



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

**Registro: 2021.0000743527**

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1050274-25.2019.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante/apelado MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, é apelado/apelante ROBERTO FREIRE S MALTA C OFTALMOLOGICA LTDA.

**ACORDAM**, em sessão permanente e virtual da 15ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Deram provimento ao recurso da autora, prejudicado o do Município, nos termos que constarão do acórdão. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores ERBETTA FILHO (Presidente sem voto), SILVA RUSSO E EUTÁLIO PORTO.

São Paulo, 13 de setembro de 2021.

**TANIA MARA AHUALLI**

**Relator(a)**

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

**Apelação Cível – Autos Digitais**

**Processo nº 1050274-25.2019.8.26.0053**

**Comarca:** 7ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo

**Magistrado(a):** Dr. Evandro Carlos de Oliveira

**Apelante/apelado:** Roberto Freire S Malta C Oftalmológica Ltda.

**Apelada/apelante:** Município de São Paulo

**Voto nº 01004**

*Ação declaratória c.c. anulação de débito fiscal – ISS – Sociedade de médicos que adota forma societária com responsabilidade limitada, tendo ocorrido desenquadramento do regime especial de tributação D-SUP – Elementos dos autos que demonstram que o desenquadramento se deu unicamente em razão da forma societária, o que inviável nos termos da jurisprudência mais recente do STJ – Atividade médica que, a princípio, tem caráter personalíssimo e responsabilidade pessoal do profissional pelo serviço de saúde, fazendo jus ao regime especial, sendo a responsabilidade limitada restrita às obrigações assumidas pela sociedade, e não ao serviço prestado pessoalmente pelo sócio – Município que, ao não demonstrar a característica empresarial da sociedade, torna ilegal o ato de desenquadramento – Sentença de improcedência reformada – Recurso da autora provido, para reenquadra-la ao regime especial e anular os autos de infração – Recurso do Município prejudicado, já que se pretendia unicamente majoração de honorários*

Trata-se de ação declaratória cumulada com anulatória fiscal ajuizada por **Roberto Freire S Malta C Oftalmológica Ltda.** em face do **Município de São Paulo**, requerendo o reconhecimento de sua caracterização como sociedade uniprofissional enquadrada no regime especial de tributação do ISS, com anulação dos lançamentos realizados após desenquadramento feito pelo Município, que alega ter ocorrido unicamente em razão de sua caracterização como sociedade limitada.

A respeitável sentença de fls. 134/141 julgou improcedente o pedido.

Apela o Município às fls. 145/148, requerendo majoração da verba honorária fixada em sentença por equidade.

A parte autora apela às fls. 152/178, alegando que a forma societária adotada não pode ser critério único do desenquadramento do regime especial de tributação.

Sem contrarrazões pela autora. Contrarrazões do Município às fls. 269/278.

**É o relatório.**

É cediço que o ISSQN tem previsão no artigo 156, III da Constituição Federal, tratando-se de tributo incidente sobre a prestação de serviço de qualquer natureza constante da Lei Complementar nº 116/2003, desde que não se trate de transporte interestadual ou intermunicipal, ou então de serviço de comunicação, os quais estão sujeitos apenas ao ICMS (conforme artigo 155, II da Carta Constitucional).

A Lei Complementar nº 116/2003, por seu turno, não traz uma definição ampla de serviços para fins de tributação pelo ISSQN, optando o legislador por enumerar em uma lista anexa à norma, cada uma das atividades sujeitas ao imposto.

Ao lado desse regramento básico, o Decreto-Lei Federal nº 406/68, estabelece em seu artigo 9º, § 1º que:

*“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.”*

Desta feita, o Decreto-Lei em referência que, segundo entendimento consolidado perante o E. Supremo Tribunal Federal foi recepcionado como Lei Complementar Nacional pelo ordenamento jurídico-constitucional vigente, instituiu o que se denomina regime diferenciado de recolhimento do ISSQN àqueles que prestem serviço na qualidade de sociedade uniprofissional (SUP), regime esse que assegura ao contribuinte, em essência, o estabelecimento de uma base de cálculo fixa, e não atrelada à receita bruta, como ocorre em regra, com os demais prestadores de serviço.

A fim de regulamentar esse regime diferenciado de recolhimento do tributo, editou o Município de São Paulo a Lei nº 13.701/03 e o Decreto nº 53.151/12, os quais, em

seus artigos 15, § 1º e 19, § 1º assim estabelecem, respectivamente:

*“Art. 15 - Adotar-se-á regime especial de recolhimento do Imposto:*

*(...)*

*§1º - As sociedades de que trata o inciso II do “caput” deste artigo são aquelas cujos profissionais (sócios, empregados ou não) são habilitados ao exercício da mesma atividade e prestam serviços de forma pessoal, em nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da legislação específica.”*

