



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2022.0000881614

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1011536-60.2022.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, é apelado LABORATÓRIO ROBERTO DE PRÓTESE DENTAL SOCIEDADE SIMPLES LTDA - EPP.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Negaram provimento ao recurso. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores BEATRIZ BRAGA (Presidente) E HENRIQUE HARRIS JÚNIOR.

São Paulo, 26 de outubro de 2022.

MARCELO L THEODÓSIO
Relator
Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

18ª Câmara de Direito Público

Apelação Cível nº 1011536-60.2022.8.26.0053

Apelante: Município de São Paulo

Apelado: Laboratório Roberto de Prótese Dental Sociedade Simples Ltda - Epp

Comarca: São Paulo

Voto nº 23872

Apelação - Ação Ordinária - ISS – Sociedade Uniprofissional – Regime diferenciado de recolhimento de ISS – Possibilidade – Previsão no Decreto-Lei nº 406/68 – Adoção do modelo de sociedade limitada que, por si só, não obsta o enquadramento benéfico - Circunstância que não afasta o caráter pessoal dos serviços prestados pelos sócios – Não configurado o caráter empresarial - A base de cálculo do ISS deve ser restabelecida com observância da regra do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68, aplicável às sociedades civis uniprofissionais - Questão pacificada pelo STJ nos Embargos de Divergência no AREsp nº 31.084/MS – Precedentes do E. STJ, deste Egrégio Tribunal de Justiça e desta E. 18ª Câmara de Direito Público – **Sentença de procedência mantida – Recurso improvido**

Trata-se de ação ordinária com pedido de tutela de urgência ajuizada por **LABORATÓRIO ROBERTO DE PRÓTESE DENTAL SOCIEDADE SIMPLES LTDA - EPP** em face da **PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO PAULO** alegando o autor, em suma, que é pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de sociedade uniprofissional, dedicada à prestação de serviços protéticos, sujeita ao recolhimento de ISSQN. Sustenta que se enquadra nas hipóteses do Decreto-Lei nº 406/68 para fazer jus ao regime especial de apuração do ISS concedido às sociedades uniprofissionais, todavia, teve indeferido o pedido administrativo de enquadramento no regime especial, sob fundamento de adotar o modelo societário de responsabilidade limitada. Pleiteia seja determinado seu enquadramento no regime especial de tributação e autorizado o recolhimento do ISS com base em tal regime, bem como a repetição dos valores de ISS indevidamente suportados em razão da incidência sobre o faturamento do autor, desde os 5 (cinco) anos anteriores ao ajuizamento da ação.

Deferida a tutela de urgência (fls. 182/185).



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Contestação às fls. 206/219, alegando que o indeferimento de enquadramento mostra-se regular, por apresentar o autor modelo de responsabilidade limitada. Pugnou pela improcedência da demanda.

Réplica (fls. 226/260).

A sentença de fls. 270/277 julgou procedente a ação. Em razão da sucumbência, condenou a ré no pagamento de custas e despesas processuais, além de honorários advocatícios, fixados em 10% do valor atualizado da causa.

Recurso de apelação às fls. 280/287, buscando a reforma do julgado e reiterando, em suma, as alegações da peça defensiva.

Contrarrrazões às fls. 295/335, requerendo a manutenção da sentença. Preliminarmente, pugnou pelo não conhecimento do recurso.

É O RELATÓRIO.

O recurso não comporta provimento.

Inicialmente, afasto a preliminar suscitada nas contrarrrazões, uma vez que, como cediço, a parte apelante acaba por reiterar, em linhas gerais, as alegações de sua respectiva peça processual (inicial ou defensiva), fato este que, por si só, não significa violação ao art. 1.010 do CPC, tampouco induz ao não conhecimento do recurso.

Quanto ao mérito, vejamos.

Ao tratar da questão em comento, o art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL nº 406/68 estabeleceu regime especial de apuração do ISS relativamente aos serviços prestados por sociedades uniprofissionais, nos seguintes termos:

“Art 9º - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 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 do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

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”.

Nesse sentido, o STJ manifestou-se pela impossibilidade de as sociedades LTDA serem excluídas do regime simplificado de tributação do ISS em decorrência, exclusivamente, da forma societária em que constituídas. Confira-se:

“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, T2 Segunda Turma, AgRg no AREsp 792878/SP, Rel. Humberto Martins, j. 03/12/2015).

Desta feita, o tipo societário adotado pela empresa não basta para a sua exclusão do regime especial de recolhimento do ISS.

Para tanto, há que se verificar se a estrutura da



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

sociedade indica o caráter empresarial.

No caso em tela, as alegações do autor restaram corroboradas pelo exame da documentação acostada aos autos.

Verifica-se que a sociedade, de natureza simples, possui apenas 02 (dois) profissionais integrantes, que prestam pessoalmente os serviços voltados à protética, em nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da legislação específica, de modo que não se subsume ao conceito de sociedade empresarial.

Ademais, ausente qualquer comprovação de que a empresa terceirize atividades essenciais, possua estrutura organizacional complexa como filiais abertas em outros Estados, ou desempenhe atividades incompatíveis com o seu objetivo social, circunstâncias que seriam aptas a ensejar o desenquadramento do regime especial de tributação.

