AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.493.690 - SP (2019/0118690-5)

RELATORA	**:**	**MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES**
AGRAVANTE	:	MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR	:	LUÍS FERNANDO DE SOUZA PASTANA E OUTRO(S) - SP246323
AGRAVADO	:	C.D.T.O - CENTRO DE DIAGNOSTICO E TERAPEUTICA EM OFTALMOLOGIA LTDA
ADVOGADOS	:	SERGIO PIN JUNIOR - SP235203 RACHEL MIRA LAGOS E OUTRO(S) - SP351649

DECISÃO

Trata-se de Agravo em Recurso Especial, interposto pelo MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, contra decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que inadmitiu o Recurso Especial, manejado em face de acórdão assim ementado:

> "EMENTA: APELAÇÃO – Ação declaratória – ISS – Sociedade autora constituída por dois sócios, ambos médicos, faz jus ao tratamento privilegiado previsto no art. 9º, § 3º do Decreto-Lei nº 406/68 – Precedentes do S.T.J. – Deram provimento ao recurso, com inversão dos ônus da sucumbência" (fl. 357e).

O acórdão em questão foi objeto de Embargos de Declaração (fls. 381/387e), os quais restaram rejeitados, nos seguintes termos:

> "EMENTA EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – ALEGAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE obscuridade – INOCORRÊNCIA – AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DO ARTIGO 1.022 DO NCPC – PREQUESTIONAMENTO – Imprestabilidade da via processual eleita – Observância dos limites ditados do artigo 1.022 do NCPC – Caráter infringente do recurso – Inadmissibilidade – Embargos rejeitados" (fl. 394e).

Nas razões do Recurso Especial, interposto com base no art. 105, III, **a** e **c**, da Constituição Federal, a parte ora agravante aponta, além do dissídio jurisprudencial, violação ao art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68, sustentando que:

> "**2. Da violação ao disposto no artigo 9º, §3º do Decreto-Lei n° 406/68 - da inaplicabilidade do regime especial para as atividades descritas na Lei Complementar 56/87**
> Segundo o acórdão recorrido, a sociedade autora faria jus ao regime especial de recolhimento do ISS destinado às sociedades

uniprofissionais a despeito de prestar os serviços descritos na lista de serviços anexa à Lei Complementar 56/87.

Contudo, ao assim decidir, acabou o acórdão recorrido por cometer a violação ao disposto no artigo 9º, §3º, do Decreto-Lei n° 406/68, já que acabou por estender o regime especial das sociedades uniprofissionais a espécie de serviço não contemplada por este preceito normativo.

De acordo com este dispositivo legal:

(...)

Portanto, a partir de referido preceito legal, para que pudesse a Autora fazer jus ao ISS calculado por meio da regra especial, deveria atender aos seguintes requisitos cumulativos:

(...)

Por estes motivos, não se encontra a autora contemplada pelo regime especial previsto no artigo 9º, §3º, do Decreto-Lei n° 406/68.

Mais do que isso, em virtude de sua constituição sob a forma de sociedade limitada, não atende ainda a autora o requisito da responsabilidade pessoal dos sócios.

Com efeito, ao se associarem para o desempenho de uma atividade com afetação de apenas uma parte de seu patrimônio, como ocorre em uma sociedade limitada, acabam os sócios da nova pessoa jurídica por restringir sua responsabilidade pela prestação dos serviços.

Como resultado, desatendem ao pressuposto legal da responsabilidade pessoal.

E nem se diga, como feito pela decisão recorrida, que a limitação da responsabilidade da autora seria permitida por ser ela caracterizada como uma sociedade simples.

A natureza empresarial ou não da sociedade autora diz respeito apenas aos seus fins sociais, não à forma de desempenho de suas atividades, de modo que mesmo uma sociedade simples pode prestar serviços sem responsabilidade pessoal dos sócios.

Para isso, basta constituir-se sob uma das formas societárias que admitem limitação de responsabilidade, como, por exemplo uma sociedade limitada, exata situação verificada no caso concreto.

Não por outro motivo, sólida é a jurisprudência do STJ a este respeito, citando-se como precedentes os seguintes acórdãos: REsp 686.764/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 27/6/2005; REsp 836.164/RO, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 20/8/2010; AgRg no REsp 1.202.082/PB, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 2/2/2011.; AgRg no Ag 743.727, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 6/9/2007; AgRg no

> REsp 862.644/AL, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 29/5/2008.
>
> Por estes motivos, seja em virtude de a atividade da autora não ser alcançada pelo regime especial de recolhimento, seja em razão da constituição da sociedade sob a forma limitada, aspecto que afasta a pessoalidade da responsabilidade dos serviços prestados por seus sócios, deve o v. acórdão recorrido ser reformado, afastando-se a violação ao disposto no artigo 9°, §3°, do Decreto-Lei n° 406/68" (fls. 373/375e).

Requer, ao final, "seja o presente recurso conhecido e ao final provido para se reformar a decisão recorrida, decretando-se a improcedência do pedido da autora com a consequente inversão dos ônus de sucumbência" (fl. 380e).

