

ISS - Sociedades por cotas de responsabilidade limitada - Médicos - Caráter empresarial - Tributação - Inteligência do art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68 - Não incidência - Voto vencido

Ementa: Tributário. ISSQN. Sociedades por quotas de responsabilidade limitada. Caráter empresarial. Tributação.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0313.10.021039-9/001 - Comarca de Ipatinga - Apelante: Município de Ipatinga - Apelada: Sofia Clínica Pediátrica S/C Ltda. - Relator: DES. AUDEBERT DELAGE

Acórdão

Vistos etc., acorda, em Turma, a 4ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, sob a Presidência do Desembargador Almeida Melo, incorporando neste o relatório de fls., na conformidade da ata dos julgamentos e das notas taquigráficas, EM DAR PROVIMENTO, VENCIDO O VOGAL.

Belo Horizonte, 17 de novembro de 2011. - *Audebert Delage* - Relator.

Notas taquigráficas

DES. AUDEBERT DELAGE - Trata-se de apelação interposta pelo Município de Ipatinga em face da sentença de f. 119/12, que julgou procedente o pedido inicial, para declarar a inexistência de obrigação da autora em recolher o ISSQN com base em seu faturamento mensal, devendo a tributação se dar conforme o disposto no art. 9º, § 3º, do DL nº 406/68. Condenou o réu a restituir à autora a importância de R\$ 17.391,54 (dezesete mil trezentos e noventa e um reais e cinquenta e quatro centavos), corrigida pela Selic. Por fim, condenou o Município ao pagamento dos honorários advocatícios arbitrados em 15% (quinze por cento) do valor da causa, isentando-o do pagamento das custas processuais, ante o disposto na Lei Estadual nº 14.939/03.

Alega o recorrente, às f. 126/135, que a sociedade teria natureza empresarial, não fazendo jus ao benefício previsto no art. 9º, § 3º, do DL nº 406/68.

Contrarrazões às f. 140/160.

Deixo de remeter os autos à douta Procuradoria-Geral de Justiça, tendo em vista a desnecessidade de manifestação ministerial em feitos dessa natureza.

Conheço do recurso, uma vez reunidos os pressupostos de sua admissibilidade.

O ISSQN é tributo de competência municipal (art. 156, III, da Constituição da República) e incide sobre a efetiva prestação de serviços. Todavia, os referidos serviços deverão constar em lei complementar, que também estabelecerá as normas gerais a respeito do fato gerador. O Decreto-lei nº 406/68, tido como lei complementar, regula, em seu art. 9º, § 3º, o caso de profissionais que se congregam em sociedades civis e lhes dá tratamento benévolo.

Médicos, advogados, engenheiros, arquitetos e contadores, assim como classes afins destas, serão tributados pelos Municípios por meio de alíquotas fixas ou variáveis, individualmente; ou seja, o Fisco Municipal deverá fazer abstração da sociedade constituída por esses profissionais e tributá-los como indivíduos, segundo as alíquotas estabelecidas para trabalhadores autônomos.

Entretanto, para que isso ocorra, deve haver a uniprofissionalidade, vale dizer, os serviços devem ser prestados exclusivamente pelos profissionais da especialidade. Existindo escala empresarial, desaparece o caráter uniprofissional.

Compulsando-se os autos, verifica-se que a apelada se organiza como empresa, o que já basta para que seja obrigada ao pagamento do ISSQN mensal, com base em sua receita bruta.

Em casos análogos, decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

Tributário e processual civil. ISS. Sociedade por cotas de responsabilidade limitada. Clínica médica. Caráter empresarial. Não comprovada caracterização como sociedade uniprofissional. Recurso especial. Ausência de prequestionamento. Violação ao art. 535 do CPC. Inocorrência. Decisão recorrida consentânea com a orientação jurisprudencial do STJ. Conhecimento parcial. Improvimento. - [...] É devido o ISS pelas sociedades profissionais quando estas assumem caráter empresarial. - As sociedades civis, para terem direito ao tratamento privilegiado previsto pelo art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68, têm que ser constituídas exclusivamente por médicos, ter objeto social a prestação de serviço especializado, com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial. Recurso conhecido e provido (AC no REsp nº 334.554/ES - Primeira Turma - Relator: Ministro Garcia Vieira - j. em 11.03.2002).