Assim, não há como subsistir a alegação de que os serviços não seriam prestados em caráter pessoal, sob a responsabilidade direta dos sócios, diante, inclusive, da própria natureza dos serviços prestados e da responsabilização pessoal de cada qual frente aos órgãos regulamentadores do exercício da profissão para atendimento do requisito legal.

Ressalte-se, por oportuno, que eventual previsão no contrato social da possibilidade de retirada de pró-labore não é suficiente para o desenquadramento, eis que se trata de elemento comum às sociedades em geral, afigurando-se de rigor a análise do suposto caráter empresarial, caso a caso.

Ademais, após o advento do Código Civil de 2002, que adotou expressamente a Teoria da Empresa, tem-se que todas as sociedades têm finalidade lucrativa (diferentemente das associações e fundações), podendo ser simples ou empresárias, nos termos dos arts. 966 e 982.

Sobre o tema, o STJ pacificou a questão no julgamento dos Embargos de Divergência no AREsp nº 31.084/MS, assim ementado:

“DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISSQN. SOCIEDADES SIMPLES NO REGIME LIMITADO. QUADRO SOCIETÁRIO



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

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”.(AREsp 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).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DECISÃO ANTERIOR QUE O JULGARA PREJUDICADO. VÍCIO DE PROCEDIMENTO. NULIDADE. APELO EXCEPCIONAL. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283 DO STF. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. ISS. TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS REGULAMENTADOS. ADOÇÃO POR SOCIEDADE SIMPLES LIMITADA.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

POSSIBILIDADE. [...] 7. O fato de a sociedade profissional adotar o tipo de sociedade simples limitada não é fundamento suficiente para a impedir de usufruir da tributação privilegiada, pois não interfere na personalidade do serviço prestado, nem tampouco na responsabilidade pessoal que é atribuída ao profissional pela legislação de regência. 8. Agravo interno não provido". (AgInt no REsp 1400942/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 18/09/2018, DJe 22/10/2018)

No mesmo sentido, precedente deste Egrégio Tribunal de Justiça:

"APELAÇÃO – AÇÃO DE RITO ORDINÁRIO – ISS, exercícios de 2013 a 2016 – Município de São Paulo – Sociedade uniprofissional de serviços médicos – 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 reformada – RECURSO PROVIDO". (TJSP; Apelação Cível 1046438-44.2019.8.26.0053; Relator (a): Rodrigues de Aguiar; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 13/03/2020; Data de Registro: 13/03/2020)

Esta E. 18ª Câmara de Direito Público não destoia de tal entendimento:

"APELAÇÃO - Ação Declaratória c.c. Anulatória de Débito Fiscal - ISSQN - Sociedade de prestação de serviços de engenharia civil - Hipótese de desenquadramento pelo Município, sob alegação de que a autora adora o regime de sociedade limitada - Pretendido reconhecimento e declaração do direito ao recolhimento do ISSQN, previsto art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto/lei nº 406/68 e declaração de nulidade dos Autos de Infrações que apuraram a diferença do ISS recolhido após a autoridade ter desenquadrado a empresa do regime especial e também de forma retroativa - Ausência de prova de que a autora tem caráter empresarial ou que não presta serviços de forma direta e pessoal por meio de seus sócios - Sociedade uniprofissional configurada - Precedentes do C. STJ - Ação procedente - Sentença mantida - Honorários recursais majorados - Recurso



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

desprovido”. (Apelação nº 1019229-32.2021.8.26.0053, Rel. Des. Burza Neto, 18ª Câmara de Direito Público, j. 31/05/2022)

“APELAÇÃO - Ação anulatória de débito - Desenquadramento do regime de tributação especial na forma fixa para a variável - Sociedade que tem como objeto social a prestação de serviços médicos cirúrgicos na especialidade de gastroenterologia - Atividade que corresponde à prestação de serviços personalíssimo pelos dois sócios da empresa - Autora que logrou êxito em comprovar ausência de caráter empresarial da sociedade - Sociedade atuada retroativamente em razão de estar constituída sob a forma societária por quotas de responsabilidade limitada - Desenquadramento do regime especial foi mantido mesmo após a alteração societária para sociedade simples pura - Impossibilidade - Caso concreto que evidencia por si só a natureza singular da atividade - Fazenda Pública que não logrou êxito na demonstração de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da autora (inteligência do art. 373, inc. II, do CPC) - Manutenção da forma tributária diferenciada de recolhimento do tributo, incidente sobre valor fixo - Anulação dos Termos de Desenquadramento e dos Autos de Infração - Sentença que apesar de prover a ação condicionou a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários ao depósito integral da dívida ou apresentação de fiança bancária com prazo indeterminado, no valor do débito acrescido de 30% - Pretensão à concessão da tutela de urgência em sede de sentença, com fulcro no art.300 do CPC c.c. art. 151, V e art. 1.012, §1º, inciso V do CPC - Presença da verossimilhança das alegações e perigo da demora que possibilitam no caso concreto a suspensão da exigibilidade sem apresentação de garantia - Precedentes deste Tribunal - Honorários - Arbitramento que deve ser pautado com base no valor dos autos de infração devidamente atualizados, pois melhor espelha o proveito econômico obtido pela autora - Inteligência do art. 85, §2º, do CPC - Não se conhece da remessa necessária, pois o valor da causa é inferior a 500 salários mínimos, nos termos do art. 496, §3º, inc. II, do CPC - Recurso do autor provido e desprovido o da Fazenda Municipal”. (Apelação/Remessa Necessária n. 1048856-52.2019.8.26.0053, Rel. Des. ROBERTO MARTINS DE SOUZA, 18ª Câmara de Direito Público, j. 10/03/2022)