Contrarrazões apresentadas (fls. 400/409e), foi o Recurso inadmitido na origem (fl. 410/411e), ensejando a interposição do Agravo (fls. 414/424e).

A irresignação não merece prosperar.

Na origem, trata-se de Ação Declaratória, ajuizada pela parte ora agravada, em face do Município de São Paulo, objetivando o seu enquadramento "no regime especial de apuração do ISS para as chamadas sociedades uniprofissionais, nos termos do Decreto-Lei n° 406/68" (fl. 300e).

O Juízo **a quo** julgou improcedente a ação, vindo a parte autora interpor recurso de Apelação. Por sua vez, o Tribunal de origem deu provimento ao recurso, nos seguintes termos:

> "Respeitando o entendimento adotado pelo Nobre magistrado sentenciante, a r. sentença merece reforma.
>
> Senão, vejamos.
>
> A autora, ora apelante, alegou na inicial:
>
>> 'Ser sociedade simples e desempenha a atividade médica oftalmológica, dedicando-se exclusivamente à prestação de serviços médicos e, para tanto, possui um único consultório médico localizado no Bairro de Pinheiros, no qual apenas dois sócios (pai e filha) atendem os pacientes e realizam pequenos exames e procedimentos clínicos sem auxílio de outros profissionais, sob sua responsabilidade médica-profissional individual.
>>
>> Em razão disto, alega que faz jus ao regime especial de apuração do ISS, para as chamadas 'sociedades uniprofissionais'.'

A propósito do tema escreveu RODRIGO MAITTO DA SILVEIRA na obra 'ISS na Lei Complementar nº 116/2002, Editora Quartier Latin, páginas 166/167':

> '...para a sociedade se enquadrar na sistemática do ISS fixo, todos os sócios devem possuir a habilitação profissional que lhes permita prestar os serviços compreendidos no objeto social, sob pena de caracterização da prestação de serviço como atividade empresarial, o que afastaria a possibilidade de tratamento diferenciado'.

No mesmo sentido é o escólio de HUBO DE BRITO MACHADO:

> '... permanece em vigor a forma especial de determinação do valor do ISS devido pelos trabalhadores autônomos, e pelas sociedades de profissionais, estabelecida pelos §§ 1º e 3º do Decreto-lei 406/68, dispositivos que não foram revogados pela Lei Complementar 116/03.'

Da mesma forma é o entendimento de BETINA TREIGER GRUPENMACHER:

> '...não obstante não se possa admitir a repristinação do art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68, por imperativo do princípio da isonomia tributária, o aplicador da Lei Complementar nº 116/2003 deve permanecer tributando as sociedades de profissionais pela forma fixa anual, já que aos autônomos será dispensado tal tratamento tributário' 'In' O ISS e a LC 116, Editora Dialética, 2003, página 51.'

Por sua vez, preleciona KIYOSHI HARADA:

> 'Na hipótese do § 1º do art. 9º, a base de cálculo do imposto é qualquer serviço prestado sob forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte.
> No caso do § 3º, do art. 9º, a base de cálculo é representada pelos serviços definidos nos itens I, III, V, VII, da lista anexa ao Dec.-lei 406/68. Houve, nesta última hipótese, redução dos serviços alcançados pela tributação fixa, preconizando uma espécie de 'seletividade' dos serviços abrigados pelo regime de tributação mais favorável ao contribuinte.

Numa e noutra hipótese, a maioria da legislação tributária dos Municípios passou a adotar como alíquota a unidade de medida representada por quantidade de dinheiro, após a extinção da Unidade Fiscal do Município, por determinação da legislação federal.

Assim, no caso de sociedade de advogados, a base de cálculo é representada pelo item III da lista de serviços, e a alíquota é uma importância fixa em dinheiro, por número de advogado vinculado à sociedade (sócio, empregado ou não), vedada a tributação com base no preço do serviço.

Como se depreende o § 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 sobre a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

Não há, nesse parágrafo, discriminação de serviços como há em relação à sociedade de profissionais de que cuida o § 3º, que limita a tributação fixa aos serviços expressamente elencados. Portanto, quando o serviço é prestado por pessoa física, em forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, não tem interesse a especificação do ramo de atividade desse contribuinte. A tributação será fixa ou por alíquotas variáveis, à discrição do legislador competente. A quase totalidade dos Municípios tem ficado com a primeira alternativa, a começar pelo Município de São Paulo, conforme se depreende do art. 3º da Lei 10.423, de 29.12.1997.

Como se vê, o § 1º da lei municipal discriminou os serviços pela tributação fixa. E aqui começa a discrepância com a lei de regência nacional do ISS. Neste particular, a legislação paulistana foi adotada pela maioria dos Municípios, que se divorciaram do critério eleito pelo Dec.- lei 406/68.

A alternatividade prevista na lei de regência nacional do ISS não permite essa discricionariedade do legislador local de manter dois regimes de tributação em relação pessoal do próprio contribuinte: a) tributação fixa em relação aos serviços especificados; b) tributação variável em relação aos demais serviços não especificados. A conjunção 'ou' empregada no texto normativo impede essa dualidade. A enumeração dos serviços abrangidos pela tributação por alíquotas fixas reduz o alcance da norma prevista no § 1º do Dec.-lei 406/68.

O trabalhador autônomo é aquele que executa qualquer trabalho

em caráter pessoal, sem auxílio de empregado da mesma qualificação profissional. Seu conceito é mais amplo do que o conceito de profissional liberal, que se restringe àquele que exerce a profissão legalmente regulamentada. Em outras palavras, todo profissional liberal é um trabalhador autônomo, mas nem todo trabalhador autônomo é profissional liberal. Daí por que não pode a lei local limitar a tributação fixa dos trabalhadores autônomos aos exercentes de profissões legalmente regulamentadas.

Em havendo conflito de normas, deve prevalecer a disposição do Dec.-lei 406/68, que cumpre a específica função prevista no art. 146, III, 'a' da CF. É incumbência da lei complementar definir os fatos geradores e as bases de cálculo de impostos previstos na Constituição, o que coloca sob raio de ação do legislador nacional a matéria sob comento.

No que se refere à prestação de serviços por sociedade de profissionais liberais, o § 3º do Dec.- lei 406/68 prescreveu, igualmente, o regime de tributação fixa por profissional vinculado à sociedade, porém, discriminando os serviços alcançados por esse regime excepcional' 'In' ISS Lei Complementar 116/2003 Verbete IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. LEI COMPLEMENTAR 116/03. TRIBUTAÇÃO DE SOCIEDADES PROFISSIONAIS - IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO, Organizadores - Editora Juruá, 2004, páginas 627/630.'

Em casos como os dos presentes autos a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem-se inclinado no seguinte sentido:

(...)

Por derradeiro, considera-se prequestionada toda matéria infraconstitucional e constitucional, observando-se que é pacífico no Superior Tribunal de Justiça que, tratando-se de pré-questionamento, é desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais, bastando que a questão posta tenha sido decidida.

E mais, os embargos declaratórios, mesmo para fins de prequestionamento, só são admissíveis se a decisão embargada estiver eivada de algum dos vícios que ensejariam a oposição dessa espécie recursal (EDROMS-18205/SP, Ministro FELIX FISCHER, DJ-08.05.2006 p.240).

Ante o exposto, DÁ-SE provimento ao recurso, com a inversão do ônus da sucumbência" (fls. 358/365e).

Sem razão a parte agravante.

Com efeito, quanto à aplicação do benefício do art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68, a jurisprudência desta Corte entende que "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 (...) que as profissionais (...) exercem direta e pessoalmente a prestação dos serviços" (STJ, AgRg no AREsp 519.194/AM, Rel. p/Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 13/08/2015).

Nesse sentido:

> "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).

Ademais, verificar se a sociedade unipessoal em comento tem caráter empresarial ou não, implicaria o necessário reexame de matéria fática, não cabendo a esta Corte, a fim de alcançar conclusão diversa, reavaliar o conjunto probatório dos autos, em

conformidade com a Súmula 7/STJ.

A propósito:

> "TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. SOCIEDADE LIMITADA. CARÁTER EMPRESARIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO ART. 9º, § § 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. **DISCUSSÃO ACERCA DO ENQUADRAMENTO COMO SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL COM CARÁTER EMPRESARIAL. QUESTÃO ATRELADA AO REEXAME DE MATÉRIA DE FATO. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.**
> 1. **O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência pacificada no sentido de que não faz jus ao benefício da tributação fixa do ISS nos termos do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68, as sociedades uniprofissionais com caráter empresarial.**
> 2. **O reexame de matéria de prova é inviável em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ).**
> 3. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg no AREsp 795.673/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 11/02/2016).

Assinale-se, também, o não cabimento do Recurso Especial com base no dissídio jurisprudencial, pois as mesmas razões que inviabilizaram o conhecimento do apelo, pela alínea **a**, servem de justificativa quanto à alínea **c** do permissivo constitucional.

Ante o exposto, com fulcro no art. 253, parágrafo único, II, **b**, do RISTJ, conheço do Agravo para negar provimento ao Recurso Especial.

Em atenção ao disposto no art. 85, § 11, do CPC/2015 e no Enunciado Administrativo 7/STJ ("Somente nos recursos interpostos contra decisão publicada a partir de 18 de março de 2016 será possível o arbitramento de honorários sucumbenciais recursais, na forma do art. 85, § 11, do NCPC"), majoro os honorários advocatícios em 10% (dez por cento) sobre o valor já arbitrado, levando-se em consideração o trabalho adicional imposto ao advogado da parte **recorrida**, em virtude da interposição deste recurso, respeitados os limites estabelecidos nos §§ 2º e 3º do art. 85 do CPC/2015.

I.

Brasília (DF), 12 de junho de 2019.

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES
Relatora