

RECURSO ESPECIAL Nº 2.002.966 - RS (2022/0141759-1)

RELATOR : MINISTRO GURGEL DE FARIA
RECORRENTE : MUNICÍPIO DE ERECHIM
PROCURADOR : DIEGO FERREIRA - RS070720
RECORRIDO : CLINICA NEFRO UROLOGICA ALTO URUGUAI LTDA
OUTRO NOME : CLÍNICA NEFRO-UROLÓGICA ALTO URUGUAI LTDA
ADVOGADO : FÁBIO CAZORLA MARTINS - RS069441

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ISSQN. TRIBUTAÇÃO PRIVILEGIADA. SOCIEDADE DE MÉDICOS. ALIQUOTA FIXA PELO NÚMERO DE PROFISSIONAIS HABILITADOS. MÉDICO EMPREGADO. POSSIBILIDADE.

1. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que o fato de sociedade profissional adotar a forma de responsabilidade limitada não lhe retira o direito à tributação privilegiada do ISSQN. Precedente: EAREsp 31.084/MS, Rel. p/ acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 24/03/2021, DJe 08/04/2021.

2. Segundo a literalidade do § 3º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406/1968, a sociedade profissional deve recolher o ISS com base no número de profissionais habilitados que prestem os serviços em seu nome, sejam eles sócios, empregados ou não.

3. A circunstância de a sociedade contratar profissionais habilitados ao exercício de seu objeto social não exclui, por si só, a tributação privilegiada do ISSQN.

4. Recurso especial desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues, Benedito Gonçalves (Presidente), Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 28 de fevereiro de 2023

MINISTRO GURGEL DE FARIA

Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2002966 - RS (2022/0141759-1)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : **MUNICÍPIO DE ERECHIM**
PROCURADOR : **DIEGO FERREIRA - RS070720**
RECORRIDO : **CLINICA NEFRO UROLOGICA ALTO URUGUAI LTDA**
OUTRO NOME : **CLÍNICA NEFRO-UROLÓGICA ALTO URUGUAI LTDA**
ADVOGADO : **FÁBIO CAZORLA MARTINS - RS069441**

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ISSQN. TRIBUTAÇÃO PRIVILEGIADA. SOCIEDADE DE MÉDICOS. ALIQUOTA FIXA PELO NÚMERO DE PROFISSIONAIS HABILITADOS. MÉDICO EMPREGADO. POSSIBILIDADE.

1. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que o fato de sociedade profissional adotar a forma de responsabilidade limitada não lhe retira o direito à tributação privilegiada do ISSQN. Precedente: EAREsp 31.084/MS, Rel. p/ acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 24/03/2021, DJe 08/04/2021.

2. Segundo a literalidade do § 3º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406/1968, a sociedade profissional deve recolher o ISS com base no número de profissionais habilitados que prestem os serviços em seu nome, sejam eles sócios, empregados ou não.

3. A circunstância de a sociedade contratar profissionais habilitados ao exercício de seu objeto social não exclui, por si só, a tributação privilegiada do ISSQN.

4. Recurso especial desprovido.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo MUNICÍPIO DE ERECHIM - RS contra acórdão proferido pelo TJRS assim ementado:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. ISS. ATIVIDADE MÉDICA. CARÁTER EMPRESARIAL NÃO VERIFICADO. EXISTÊNCIA DE PESSOALIDADE NO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO PRIVILEGIADA. ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI Nº 406/68. CABIMENTO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CABIMENTO. Em se tratando de serviços prestados por sociedades, em caráter social, o ISS será

calculado em relação a cada profissional habilitado, nos moldes dos §§ 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-Lei n. 406/68. Caso em que restou demonstrado o caráter pessoal da atividade prestada pelos profissionais da sociedade não empresária, a ensejar o reconhecimento da tributação de ISS de forma privilegiada.

A parte recorrente alega violação do art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968, bem como a existência de dissídio jurisprudencial.

Sustenta, em síntese, que a forma empresarial da sociedade a afastar a tributação em regime especial se evidencia na forma limitada adotada pela contribuinte, bem como por haver profissionais de saúde contratados como funcionários a ensejar a organização de meios de produção.

Depois de apresentadas as contrarrazões, em que se alega o não conhecimento do recurso em face dos óbices das Súmulas 5 e 7 do STJ, o Tribunal admitiu o apelo raro determinando a subida dos autos.

É o relatório.

VOTO

Cuidam os autos, na origem, de ação declaratória cumulada com repetição de indébito proposta por sociedade médica objetivando o reconhecimento do direito ao enquadramento no regime tributário especial para sociedades uniprofissionais, em relação ao ISS previsto no art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968, e a repetição do indébito recolhido desde o seu desenquadramento unilateral pelo fisco.

Sustenta na inicial que o seu desenquadramento se deu exclusivamente em razão da adoção da forma de responsabilidade limitada.

O magistrado de primeiro grau julgou procedente a ação, aduzindo não ser possível o impedimento do enquadramento do contribuinte na forma especial de tributação do ISS adotado pelas sociedades uniprofissionais exclusivamente em razão da adoção da forma de responsabilidade limitada.

Determinou ainda a repetição de indébito tributário no período em que fora a contribuinte forçada a recolher o imposto na forma do regime geral de tributação.

Interposta apelação, essa foi desprovida pelo Tribunal local que manteve a sentença, reconhecendo à sociedade médica o direito ao enquadramento no regime especial previsto no art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968, não sendo suficiente para afastá-lo a forma societária adotada.

Consignou, também, que, na espécie, a contratação pela sociedade de um médico e de uma enfermeira não retirariam dela a pessoalidade pelos serviços prestados, não estando caracterizado o apontado elemento de empresa (e-STJ fl. 456):

O fato de existirem como funcionários uma enfermeira e um médico com especialidade em área diversa (medicina nuclear) no quadro de funcionários (fl 308) não atrai o elemento empresarial para a sociedade, porquanto resta claro que exploram unicamente a atividade médica, a qual possui responsabilidade pessoal pelo órgão de classe respectivo.

Pois bem.

O recurso especial deve ser desprovido.

Inicialmente, no que concerne ao reconhecimento do direito de sociedade uniprofissional constituída sob a forma de responsabilidade limitada ao regime tributário diferenciado previsto no art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968, tem-se que a Primeira Seção do STJ admite a tributação diferenciada, consoante se extrai do seguinte julgado:

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.

(EAREsp 31.084/MS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2021, DJe 08/04/2021). (Grifos acrescidos).

Neste ponto, não há correção a ser feita no acórdão que adota entendimento compatível com a orientação jurisprudencial desta Corte superior.

Já a apontada circunstância de a sociedade contratar profissionais habilitados ao exercício de seu objeto social não exclui, *ab initio*, a tributação privilegiada do ISSQN.

Segundo a literalidade do § 3º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406/1968, a sociedade profissional pagará o ISS com base no número de profissionais habilitados que prestem os serviços **em seu nome, sejam eles sócios, empregados ou não**. *Vide*:

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.

[...]

§ 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](#))

Com efeito, o § 1º do art. 9º define como contribuintes do tributo municipal o profissional habilitado que presta os serviços pessoalmente aos seus clientes, importando a natureza do serviço prestado e outros fatores pertinentes apenas para a definição da forma de tributação (alíquota fixa ou variável).

Estes profissionais, no entanto, quando não atuam individualmente, podem estar organizados em sociedades personificadas, ocasião em que a lei imputa à sociedade a sujeição passiva tributária como responsável pelo recolhimento do imposto sobre serviços, passando a calcular, para as hipóteses previstas na Lei, o tributo em alíquota fixa em relação a cada profissional a ela vinculado, sejam eles sócios, empregados ou não (autônomos, por exemplo), os quais ainda ostentarão a posição de contribuintes.

Essa é a interpretação dada ao dispositivo pela doutrina, a quem recorro na pena de HUGO DE BRITO MACHADO (*in* Curso de Direito Tributário, ed.

Atenção especial merece a questão das sociedades uniprofissionais. Diz o art. 9º, §3º, do Decreto-Lei 406/1968: "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".

O propósito do legislador, como se vê, foi tributar cada um dos profissionais tomados individualmente, fazendo-se abstração da pessoa jurídica para fins de determinação do imposto. Assim, o imposto devido por essa sociedade corresponderá ao valor do imposto fixo multiplicado pelo número de profissionais que as integrem, como sócios, empregados, ou mesmo autônomos a ela consorciados para a prestação de serviços, como é comum acontecer, especialmente na área de auditoria contábil. (Grifos acrescidos).

É bem verdade que a contratação de terceiros pela sociedade, empregados ou não, poderá afastar a tributação privilegiada do ISS, quando evidenciada a circunstância de o profissional habilitado utilizar-se do trabalho dessas pessoas na consecução da tarefa nuclear do objeto social a que se refere o serviço contratado. Isso porque, nesse caso, a despeito da caracterização ou não de empresa, não estará presente o atributo da pessoalidade do serviço prestado pelo contribuinte (profissional habilitado), elemento essencial à fruição do direito à tributação fixa do ISS. Nesse sentido (DE JESUS, Miqueas Libório. ISS fixo e a impossibilidade da modificação retroativa do critério jurídico adotado no lançamento tributário. *in*. MACEDO, Alberto; AGUIRREZÁBAL, Rafael Rodrigues; PINTO, Sergio Luiz de Moraes; ARAÚJO, Wilson José de (Coord.). Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais – Volume VI – São Paulo: Quartier Latin, 2017):

Sem adentrar nos desígnios que moveram o legislador federal de 1968 a estatuir o tratamento tributário diferenciado do ISS fixo, observa-se que a inteligência normativa do artigo 9º, §3º do DL nº 406/19683, implicitamente, primou pela pessoalidade na prestação do serviço, sem a participação ou interferência de terceiros, ressalvada a condição de colaboradores ou auxiliares. Ademais, o referido diploma impôs a responsabilização pessoal do profissional que prestou serviços em nome da sociedade. A respeito escreveu Bernardo Ribeiro de Moraes:

Se a pessoa se serve de capital e de pessoal, o serviço deixa de ser pessoal para ser da empresa. O contador presta serviço pessoal, o escritório de contabilidade, não. O serviço terá caráter pessoal quando seja realizado diretamente pelo prestador do serviço, sem auxílio profissional de outras pessoas, sendo considerada a ajuda de quem não colabora na produção do trabalho (receptionista em um consultório médico; encarregada da limpeza; etc). Se a prestação de serviços é feita com a colaboração de terceiros, que implique na “produção de serviços”, o resultado do trabalho não será pessoal. Não haverá o cunho da personalidade profissional do prestador, que deverá impregnar o próprio resultado, comprovador de seu talento, de sua capacidade e gosto.

Outrossim, acentuou:

[...], não se pode admitir no conceito de serviço pessoal do próprio

contribuinte que exista a colaboração de outras pessoas [...]. Se o contribuinte se socorre de certo pessoal, o trabalho deixaria de ser obra sua para ser sua e de outro. Deixaria de ser pessoal, ou melhor, deixaria de ser trabalho pessoal do próprio contribuinte. Existindo a especulação do trabalho alheio, pode o trabalho ser considerado de empresa. Evidentemente, não se pode ser considerado empregado, para tais efeitos, de desvirtuar o conceito de trabalho pessoal do próprio contribuinte, a pessoa que colabora com o contribuinte na limpeza, no fornecimento de café, enfim em atividade não ligada ao seu trabalho.

Por décadas a doutrina e a jurisprudência debateram o delineamento do conteúdo normativo supra, visando definir os aspectos da pessoalidade na execução dos serviços sob a forma societária. Igualmente, procurou delimitar quais sociedades poderiam ou não fazer jus ao tratamento tributário do ISS Fixo: uni ou pluriprofissionais. Nos anos 80, a Suprema Corte Brasileira assim se pronunciou:

Tributário. Imposto sobre serviços. Empresa de grande porte, em que os trabalhos resultantes são de produção promiscua ou indistinta de trabalho pessoal, não tem direito à tributação pela modalidade privilegiada do art. 9º, §1º, do Decreto-Lei no 406, de 1968. Entendimento razoável (súmula 400) e inexistência de demonstração de dissídio jurisprudencial.

Ao cunhar seu voto condutor o Relator enfatizou:

O parágrafo 3º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406, de 1968, ao referir-se a 'serviços prestados por sociedade', alcança, limitadamente, aquelas em que os trabalhos resultantes conservam a marca individual de seus autores, e não aquelas em que os trabalhos são de produção promiscua ou indistinta. Por isso, menciona o Decreto-Lei, no referido dispositivo, a propósito dos serviços prestados "em nome da sociedade", a responsabilidade pessoal do prestador nos termos da lei aplicável. É o sócio, é o indivíduo que transparece, diferentemente do que ocorre em sociedades prestadoras de serviços unificados pela marca comum, da empresa, não dos seus numerosos e indistintos autores.

Em vários julgados, a Suprema Corte, no curso da década de 80, assentou que as sociedades de profissionais que executassem serviço sob a forma de trabalho impessoal, caracterizada pela interação direta e indiscriminada do trabalho alheio (profissional habilitado não sócio), reuniriam características de sociedade mercantil e, conseqüentemente, não poderiam recolher o ISSQN sob a forma do tratamento diferenciado.

[...]

É dizer: na sociedade empresária a organização se materializa na estrutura apresentada, essencial ao exercício da atividade, ao passo que na sociedade de profissionais (qual seja, a sociedade simples) o profissional é central à atividade e realiza um trabalho de caráter essencialmente personalíssimo. Naquela, a relação do cliente se dá com a estrutura, enquanto que nesta se dá com a pessoa do profissional, de sorte que este modelo é o que mais se aproxima daquele positivado no DL no 406/1968.

No presente caso, como visto, a Corte *a quo* firmou a premissa que a presença dos profissionais contratados pela sociedade não a caracteriza como sociedade empresária e que subsiste a responsabilidade pessoal dos profissionais habilitados que prestam os serviços em seu nome, sendo certo que a revisão dessa compreensão pressupõe reexame de prova, o que é inviável no âmbito do recurso especial, ante o óbice da Súmula 7 do STJ.

Nesse contexto, não havendo outros elementos no acórdão recorrido que permitam afastar a pessoalidade na execução da tarefa profissional contratada, é

mesmo de reconhecer que a sociedade recorrente faz jus ao recolhimento do ISS na forma prevista no art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968.

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial.

Uma vez promovida nos autos prévia fixação de honorários sucumbenciais pelas instâncias de origem, majoro, em desfavor da parte recorrente, em 10% (dez por cento) o valor já arbitrado (na origem), nos termos do art. 85, § 11, do CPC/2015, observados, se aplicáveis, os limites percentuais previstos nos §§ 2º e 3º do referido dispositivo, bem como os termos do art. 98, § 3º, do mesmo diploma legal.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2022/0141759-1

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.002.966 / RS

Números Origem: 00134314220198210013 0013431422019821001300310691120218217000
00310691120218217000 00624738020218217000 134314220198210013
13431422019821001300310691120218217000 310691120218217000
624738020218217000 70085175164 70085489201

PAUTA: 28/02/2023

JULGADO: 28/02/2023

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. HUMBERTO JACQUES DE MEDEIROS

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : MUNICÍPIO DE ERECHIM
PROCURADOR : DIEGO FERREIRA - RS070720
RECORRIDO : CLINICA NEFRO UROLOGICA ALTO URUGUAI LTDA
OUTRO NOME : CLÍNICA NEFRO-UROLÓGICA ALTO URUGUAI LTDA
ADVOGADO : FÁBIO CAZORLA MARTINS - RS069441

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

CERTIDÃO

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

A Primeira Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues, Benedito Gonçalves (Presidente), Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.