“Apelação. Ação anulatória de débito fiscal. Município de São Paulo. Autos de Infração. ISS dos exercícios de 2014 a 2017. Desenquadramento do regime especial de recolhimento por adoção do modelo de responsabilidade limitada. Alegação da sociedade de que atende aos requisitos legais



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

exigidos para o gozo do referido regime. Sentença que julgou procedente o pedido. Pretensão à reforma. Desacolhimento. Tipo societário adotado que, por si só, não é suficiente para impedir a tributação privilegiada. Precedentes do STJ e desta Corte. Caso concreto em que a sociedade apelante sempre recolheu o imposto na forma fixa. Mudança no enquadramento da sociedade que constitui modificação de critério jurídico anteriormente adotado pelo fisco e que, por isso, não pode alcançar fatos geradores pretéritos. Inteligência do artigo 146 do CTN. Observância dos princípios da segurança jurídica e da boa-fé. Sentença mantida. Recurso não Provido” (Apelação Cível n. 1034506-25.2020.8.26.0053, Rel. Des. RICARDO CHIMENTI, 18ª Câmara de Direito Público, j. 18/01/2022)

“TRIBUTÁRIO. ISS E MULTAS. AÇÃO ANULATÓRIA JULGADA PARCIALMENTE PROCEDENTE. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. REQUISITOS PREENCHIDOS. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL DE MÉDICOS. ADOÇÃO DE RESPONSABILIDADE LIMITADA AO CAPITAL SOCIAL E FINALIDADE LUCRATIVA QUE, POR SI SÓS, NÃO DENOTAM CARÁTER EMPRESARIAL. AUTOS DE INFRAÇÃO LAVRADOS EM RAZÃO DO DESENQUADRAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA “EX TUNC”, NOS TERMOS DO ART. 146 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. CONTRIBUINTE QUE NÃO FOI INTIMADA, NA TELA ADMINISTRATIVA, A APRESENTAR NOTAS FISCAIS. INVALIDAÇÃO. APELO DO RÉU IMPROVIDO, PROVIDO O DA AUTORA. Sociedade uniprofissional de médicos que não ostenta caráter empresarial e preenche os requisitos do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei n. 406/68 faz jus ao enquadramento no regime diferenciado de ISS” (Apelação Cível n. 1014496-23.2021.8.26.0053, Rel. Des. BOTTO MUSCARI, 18ª Câmara de Direito Público, j. 16/12/2021)

“APELAÇÃO - ANULATÓRIA CUMULADA COM REPETIÇÃO DO INDÉBITO - ISS - Município de São Paulo - Desenquadramento da autora como sociedade uniprofissional, decorrente de fiscalização estampada em autos de infração lavrados em 2018, ao tempo em que a autora era sociedade limitada, alterando a sua forma par a sociedade simples pura somente em abril de 2019 - Hipótese em que não houve modificação da situação anterior que enquadrava a sociedade como uniprofissional, mesmo sob a forma de sociedade limitada, que, isoladamente, não desnatura o caráter de sociedade uniprofissional, com responsabilidade dos sócios pelos débitos tributários - Precedentes do STJ posteriores ao entendimento anteriormente adotado quanto à feição empresária da



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

sociedade limitada - Alteração de critério jurídico que não justifica a revisão dos lançamentos, por se tratar de erro de direito e não erro de fato - Possibilidade de discussão da validade do termo de confissão de dívida - Sentença que julgou improcedente os pedidos reformada - Recurso provido". (Apelação nº 1017166-05.2019.8.26.0053, Rel. Des. Rezende Silveira, 18ª Câmara de Direito Público, j. 28/11/2019).

Portanto, revela-se equivocada a decisão administrativa que excluiu a empresa autora do regime especial, fato que enseja a determinação para que haja o reenquadramento da sociedade no sistema simplificado de recolhimento, bem como, a restituição de valores indevidamente recolhidos, respeitada a prescrição quinquenal.

Por fim, ressalte-se que, nesta fase do procedimento incide também o art. 85, § 11, do CPC, razão pela qual majoram-se os honorários advocatícios devidos pelo(a) apelante em 10%, sobre o quanto fixado na sentença de 1º grau.

Consigne-se que, para fins de prequestionamento, estar o julgado em consonância com os dispositivos legais e constitucionais mencionados nas razões recursais.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso.

MARCELO L THEODÓSIO

Relator



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO