



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2756700 - SP (2024/0369851-4)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES
AGRAVANTE : L2 SERVICOS MEDICOS S/S LTDA
ADVOGADOS : MARCOS PEREIRA OSAKI - SP138979
MIGUEL FABRICIO NETO - SP229574
ANDRESA CASTRO AGUIAR MARTINS - SP425578
MATHEUS GUEDES ALCOFORADO SUKAR - PE039398
AGRAVADO : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
ADVOGADOS : WAGNER DELGADO DE AZAMBUJA - SP352412
THIAGO ANDRADE FARIAS - SP458462

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA CUMULADA COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO DO TRIBUTO COMO CONDIÇÃO AO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ACÓRDÃO RECORRIDO CONTRÁRIO À JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

1. Tendo o recurso sido interposto contra decisão publicada na vigência do Código de Processo Civil de 2015 – CPC/2015, devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele previsto, conforme Enunciado Administrativo n. 3/2016 /STJ.

2. A regra do art. 166 do Código Tributário Nacional - CTN deve ser aplicada, na hipótese em que o ISSQN se qualifique como tributo indireto. Observância da tese definida pela Primeira Seção, no REsp n. 1.131.476/RS – tema 398.

3. No caso dos autos, o recurso do Município de São Paulo é provido para determinar ao tribunal de justiça a verificação da comprovação, pela parte autora, da transferência do ônus financeiro do pagamento do tributo, tendo em vista o indébito tributário decorrer da exclusão da contribuinte do regime

especial de recolhimento do ISSQN e, durante o respectivo período, ser possível a transferência do referido ônus. Precedentes.

4. Agravo interno não provido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em Sessão Virtual de 01/04/2025 a 07/04/2025, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Paulo Sérgio Domingues.

Brasília, 09 de abril de 2025.

Ministro Benedito Gonçalves
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2756700 - SP (2024/0369851-4)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES
AGRAVANTE : L2 SERVICOS MEDICOS S/S LTDA
ADVOGADOS : MARCOS PEREIRA OSAKI - SP138979
MIGUEL FABRICIO NETO - SP229574
ANDRESA CASTRO AGUIAR MARTINS - SP425578
MATHEUS GUEDES ALCOFORADO SUKAR - PE039398
AGRAVADO : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
ADVOGADOS : WAGNER DELGADO DE AZAMBUJA - SP352412
THIAGO ANDRADE FARIAS - SP458462

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA CUMULADA COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO DO TRIBUTO COMO CONDIÇÃO AO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ACÓRDÃO RECORRIDO CONTRÁRIO À JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

1. Tendo o recurso sido interposto contra decisão publicada na vigência do Código de Processo Civil de 2015 – CPC/2015, devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele previsto, conforme Enunciado Administrativo n. 3/2016 /STJ.

2. A regra do art. 166 do Código Tributário Nacional - CTN deve ser aplicada, na hipótese em que o ISSQN se qualifique como tributo indireto. Observância da tese definida pela Primeira Seção, no REsp n. 1.131.476/RS – tema 398.

3. No caso dos autos, o recurso do Município de São Paulo é provido para determinar ao tribunal de justiça a verificação da comprovação, pela parte autora, da transferência do ônus financeiro do pagamento do tributo, tendo em vista o indébito tributário decorrer da exclusão da contribuinte do regime

especial de recolhimento do ISSQN e, durante o respectivo período, ser possível a transferência do referido ônus. Precedentes.

4. Agravo interno não provido.

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator):

Trata-se de agravo interno interposto por L2 SERVIÇOS MÉDICOS S /S LTDA contra decisão que, ao conhecer do agravo, com apoio em entendimento jurisprudencial, deu provimento ao recurso especial do Município de São Paulo para o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo rejulgar a controvérsia referente à comprovação do pagamento do tributo para fins de reconhecimento do direito ao indébito tributário, nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional - CTN.

A parte agravante sustenta, em síntese (fls. 919/923):

A decisão agravada entendeu que o TJSP não teria analisado e, portanto, não teria aplicado os requisitos do art. 166 do CTN ao caso concreto. Contudo, a decisão monocrática deve ser reformada, pois o Tribunal de origem entendeu, conforme a jurisprudência deste STJ, que o ISS foi recolhido indevidamente como tributo direto, sendo devida a restituição ao contribuinte, afastando a incidência do art. 166 do Código Tributário Nacional - CTN [...] A inaplicabilidade do art. 166 do CTN decorre do fato de a agravante nunca ter deixado de ser sociedade uniprofissional, gozando de regime tributário especial quanto ao ISS. Isto é, mesmo quando foi ilicitamente desenquadrada pelo Município de São Paulo, a agravante permaneceu atuando como sociedade uniprofissional.

Impugnação apresentada pela parte agravada (fls. 927/931).

É o relatório.

VOTO

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator):

Tendo o recurso sido interposto contra decisão publicada na vigência do Código de Processo Civil de 2015 – CPC/2015, devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele previsto, conforme Enunciado Administrativo n. 3/2016/STJ.

Após nova análise processual, verifica-se que a conclusão da decisão agravada deve mantida.

Como registrado na decisão monocrática, o recurso especial se origina de ação anulatória, cumulada com repetição de indébito,

ajuizada por L2 SERVIÇOS MÉDICOS S/S LTDA contra o MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, objetivando: “(i) anular o termo de desenquadramento do regime especial de tributação de sociedade uniprofissional retroativo e, conseqüentemente, anular as inscrições na Dívida Ativa decorrentes dos AIIM’s: 67485570, 67485634, 67485782, 67485790 e 67485804; (ii) condenar a Ré a devolver os valores pagos indevidamente a título de ISS, atualizados pelo índice IPCA- E, no valor de R\$ 46.388,08” (fl. 13).

No primeiro grau de jurisdição, o pedido foi julgado improcedente (fls. 659/662). Não obstante, em sede de apelação, o tribunal de justiça cassou a sentença e julgou procedente o pedido. E, em ao julgar os embargos de declaração, acresceu (fls. 827/830):

Não prospera a alegação de não preenchimento dos requisitos do artigo 166 do Código Tributário Nacional. Tem-se entendido que a repetição do indébito de ISS não está sujeita à regra do art. 166 do Código Tributário Nacional, em face da impossibilidade de transferência do encargo financeiro a terceiro, medida cabível somente nos tributos indiretos, estes sim passíveis de repercussão jurídica com transferência legal da responsabilidade tributária.

Pois bem.

Este Tribunal Superior tem pacífico entendimento jurisprudencial pela necessidade de observância da regra do art. 166 do CTN, na hipótese em que o ISSQN se qualifique como tributo indireto.

A respeito:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ISS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PROVA DA NÃO REPERCUSSÃO. EXIGIBILIDADE, IN CASU. ART. 166 DO CTN.

1. O ISS é espécie tributária que admite a sua dicotomização como tributo direto ou indireto, consoante o caso concreto.

2. A pretensão repetitória de valores indevidamente recolhidos a título de ISS incidente sobre a locação de bens móveis (cilindros, máquinas e equipamentos utilizados para acondicionamento dos gases vendidos), hipótese em que o tributo assume natureza indireta, reclama da parte autora a prova da não repercussão, ou, na hipótese de ter a mesma transferido o encargo a terceiro, de estar autorizada por este a recebê-los, o que não ocorreu in casu.

[...]

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp n. 1.131.476/RS, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9/12/2009, DJe de 1/2/2010)

No caso dos autos, o indébito tributário decorre da exclusão da contribuinte do regime especial de recolhimento do ISSQN e, durante o

período em que se recolheu o imposto com atenção aos serviços prestados, é possível a transferência do ônus do pagamento do tributo; nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL QUE TEM DIREITO AO TRATAMENTO PRIVILEGIADO PREVISTO NO ART. 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI 406/68. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. RECOLHIMENTO DO TRIBUTO QUE LEVOU EM CONSIDERAÇÃO OS SERVIÇOS PRESTADOS. APLICAÇÃO DA REGRA CONTIDA NO ART. 166 DO CTN.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem reconhecendo que o ISS pode ser classificado tanto como tributo direto quanto indireto. A base de cálculo do ISS é, em regra, o preço do serviço, hipótese em que a exação assume a característica de tributo indireto, permitindo o repasse do encargo financeiro ao tomador do serviço. Por outro lado, em se tratando de ISS recolhido na forma prevista no art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei 406/68, não há vinculação direta entre o tributo devido e os serviços prestados. Nessa hipótese, ele possui natureza de tributo direto.

2. No caso dos autos, não obstante tenha se reconhecido que no período em que se pleiteia a repetição o contribuinte tinha o direito de recolher o tributo na forma do art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei 406/68, o recolhimento do ISS no período mencionado levou em consideração os serviços prestados, de modo que era possível o repasse do valor do tributo ao tomador do serviço. Nesse contexto, a repetição do tributo pago indevidamente sujeita-se à regra prevista no art. 166 do CTN, ou seja, é necessária a comprovação de que não houve repasse do referido encargo.

Considerando que não houve tal comprovação, não é possível a repetição, como bem observou o acórdão embargado.

3. Embargos de divergência não providos.

(EResp n. 873.616/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 13/12/2010, DJe de 1/2/2011)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ISS. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL DE ADVOGADO. TRATAMENTO PRIVILEGIADO PREVISTO NO ART. 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI 406/68. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. RECOLHIMENTO DO TRIBUTO BASEADO NOS SERVIÇOS PRESTADOS. APLICAÇÃO DA REGRA CONTIDA NO ART. 166 DO CTN. PRECEDENTES.

1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.131.476/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, definiu, sob o regime do art. 543-C do CPC, que o ISS é espécie tributária que, a depender do caso concreto, pode-se caracterizar como tributo direto ou indireto.

2. Nos termos da jurisprudência dominante do STJ, nos casos em que a base de cálculo do tributo é o preço do serviço, a exação assume feição indireta, permitindo transferir o ônus financeiro ao contribuinte de fato.

3. Hipótese em que o recolhimento do ISS levou em consideração os serviços prestados, de modo que era possível o repasse do valor do tributo ao tomador do serviço. Logo, a repetição do tributo pago indevidamente sujeita-se à regra prevista no art. 166 do CTN, ou seja, é

necessária a comprovação de que não houve repasse do referido encargo. Considerando que não houve tal comprovação, não é possível a repetição. Precedente: EREsp 873.616/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/12/2010, DJe 1º/02/2011.

Agravo interno improvido.

(AgInt no AREsp n. 925.202/RN, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 23/8/2016, DJe de 31/8/2016)

Com efeito, a regra do art. 166 do Código Tributário Nacional - CTN só não seria obrigatória na hipótese em que o recolhimento indevido ocorresse durante a vigência do regime especial de tributação, na medida em que o ISSQN seria calculado em razão dos números de profissionais integrantes da sociedade uniprofissional (v.g.: AgInt no REsp n. 2.093.442/RN, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 27/11/2023, DJe de 29/11/2023)

Nesse contexto, o recurso especial do Município de São Paulo deve ser provido, com o retorno dos autos ao tribunal de justiça para que, em atenção à prova dos autos, rejulgue a controvérsia referente à comprovação do pagamento do tributo para fins de reconhecimento do direito ao indébito tributário, uma vez que essa providência não pode ser realizada na via do recurso especial, por demandar exame de prova.

No contexto, portanto, deve ser mantida a decisão agravada.

Ante o exposto, nego provimento ao agravo interno.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TERMO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

**AgInt no AREsp 2.756.700 / SP
PROCESSO ELETRÔNICO**

Número Registro: 2024/0369851-4

Número de Origem:

10258418320218260053

Sessão Virtual de 01/04/2025 a 07/04/2025

Relator do AgInt

Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro PAULO SÉRGIO DOMINGUES

Secretário

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

AGRAVANTE : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

PROCURADORES : WAGNER DELGADO DE AZAMBUJA - SP352412

THIAGO ANDRADE FARIAS - SP458462

AGRAVADO : L2 SERVICOS MEDICOS S/S LTDA

ADVOGADOS : MARCOS PEREIRA OSAKI - SP138979

MIGUEL FABRICIO NETO - SP229574

ANDRESA CASTRO AGUIAR MARTINS - SP425578

MATHEUS GUEDES ALCOFORADO SUKAR - PE039398

ASSUNTO : DIREITO TRIBUTÁRIO - IMPOSTOS - ISS/ IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

AGRAVO INTERNO

AGRAVANTE : L2 SERVICOS MEDICOS S/S LTDA

ADVOGADOS : MARCOS PEREIRA OSAKI - SP138979

MIGUEL FABRICIO NETO - SP229574

ANDRESA CASTRO AGUIAR MARTINS - SP425578

MATHEUS GUEDES ALCOFORADO SUKAR - PE039398

AGRAVADO : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

ADVOGADOS : WAGNER DELGADO DE AZAMBUJA - SP352412

THIAGO ANDRADE FARIAS - SP458462

TERMO

A PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em Sessão Virtual de 01/04/2025 a 07/04/2025, por unanimidade, decidiu negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues votaram com o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Paulo Sérgio Domingues.

Brasília, 07 de abril de 2025