*“Art. 19. Adotar-se-á regime especial de recolhimento do Imposto quando os serviços descritos nos subitens 4.01, 4.02, 4.06, 4.08, 4.11, 4.12, 4.13, 4.14, 4.16, 5.01, 7.01 (exceto paisagismo), 17.13, 17.15 e 17.18 da lista do “caput” do artigo 1º deste regulamento, bem como aqueles próprios de economistas, forem prestados por sociedade constituída na forma do § 1º deste artigo, estabelecendo-se como receita bruta mensal o valor de R\$ 1.221,28 (um mil duzentos e vinte e um reais e vinte e oito centavos) multiplicado pelo número de profissionais habilitados.*

*§ 1º As sociedades de que trata o “caput” deste artigo são aquelas cujos profissionais (sócios, empregados ou não) sejam habilitados ao exercício da mesma atividade e prestem serviços de forma pessoal, em nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da legislação específica.”*

Desta feita, podem ser enquadrados no regime diferenciado de recolhimento do ISSQN, os profissionais integrantes de uma mesma sociedade **(i)** de natureza não empresarial, que **(ii)** desempenhem atividades especializadas e regulamentadas em lei (médicos, advogados, dentistas, arquitetos, contadores, engenheiros), desde que assumam **(iii)** a responsabilidade pessoal pelo serviço prestado.

Note-se que pelo entendimento mais recente adotado perante o C. Superior Tribunal de Justiça, pouco importa, para a configuração do regime diferenciado das

sociedades uniprofissionais, seja a pessoa jurídica constituída como sociedade simples, ou sociedade de responsabilidade limitada, bastando, como dito, que a pessoa jurídica desempenhe atividade profissional regulamentada, com assunção de responsabilidade pessoal e ilimitada dos sócios pelos serviços prestados, sem que ostente natureza empresária:

*“TRIBUTÁRIO. ISSQN. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL NA FORMA DE SOCIEDADE LIMITADA. PESSOALIDADE NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. SOCIEDADE SEM CARÁTER EMPRESARIAL. REGIME ESPECIAL. APLICAÇÃO.*

**1. 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 entre 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 se restringe à prestação pessoal de serviços profissionais aos seus clientes, sem configurar 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. Precedentes.**

*2. Hipótese em que o Tribunal a quo afastou o caráter uniprofissional da sociedade exclusivamente em razão da sua forma de constituição (como sociedade de responsabilidade limitada), impondo-se a cassação do acórdão para novo julgamento.*

*3. Agravo interno desprovido.” – destacamos - (AgInt no AREsp 1176672/RJ, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/09/2020, DJe 22/09/2020)*

*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.)*

Destaco que em algumas atividades profissionais a responsabilidade pessoal do prestador do serviço advém dos códigos de ética e regulamentares da profissão e da própria natureza da atividade. É o caso, por exemplo, da medicina, em que o tomador do serviço, em regra, contrata o médico, e não a pessoa jurídica a que este está associado.

Assim, mesmo que a sociedade simples tenha responsabilidade limitada para, por exemplo, obrigações tomadas para aquisição de equipamentos para a clínica médica, a responsabilidade para com os pacientes continua a se dar de modo pessoal, sendo o médico o responsável por eventual falha na prestação do serviço. Destarte, a natureza técnica e personalíssima do serviço prestado afasta a natureza empresarial da atividade e permite o enquadramento no regime especial de tributação mesmo quando a sociedade adota forma limitada.

Deve o julgador, assim, verificar como é prestado o serviço e se tal natureza personalíssima está presente, independentemente da forma societária adotada.

E, no caso concreto, como se lê do termo de desenquadramento de fls. 40/42, não houve efetiva verificação, pelo Fisco, de prestação de atividade empresarial pela apelante, ou de qualquer outro elemento apto a afastar a presunção de que os médicos sócios da sociedade são os únicos prestadores de serviço e o fazem de modo pessoal. A única razão para o desenquadramento foi a forma societária adotada o que, como visto acima, não é suficiente para descaracterizar a natureza uniprofissional do serviço.

Portanto, não havendo prova, pelo Município, de que, tanto nos exercícios em que houve lançamento retroativo, como naqueles posteriores ao desenquadramento, teria havido desvirtuamento da natureza uniprofissional da atividade, é nula a cobrança realizada sobre o regime comum do ISS, fazendo a apelante jus ao regime especial.

No mesmo sentido, vem decidindo esta Câmara:

*APELAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA – ISS – Município de São Paulo – Sociedade uniprofissional de serviços odontológicos – Tributação sobre valor fixo anual – Possibilidade – A sociedade de profissionais legalmente regulamentados, ainda que constituída sob a forma de responsabilidade limitada, pode ser submetida ao regime privilegiado de tributação de ISS, desde que destituída de caráter empresarial e com prestação direta e pessoal de serviços pelos sócios – Elementos dos autos que demonstram a prestação direta e pessoal de serviços por cada sócio – Sentença mantida – RECURSO IMPROVIDO. (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1034942-81.2020.8.26.0053; Relator (a): Rodrigues de Aguiar; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 9ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 02/08/2021; Data de Registro: 02/08/2021)*

*TRIBUTÁRIO – APELAÇÃO – AÇÃO ANULATÓRIA – ISS – MUNICÍPIO DE SÃO PAULO – Sentença que julgou procedente a ação – Recurso interposto pelo Município. ISS – REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO – Pretensão de recolhimento do ISS com base no art. 9º, parágrafos 1º e 3º do Decreto-lei n.º 406/68 – Para fazer jus a esse regime de tributação, a sociedade deve (a) ser uniprofissional, afastando-se o "efeito multiplicador" que se verifica quando a produção de determinada sociedade exceder a soma das produções individuais dos profissionais e (b) não possuir caráter empresarial, mantendo-se a pessoalidade do serviço, com enfoque na relação pessoal de confiança estabelecida entre o profissional e o tomador e não na marca da empresa, além da responsabilidade pessoal do sócio pelo serviço prestado – Doutrina – Jurisprudência do C. Supremo Tribunal Federal e do C. Superior Tribunal de Justiça. FORMA DE CONSTITUIÇÃO SOCIETÁRIA – FATOR QUE NÃO*



*DETERMINA NECESSARIAMENTE O CARÁTER EMPRESARIAL – Parte da jurisprudência entende que a sociedade limitada não faz jus a esse regime de tributação, em razão da limitação da responsabilidade dos sócios – Este relator, respeitosamente, em que pese já ter decidido no mesmo sentido em outros casos, após análise detida, não mais concorda com tal entendimento, por considerar que a forma de constituição da sociedade não determina por si só se ela possui ou não caráter empresarial – Necessidade de se analisar o objeto social e a estrutura da sociedade, a fim de verificar se estão efetivamente presentes os elementos caracterizadores da empresa – A limitação da responsabilidade pelas dívidas da sociedade não afasta a responsabilidade pessoal pelos atos praticados no exercício da profissão – Inteligência do Enunciado nº 474 do Conselho de Justiça Federal, aprovado na V Jornada de Direito Civil – Caráter empresarial que deve ser aferido a partir do conteúdo da atividade exercida – Doutrina – Precedentes do C. Superior Tribunal de Justiça e deste E. Tribunal. No caso, a autora, que tem por objeto social a "prestação de serviços profissionais em diagnósticos por imagem", está constituída sociedade simples limitada – Ausência de elementos de empresa – Caráter empresarial não verificado – Laudo pericial que, ademais, não identificou deformidades ou elementos que pudessem afirmar que a autora estaria incidindo em alguma das restrições contidas no artigo 15, II, § 2º da Lei 13.701/2003 – Devido o enquadramento no regime especial de tributação. Honorários advocatícios fixados em 10% do valor da causa (R\$ 698.898,85) – Verba honorária que corresponde a aproximadamente R\$ 69.890,00 – HONORÁRIOS RECURSAIS – Majoração nos termos do artigo 85, §11 do Código de Processo Civil de 2015 – POSSIBILIDADE – Observância ao disposto nos §§ 2º a 6º do artigo 85, bem como aos limites estabelecidos nos §§ 2º e 3º do respectivo artigo – Majoração em R\$ 110,00 a verba honorária – Verba honorária que passa a corresponder a aproximadamente R\$ 70.000,00. Sentença mantida – Recurso desprovido. (TJSP; Apelação Cível*



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

1044356-40.2019.8.26.0053; Relator (a): Eurípedes Faim; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 6ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 14/07/2021; Data de Registro: 14/07/2021)

Noto que, ao reconhecer o direito de reenquadramento da autora, não se cria direito permanente ao regime especial, sendo possível ao Município, no futuro, realizar o desenquadramento, desde que devidamente fundamentado na existência de atividade empresária, vedado o ato fundado unicamente na responsabilidade limitada da sociedade.

Considera-se prequestionada toda matéria infraconstitucional e constitucional, observando-se que é pacífico no âmbito do Colendo Superior Tribunal de Justiça que, tratando-se de prequestionamento, é desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais, bastando que a questão posta tenha sido abordada no bojo do processo.

Do exposto, **dou provimento** ao recurso da autora para julgar procedente a ação, determinando seu reenquadramento ao regime D-SUP, podendo o Município realizar desenquadramento apenas se constatada efetiva atividade empresária da sociedade, não sendo a forma societária meio válido para desenquadramento futuro da autora, bem como para anular os autos de infração de fls. 31/38.

Invertida a sucumbência, condeno o Município ao pagamento de custas e honorários advocatícios, que fixo em 10% do valor atualizado da causa. Caso, após a atualização, seja superado o limite do Art. 85, §3º, I do CPC, ficam os honorários fixados em 8% do valor que superar 200 salários mínimos e em 10% do valor até tal limite, obedecendo assim §5º do mesmo artigo.

Invertida a sucumbência, **julgo prejudicado** o recurso do Município.

Tânia Ahualli  
**Relatora**