida pela pessoa jurídica.

Ponderados todos esses elementos, tenho que a fruição do direito à tributação privilegiada do ISS depende, basicamente, da análise da atividade efetivamente exercida pela sociedade, para saber se ela se enquadra dentre aquelas elencadas no § 3º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406/1968 (itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 92 da lista anexa à LC n. 56/1987) e se ela se restringe à prestação pessoal de serviços profissionais aos seus clientes, sem configurar mais um elemento de empresa com objeto social mais abrangente, sendo irrelevante para essa finalidade o fato de a pessoa jurídica ter se constituído sob a forma de responsabilidade limitada.

Para corroborar com essa linha de pensamento, cito recentemente precedente da Primeira Turma que admitiu a tributação privilegiada para sociedade simples constituída sobre a forma de limitada, sintetizado com a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISSQN. ART. 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. SOCIEDADE LIMITADA. PESSOALIDADE NA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. AUSÊNCIA DE ORGANIZAÇÃO DOS FATORES DE PRODUÇÃO. CARÁTER EMPRESARIAL AFASTADO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. RECOLHIMENTO POR ALÍQUOTA FIXA. POSSIBILIDADE.

I - O Tribunal de origem concluiu, após a análise do conjunto probatório dos autos, que apesar da Agravante ser constituída na forma de sociedade limitada, não há organização dos fatores de produção e impessoalidade na prestação do serviço, o que afasta o caráter empresarial e permite a aplicação da alíquota fixa do ISSQN, prevista no art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68.

II - Agravo Regimental provido para conhecer do Agravo e negar provimento ao Recurso Especial do Município de Manaus (AgRg no AREsp 519.194/AM, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/06/2015, DJe 13/08/2015).

Do voto condutor, extrai-se a seguinte passagem:

De início, cumpre asseverar que nem todas as atividades econômicas podem ser consideradas empresárias, porquanto necessária a análise da organização dos fatores de produção, de modo a restar configurada a exploração profissional e organizada, para a produção ou circulação de bens ou serviços, consoante a



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

dicção do art. 966 do Código Civil.

A legislação civil pátria permite a existência das sociedades simples, cujo objeto social é explorado sem a marca da empresarialidade, podendo organizar-se, segundo a inteligência do art. 983 do Código Civil, sob quaisquer formas societárias, inclusive *sociedade limitada*, com exceção das sociedades por ações.

*In casu*, a Agravante é sociedade constituída nos moldes de *sociedade limitada*, que se dedica, precipuamente, à exploração do ofício intelectual de seus sócios, de forma pessoal, consoante estampa o acórdão do Tribunal de origem:

Não há, pois, no caso, organização dos fatores de produção, inúmeros profissionais atuantes, impessoalidade do serviço, vale dizer, porte de sociedade empresarial, mantendo-se a atividade intelectual como foco principal da sociedade. Enfim, a atividade da sociedade impetrante não configura elemento de empresa, a teor do art. 966, parágrafo único, do Código Civil.

Desse modo, ainda que imbuída de escopo lucrativo e com eventual auxílio de terceiros, a atividade não se dá de forma impessoal, o que, mesmo diante da organização sob a forma de *sociedade limitada*, afasta a regência das normas de direito empresarial.

No caso dos autos, o acórdão recorrido assentou que sociedade contribuinte é formada por médicos, cujos serviços são prestados direta e pessoalmente pelos sócios. Confira-se:

Compulsando os autos, denota-se que os sócios da apelante pertencem exclusivamente a uma única categoria profissional - médicos (cláusula quarta), donde se infere que a prestação dos serviços é realizada de forma pessoal e direta pelo sócios, inclusive com direito a uma retirada mensal a título de *pro-labore*. (cláusula décima-quarta)

Além do mais, os seus sócios "responderão solidária e ilimitadamente, mas não subsidiariamente, pelas obrigações sociais depois de esgotados os bens da sociedade" (cláusula oitava), o que importa dizer que a responsabilidade dos sócios é pessoal e ilimitada.

Por outro lado, não há no acórdão recorrido nenhuma menção acerca de particularidade fática que apontasse para o caráter empresarial da sociedade contribuinte.

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO aos embargos de divergência para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial fazendário e, por conseguinte, restabelecer o acórdão do TJ/MS.

É como voto.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2012/0039881-1      PROCESSO ELETRÔNICO EAREsp 31.084 / MS

Números Origem: 1081047410 20100254233000100 20100254233000101 201101742761

PAUTA: 10/03/2021

JULGADO: 24/03/2021

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

#### **Relator para Acórdão**

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **SANDRA VERÔNICA CUREAU**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

#### **AUTUAÇÃO**

EMBARGANTE : MED RIM SERVIÇOS MÉDICOS LTDA  
ADVOGADOS : ALEXANDRE AGUIAR BASTOS E OUTRO(S) - MS006052  
BENTO ADRIANO MONTEIRO DUAILIBI - MS005452  
CAMILA CAVALCANTE BASTOS - MS016789  
EMBARGADO : MUNICÍPIO DE CAMPO GRANDE  
ADVOGADO : ADRIANNE CRISTINA COELHO LOBO E OUTRO(S) - MS006554

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS - Imposto sobre Serviços

#### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, após o voto-vista da Sra. Ministra Regina Helena Costa, a Primeira Seção, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Assusete Magalhães, Og Fernandes e Herman Benjamin, deu provimento aos embargos de divergência, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Lavrará o acórdão o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques (art. 52, IV, b, do RISTJ).

Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques (por fundamento diverso), Sérgio Kukina, Regina Helena Costa (voto-vista), Gurgel de Faria (voto-vista) e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Manoel Erhardt.