Sociedades civis. Médicos. ISS. Finalidade empresarial. Não incidência do § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68. 1. A controvérsia limita-se a saber se a recorrente faz jus ao privilégio fiscal previsto no Decreto-lei nº 406/68, estando assentado na instância ordinária sua natureza empresarial. 2. As sociedades de profissionais liberais, malgrado formadas exclusivamente por médicos, constituíram-se formalmente como sociedades empresariais, de modo que a simples presença deles não representa elemento hábil a desfigurar a natureza comercial da atividade exercida. 3. Conquanto o corpo de sócios seja formado exclusivamente por médicos, as

sociedades constituídas sob a modalidade 'limitadas' desempenham atividade empresarial, uma vez que, nos contratos sociais, há, inclusive, disposição de como devem ser distribuídos os dividendos. Recurso especial improvido (REsp nº 867715/ES - 2ª Turma - Relator: Ministro Humberto Martins - j. em 07.11.2006).

Ora, pelas provas carreadas ao feito, vê-se que a recorrida é sociedade organizada de forma empresarial, o que torna evidente a impossibilidade de unipessoalidade. Logo, ela não se enquadra no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/68.

Ante tais considerações, dou provimento ao apelo para julgar improcedente o pedido inicial, restando invertidos os ônus sucumbenciais.

Custas, *ex lege*.

DES. MOREIRA DINIZ - De acordo.

DES. DÁRCIO LOPARDI MENDES - Em seu voto, o eminente Relator, Desembargador Audebert Delage, deu provimento ao recurso, para julgar improcedente o pedido inicial, por entender que a apelada não pode se beneficiar da regra excepcional prevista no art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68, porque não há personalidade na prestação dos serviços.

Peço vênia a Sua Excelência, para dissentir de seu posicionamento, pelos motivos que passo a expor.

Para o deslinde da questão, necessária se faz a transcrição da legislação aplicável:

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

§ 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 serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

Observa-se que, para ser aplicado o disposto no art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68, deve se tratar de sociedade civil de profissionais liberais, que não possui caráter empresarial.

A previsão de bases de cálculo distintas para as sociedades de capital e de trabalho não apenas se justifica, como também é exigida pelo próprio sistema constitucional tributário, para se evitar ofensa ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva.

Na hipótese que se analisa, como se nota à f. 43/48, o contrato social define a apelada como sociedade civil por cotas de responsabilidade limitada.

No caso dessa espécie de sociedade, emergem três elementos caracterizadores, quais sejam: ser constituída por contrato social, ter o nome sucedido pela palavra "Ltda.", e ter em seu contrato social a definição da responsabilidade limitada à cota do capital social integralizada por cada um.

No entanto, a natureza jurídica da sociedade limitada é definida pela convenção entre as pessoas que a constituem.

Nesse sentido, Fábio Ulhoa Coelho (*Curso de direito comercial*. São Paulo: Saraiva, v. 2, p. 363):

A sociedade limitada, ao contrário dos demais tipos, pode ser de pessoas ou de capital, de acordo com a vontade dos sócios. O contrato social define a natureza de cada limitada. [...]

Conforme já assinalado anteriormente (cap. 16, item 3.1), há sociedades empresárias em que os atributos do sócio (vale dizer, seus valores, sua capacidade e disposição para o trabalho etc.) interferem na realização do objeto social. São, geralmente, sociedades de pequeno ou médio porte, cujo sucesso depende, basicamente, da competência e do caráter do empreendedor. A pessoa do sócio é importante para o bom desenvolvimento dos negócios sociais, e não apenas o aporte de recursos materiais que ele realiza. E há, de outro lado, sociedades empresárias para as quais os atributos dos seus membros são irrelevantes. Qualquer um, desde que se comprometa a investir determinado dinheiro na empresa, serve para sócio. Por evidente, essa marca se encontra, com maior facilidade, nos empreendimentos de maior vulto e complexidade. As sociedades em que os atributos dos sócios interferem na realização do objeto social são chamadas de pessoas; aquelas em que tais atributos não interferem são as de capital.

In casu, nota-se que não há especificação no contrato social acerca da natureza da sociedade e não se pode qualificá-la como empresária apenas pela análise da responsabilidade dos sócios.

Trata-se de sociedade composta por apenas duas pessoas (médicos), sendo, pois, uma sociedade de pequeno porte, em que os atributos pessoais dos sócios influem na realização do objeto social. Não há dúvida, após detida análise dos autos, de que a natureza da referida sociedade é de pessoas.

Sobre o tema, escreve Aires F. Barreto (*ISS na Constituição e na lei*, 2. ed. Ed. Dialética, p. 378-379):

Tenha-se sempre em mente que a Constituição, explicitada pela legislação de natureza complementar, protege, atribuindo-lhes tributação menos onerosa, apenas as sociedades em que profissionais habilitados para prestar a atividade constante do objeto social unem-se para a prestação de serviços inerentes àquela profissão. Em decorrência, a sociedade de profissionais para merecer o critério de tributação previsto no § 3º do art. 9º [DL 406/68] não pode se afastar do requisito da habilitação de quantos prestem serviços em nome daquela, sem embargo de assumirem responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

É inelutável, ainda, que os sócios dessas sociedades sejam pessoas físicas. De fato não há como admitir que pessoas jurídicas possam ser habilitadas para determinada profissão. Em resumo, temos por certo que o enquadramento das sociedades no preceito que prevê base de cálculo diversa do preço do serviço, exige que todos os sócios da sociedade estejam devidamente habilitados para o exercício da atividade correspondente aos serviços da sociedade, ou porque exercem a mesma profissão ou porque exercem profissões afins. Ademais disso, que sejam pessoas físicas.

Nota-se, portanto, que os requisitos para a concessão do regime privilegiado do ISSQN foram observados pela apelada, que é composta por profissionais habilitados. Não há dúvida de que se trata de pessoas físicas, e, ainda, o objeto social definido no contrato social de f. 43-48 é relativo às atividades profissionais por eles desenvolvidas, ou seja,

Prestação de serviços médicos (clínica médica, pediatria), atividade ambulatorial com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos, atividade com recursos para realização de exames complementares, clínicas e residências geriátricas, assistência a deficientes físicos, imunodeprimidos e convalescentes e aplicação de vacinas.

Assim, a sociedade por eles registrada tem natureza de sociedade de pessoas e, por isso, goza do regime privilegiado do art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68.

Expõe esse entendimento o supracitado autor, na p. 381:

Suponha-se que certo número de profissionais habilitados para a mesma profissão (v.g., engenheiros), por descuido, açodamento, erro, constitua uma sociedade, tendo por objeto a assessoria técnica. Nada obstante, ao longo da sua existência, só tenham prestado serviços de engenharia. Estamos convencidos de que neste caso, a despeito do teor do objeto social, a sociedade merece tratamento diferenciado porque, como visto, o ISS incide sobre fatos e não sobre contratos.

Vejamos decisão do colendo Superior Tribunal de Justiça:

ISSQN. Sociedade de profissionais. Sociedades por cotas de responsabilidade limitada. Médicos. Comerciante. Caráter empresarial. - É devido o ISSQN pelas sociedades profissionais quando estas assumem caráter empresarial. As sociedades civis, para terem direito ao tratamento privilegiado previsto no art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68, têm que ser constituídas exclusivamente por médicos, ter por objeto social a prestação de serviço especializado, com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial. Recurso improvido (STJ - 1ª Turma - REsp 158477/SC - Relator: Ministro Garcia Vieira - DJ de 08.06.1998).

Como se vê, o colendo Tribunal admite a aplicação do regime privilegiado sobre o qual dispõe o art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68, desde que preenchidos os requisitos anteriormente enumerados, os quais a apelada cumpre plenamente.

Nesse sentido, esta Câmara também já decidiu:

A sociedade uniprofissional, sem caráter empresarial, formada para a prestação de serviços especializados, com responsabilidade pessoal, beneficia-se do tratamento diferenciado no pagamento do ISS, previsto no art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68. Da Lei Complementar nº 116/03 não consta a revogação expressa do art. 9º do Decreto-lei 406/68, do qual foram somente revogados os arts. 8º, 10º, 11 e 12, e não há incompatibilidade entre normas anteriores e as novas

(Número do processo: 1.0702.05.191924-0/002 - Relator: Des. Almeida Melo - Publicado em 07.03.06).

Direito Tributário. Mandado de segurança. ISSQN. Sociedade de profissionais liberais. Base de cálculo. Art. 146, III, *a*, CR/88. Art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68. Lei Municipal nº 6.810/94, de Belo Horizonte. - O ISSQN das sociedades de profissionais liberais, cuja prestação dos serviços especializados é exercida pelos próprios sócios, sob responsabilidade pessoal, e sem caráter empresarial, é devido na forma prevista pelo § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68, preceito recepcionado pela Constituição Federal. Cabe à lei complementar dispor sobre a base de cálculo dos impostos previstos na Constituição Federal, nos termos do art. 146, inciso III, *a*, da mesma Carta. Recurso conhecido e provido (Número do processo: 1.0000.00.231234-6/000 - Relator: Des. Célio César Paduani - Publicado em 05.06.02).

Dessa forma, motivos não há para que se modifique a sentença primeva, que, acertadamente, julgou procedente o pedido inicial, para declarar a inexistência de obrigação da autora em recolher o ISSQN com base em seu faturamento mensal, devendo a tributação se dar conforme o disposto no art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68, bem como determinou a restituição do valor pago em excesso a título de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN.

Isso posto, nego provimento ao recurso.

Custas recursais, *ex lege*.

Súmula - DERAM PROVIMENTO, VENCIDO O VOGAL.
