



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000312716

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1013801-35.2022.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, é apelado ARAÚJO NISHIMURA SERVIÇOS MÉDICOS E DE SAÚDE.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 15ª 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 EURÍPEDES FAIM (Presidente), ERBETTA FILHO E SILVA RUSSO.

São Paulo, 31 de março de 2025.

EURÍPEDES FAIM
Relator(a)
Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

VOTO Nº.: 32707

APELAÇÃO Nº.: 1013801-35.2022.8.26.0053

COMARCA: SÃO PAULO

APELANTE: MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

APELADO: ARAÚJO NISHIMURA SERVIÇOS MÉDICOS E DE SAÚDE

JUIZ DE 1º GRAU: ANTONIO AUGUSTO GALVÃO DE FRANÇA

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ISS SOBRE SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS. RECURSO DESPROVIDO.

I. Caso em Exame

Recurso de apelação interposto pelo Município de São Paulo contra sentença que julgou procedente a ação de Araújo Nishimura Serviços Médicos e de Saúde, determinando seu reenquadramento no regime especial de recolhimento de ISS, anulação dos autos de infração e ressarcimento dos valores recolhidos indevidamente.

II. Questão em Discussão

A questão em discussão consiste em determinar se a sociedade autora, constituída como limitada, possui direito ao regime especial de tributação do ISS destinado às sociedades uniprofissionais, bem como se possível a restituição dos valores indevidamente pagos.

III. Razões de Decidir

A sociedade, composta por médicos, presta serviços em caráter pessoal, sem evidência de caráter empresarial, conforme Resolução CFM nº 1.971/2011. A jurisprudência admite que sociedades limitadas podem usufruir do regime especial de ISS, desde que não apresentem caráter empresarial. Ademais, a restituição se refere aos autos de infração eventualmente pagos, tratando-se de débito de ISS não recolhido na época própria e, conseqüentemente, não repassado.

IV. Dispositivo e Tese

Recurso desprovido.

Tese de julgamento: 1. Sociedades uniprofissionais podem ser constituídas como limitadas sem perder o direito ao regime especial de ISS, desde que não apresentem caráter empresarial. 2. A responsabilidade pessoal dos sócios é mantida, conforme regulamentação profissional. 3. Verificado o recolhimento indevido do ISS em benefício do Município de São Paulo, cabe a este Município efetuar a restituição dos valores recebidos

Legislação Citada: Decreto-Lei nº 406/1968, art. 9º, §3º; Código Tributário Nacional, art. 166; Código de Processo Civil de 2015, art. 85, §11.

Jurisprudência Citada: STF, RE nº 236.604/PR, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 26/05/99; STJ, REsp nº 1.016.688/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ 05.06.2008; STJ, AgInt no

AREsp 1226637/SP, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho,
j. 23/10/2018.

Trata-se de recurso de apelação interposto pelo **MUNICÍPIO DE SÃO PAULO** contra a respeitável sentença de fls. 547/552, cujo relatório se adota e que julgou procedente a ação ajuizada por **ARAÚJO NISHIMURA SERVIÇOS MÉDICOS E DE SAÚDE**, para determinar o reenquadramento da impetrante no regime especial de recolhimento de ISS, a anulação dos autos de infração e determinar ressarcimento dos valores eventualmente recolhidos pela autora em decorrência dos referidos autos de infração.

Nas razões de apelação (fls. 573/597), o apelante alega que a autora foi regularmente desenquadrada do regime de tributação de sociedades uniprofissionais, por não preencher os requisitos legais para a fruição do regime especial. Afirma que a sociedade ostenta características incompatíveis com o regime uniprofissional, por ser sociedade limitada e possuir sócio que não presta serviços de forma pessoal. Argumenta que a sociedade explora mais de um serviço/atividade e tem caráter empresarial. Aduz impossibilidade de restituição dos valores, nos termos do artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Vieram as contrarrazões (fls. 601/616).

Este é o relatório.

Passa-se a analisar o recurso.

DO ISS SOBRE SOCIEDADES PROFISSIONAIS

O Relator do Anteprojeto do Código Tributário Nacional se manifestou sobre o ISS no caso de serviço sob a forma de trabalho pessoal do contribuinte nos seguintes termos:

"Paralelamente, o CTN fixou também, dentro da conceituação acima exposta do fato gerador, o seu elemento financeiro, ou seja, a base de cálculo do imposto, definindo-a como sendo o preço do serviço (art. 72). Mas, tendo em vista as premissas da própria instituição do ISS, estipulou que, tratando-se de prestação de serviço configurada pelo trabalho pessoal do contribuinte, o imposto seria calculado por alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço e de outros fatores pertinentes, ressalvado que entre esses últimos não se compreendia a renda proveniente da remuneração do próprio trabalho (art. 72,1). **A finalidade da ressalva era, evidentemente, evitar que o ISS viesse a confundir-se com o imposto de renda sobre honorários ou salários, como acontecia com o antigo imposto de indústrias e profissões**" (SOUZA, Rubens Gomes de. O Imposto sobre serviços e as sociedades prestadoras de serviços técnicos profissionais. Revista de Direito Público, v. 5, n. 20, 1972 p.345-364 *apud* REZENDE, Condorcet, A Tributação das Sociedades Profissionais pelo ISS, Revista Tributária e de Finanças Públicas, ano 13, vol. 62. São Paulo: RT, 2005, p.64) (grifo nosso)

O Decreto-Lei 406/68 ampliou essa diferenciação para abarcar também as sociedades profissionais, desde que cumpridos alguns requisitos:

Art 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço:

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

§ 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 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.

Cabe mencionar que o Supremo Tribunal Federal já decidiu que o dispositivo em questão foi recepcionado pela Constituição da República de 1988 (RE nº 236.604/PR, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 26/05/99), e o Superior Tribunal de Justiça consignou que ele não foi tacitamente revogado pela Lei Complementar nº 116/2003 (REsp nº 1.016.688/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ 05.06.2008).

A respeito dessa ampliação estabelecida pelo artigo 9º do Decreto-Lei 406/68 leciona Condorcet Rezende:

2. Ao estender às sociedades integradas por profissionais a sistemática de tributação que o art. 72 do CTN adotara para as pessoas físicas, estava o art. 9º §3º do Dec-lei 406/68 [...] **adotando, para fins de incidência do art. 155 do CTN, a distinção que de há muito a doutrina já fazia relativamente ao Imposto de Renda, no tocante à fonte produtora da renda, ou seja, o trabalho ou a aplicação do capital.** [...] 4. A regra do art. 9.0 do Dec-lei 406/68 explicitou, em relação às sociedades profissionais, o que já estava implícito no parágrafo único do art. 72 do CTN, porque **o fato de profissionais liberais se associarem não resulta em maior capacidade econômica ou contributiva, já que sua produção total nada mais é do que o somatório das produções individuais, não decorrendo dessa associação efeito multiplicador que justifique o agravamento da tributação quando os serviços sejam prestados por sociedades integradas por profissionais liberais.** Por esses motivos, e para que se aplique o princípio da isonomia, devem as sociedades profissionais ser tratadas de forma idêntica aos profissionais que atuam individualmente, **sob pena dos municípios criarem um segundo imposto de renda sobre a remuneração dos profissionais, com invasão da competência federal [...].**” (REZENDE, Condorcet, A Tributação das Sociedades Profissionais pelo ISS, Revista Tributária e de Finanças Públicas, ano 13, vol. 62. São Paulo: RT, 2005, pp.63-64) (grifo nosso)

Assim, pode-se considerar que a lógica desse regime de recolhimento, para sociedades profissionais, está na existência, ou não, desse “efeito multiplicador”. Ou seja, se a produção de determinada sociedade nada mais for do que a soma das produções individuais dos profissionais, o ISS deve ser recolhido sobre o regime especial.

Estabelecida essa premissa, verifica-se que, embora a lei requeira expressamente apenas que o serviço seja prestado sob a forma de trabalho pessoal, a jurisprudência comumente estabelece outros dois requisitos para o recolhimento diferenciado do ISS: a sociedade deve (a) ser uniprofissional e (b) não ter caráter empresarial:

EMENTA. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO

ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. BASE DE CÁLCULO DO ISS DIFERENCIADA. DECRETO-LEI Nº 406/68. ATIVIDADE NÃO EMPRESARIAL. 1. **As sociedades uniprofissionais somente têm direito ao cálculo diferenciado do ISS, previsto no artigo 9º, parágrafo 3º, do Decreto-Lei nº 406/68, quando os serviços são prestados em caráter personalíssimo** e, assim, prestados no próprio nome dos profissionais habilitados ou sócios, sob sua total e exclusiva responsabilidade pessoal e **sem estrutura ou intuito empresarial**. 2. Precedente da Primeira Seção (AgRgEREsp nº 941.870/RS, da minha Relatoria, in DJe 25/11/2009). 3. Embargos de divergência rejeitados. (STJ, Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 866.286/ES, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, j. 29/09/2010, DJe 20/10/2010) (grifo nosso)

Quanto à sociedade ser uniprofissional, a lógica a ser adotada é que se trata de um forte indício da existência do “efeito multiplicador”, já que há a soma não apenas dos esforços dos sócios-profissionais, mas da *expertise* de cada um em diferentes áreas do conhecimento, culminando, em geral, em resultados que vão além daqueles que cada profissional obteria individualmente.

A ausência de caráter empresarial, por sua vez, deve ser entendida como outra face da pessoalidade na prestação do serviço. Isso porque, tendo a sociedade caráter empresarial, há menor relevância da relação pessoal de confiança entre prestador e tomador; o trabalho do profissional passa a ser apenas mais um fator produtivo a ser organizado dentro da lógica empresarial, como esclarece Gustavo Schneider Fossati:

[...] A distinção entre a atividade econômica empresarial e a atividade econômica não empresarial reside fundamentalmente na *forma* como é desenvolvida e mantida a atividade. **Na primeira, a fonte produtiva é marcada essencialmente pelo aporte de capital, pela agregação de um maior número de colaboradores** e por modernas tecnologias de processos e de gestão, **sendo a figura do sócio de menor valor frente ao adquirente do produto ou tomador do serviço**. Na segunda, a fonte produtiva está fundada no capital humano, na qualificação do profissional liberal e na relação pessoal de confiança estabelecida entre o profissional e o tomador do serviço, de modo que o trabalho é desenvolvido de forma pessoal e sob responsabilidade pessoal do prestador [...] (FOSSATI, Gustavo Schneider, Da Tributação Beneficiada das Sociedades de Profissionais pelo ISS à Luz dos Fundamentos da Responsabilidade Pessoal e da Possibilidade de Distribuição de Lucros, Revista dos Tribunais, Ano 100, v. 909, p. 272) (grifo nosso)

Assim, o caráter empresarial demonstra o mencionado “efeito multiplicador”, até porque a empresa, como instituição, transcende os esforços individuais somados, como se depreende da clássica divisão proposta por Asquini:

Ora, a empresa sob o perfil corporativo, oferece um exemplo típico de instituição. **Na empresa como organização de pessoas**, compreendendo o empresário e seus colaboradores, **concentram-se todos os elementos característicos da instituição; o fim comum, isto é, a conquista de um resultado produtivo, socialmente útil, que supera os fins individuais do empresário (intermediação lucro) e dos empregados (salário); o poder ordenatório do empresário em relação aos trabalhadores subordinados; a relação de cooperação entre esses; a consequente formação de um ordenamento interno da empresa, que confere às**

relações de trabalho, além do aspecto contratual e patrimonial, um particular aspecto institucional. (ASQUINI, Alberto, Profili dell'impresa, Rivista del Diritto Commerciale, 1943, v.41, I, tradução de Fábio Konder Comparato. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro, São Paulo, v.35, n. 104, p. 120) (grifo nosso)

O Supremo Tribunal Federal enfrentou essa questão em antigo e importante precedente:

EMENTA: - TRIBUTÁRIO. Imposto sobre Serviços. **Empresa de grande porte, em que os trabalhos resultantes são de produção promíscua ou indistinta, sem característica de trabalho pessoal, não tem direito à tributação pela modalidade privilegiada**, do art. 9º, §1º, do Decreto-lei nº 406, de 1968. Entendimento razoável (Súmula 400) e inexistência de demonstração de dissídio jurisprudencial. (STF, Agravo de Instrumento nº 80.985-6- (AgRg)/SP, Rel. Min. Décio Miranda, j. 24/02/1981)

Do corpo do acórdão se extrai:

O parágrafo 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406, de 1968, ao referir-se a “serviços prestados por sociedades”, alcança, limitadamente, aquelas em que **os trabalhos resultantes conservam normalmente a marca individual de seus autores**, e não aquelas em que os trabalhos são de produção promíscua ou indistinta. [...] **É o sócio, é o indivíduo, que transparece, diferentemente do que ocorre em sociedades prestadoras de serviços unificados pela marca comum, da empresa**, não dos seus numerosos e indistintos autores. (ementa e corpo do acórdão, grifo nosso)

Para se aferir se determinada sociedade faz jus ao benefício, basta, em geral, a análise de seu contrato social:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISSQN. RECOLHIMENTO EM ALÍQUOTA FIXA. ART. 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI 406/68. PESSOA JURÍDICA QUE ASSUME, CONTRATUALMENTE, A FORMA SOCIETÁRIA DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. CARÁTER EMPRESARIAL. IMPOSSIBILIDADE DE SUBMISSÃO AO REGIME TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO DO ISSQN. PRECEDENTES DO STJ. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVA TESTEMUNHAL. DESNECESSIDADE. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. [...]III. **Desnecessidade de produção de prova oral, porquanto o exame do contrato social da pessoa jurídica é suficiente para demonstrar, ou não, sua natureza empresarial.** [...] V. Agravo Regimental improvido. (STJ, Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 655.731/MG, Rel. Min. Assusete Magalhães, j. 16/04/2015, DJe. 24/04/2015) (grifo nosso)

Parte da jurisprudência entende que a sociedade limitada não faz jus a esse regime de tributação, em razão da limitação da responsabilidade dos sócios:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. ISS. TRATAMENTO PRIVILEGIADO PREVISTO NO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI 406/68. SOCIEDADE LIMITADA. ESPÉCIE SOCIETÁRIA EM

QUE A RESPONSABILIDADE DO SÓCIO É LIMITADA AO CAPITAL SOCIAL. 1. A orientação da Primeira Seção/STJ pacificou-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. Por tais razões, **o benefício não se estende à sociedade limitada, sobretudo porque nessa espécie societária a responsabilidade do sócio é limitada ao capital social.** [...] 3. Agravo regimental não provido. (STJ, Agravo Regimental nos Embargos de Divergência nº 1.182.817/RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 22/08/2012, DJe. 29/08/2012) (grifo nosso)

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 necessariamente se ela possui ou não caráter empresarial.

Na realidade, para se aferir o caráter empresarial de uma sociedade, é necessária a análise do seu objeto social e da sua estrutura, a fim de verificar se estão efetivamente presentes os elementos caracterizadores da empresa.

Sobre o tema, diz o Enunciado nº 474 do Conselho de Justiça Federal, aprovado na V Jornada de Direito Civil:

Os profissionais liberais podem organizar-se sob a forma de sociedade simples, convencionando a responsabilidade limitada dos sócios por dívidas da sociedade, a despeito da responsabilidade ilimitada por atos praticados no exercício da profissão.

Assim, a limitação da responsabilidade pelas dívidas da sociedade não afasta a responsabilidade pessoal pelos atos praticados no exercício da profissão, requisito necessário à configuração da personalidade da prestação de serviço e à aplicação do regime de tributação previsto no artigo 9º, § 3º do Decreto-Lei 406/68.

Sobre o assunto ensina a doutrina:

“O problema que estamos enfrentando na prática do dia a dia diz respeito ao registro da sociedade uniprofissional na JUCESP ao invés de arquivamento de seus atos constitutivos no Cartório de Pessoas Jurídicas. [...] Assim é comum consignar a expressão “Ltda.” no final da denominação social. Aquela expressão é própria de uma sociedade empresária, tanto é que a OAB, por exemplo, recusa o registro do ato constitutivo da sociedade de advogados se constar a expressão 'Ltda.' na denominação social. Para outros órgãos de fiscalização do exercício profissional, como CREA, CRM e CRC a presença daquela expressão é irrelevante. [...] A questão difícil de ser solucionada diz respeito ao registro da sociedade uniprofissional na Junta Comercial, como se os sócios tivessem feito uma opção para exercer atos de comércio. Na verdade, **não tem relevância jurídica o nomen iures dado, nem o arquivamento do ato constitutivo em órgão próprio de sociedade empresária. O que interessa juridicamente é o conteúdo da atividade exercida pela sociedade.** Chamar uma determinada pessoa do sexo masculino de 'Maria' não faz dele uma mulher, da mesma forma que o registro de seu nascimento em órgão diverso do Cartório Civil de Pessoas Naturais, acaso levado a efeito equivocadamente, também, não o

desqualifica como pessoa humana do sexo masculino.” (HARADA, Kiyoshi. Sociedade uniprofissional registrada na JUCESP e o ISS. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/sociedade-uniprofissional-registrada-na-jucesp-e-o-iss/>>. Acesso em: 07 de fevereiro de 2019) (grifo nosso)

Atualmente, o C. Superior Tribunal de Justiça tem se manifestado nesse mesmo sentido, apontando, ainda, que em regra nas sociedades formadas por profissionais intelectuais para a exploração da profissão não está presente a organização dos fatores de produção, necessária para a configuração do caráter empresarial:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. ART. 9º, §§ 1º. E 3º. DO DECRETO-LEI 406/1968. EXISTÊNCIA DE CARÁTER EMPRESARIAL. IMPOSSIBILIDADE DE RECOLHIMENTO DO ISS SOBRE ALÍQUOTA FIXA. AGRAVO INTERNO DA CONTRIBUINTE A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. A jurisprudência entende que o benefício da alíquota fixa do ISS somente é devido às sociedades uni ou pluriprofissionais que prestam serviço em caráter personalíssimo sem intuito empresarial (AgRg no REsp. 1.486.568/RS, Rel. Min. SÉRGIO KUKINA, DJe 13.11.2014). 2. **O que define uma sociedade como empresária ou simples é o seu objeto social, e não a forma societária. No caso de sociedades formadas por profissionais intelectuais, cujo objeto social é a exploração da respectiva profissão intelectual dos seus sócios, são, em regra, sociedade simples, uma vez que nelas faltará o requisito da organização dos fatores de produção, elemento próprio da sociedade empresária**, como leciona a doutrina especializada, segundo anota o Professor ANDRÉ LUIZ SANTA CRUZ RAMOS (Direito Empresarial. São Paulo: Método, 2017, p. 63). 3. **O próprio Código Civil em seu art. 983 admite que uma sociedade simples se constitua como uma sociedade limitada. O fato de ela usar esse tipo societário, pois, não a descaracteriza como sociedade simples se o seu objeto, repita-se, não for empresarial.** 4. Todavia, no caso, muito embora se trate de uma sociedade simples que tem por objeto social a prestação de serviços de auditoria contábil e demais serviços inerentes à profissão de contador, não se pode deixar de observar os documentos trazidos pelo Agravada, em que se constata ser uma rede global que emprega cerca de 4100 profissionais por todo o mundo. Dessa forma, não há como afastar a existência do requisito da organização dos fatores de produção, com intuito empresarial. 5. Agravo Interno da Contribuinte a que se nega provimento. (STJ, AgInt no AREsp 1226637/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/10/2018, DJe 07/11/2018) (grifo nosso)

TRIBUTÁRIO. ISSQN. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO PREVISTO NO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI 406/1968. REQUISITOS PARA O BENEFÍCIO LEGAL VERIFICADOS NA CORTE DE ORIGEM. REVISÃO. SÚMULAS 5/STJ E 7/STJ. 1. A questão de fundo é o enquadramento da atividade societária no disposto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968. [...]. 3. Ressalta-se que **o próprio Código Civil em seu art. 983 admite que uma sociedade simples se constitua como uma sociedade limitada. O fato de ela usar esse tipo societário, pois, não a descaracteriza como sociedade simples se o seu objeto, repita-se, não for empresarial.** [...] 5. Recurso Especial não conhecido.

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

(STJ, REsp 1804696/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/05/2019, DJe 17/06/2019) (grifo nosso)

Ademais, a referida Corte já consignou que o fato de a sociedade ser constituída como limitada não implica o afastamento da responsabilidade pessoal atribuída pela lei que regulamenta a profissão:

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. POSSIBILIDADE.** [...] 6. "As sociedades uniprofissionais somente têm direito ao cálculo diferenciado do ISS, previsto no artigo 9º, parágrafo 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, quando os serviços são prestados em caráter personalíssimo e, assim, prestados no próprio nome dos profissionais habilitados ou sócios, sob sua total e exclusiva responsabilidade pessoal e sem estrutura ou intuito empresarial" (EResp 866.286/ES, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, DJe 20/10/2010). 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 pessoalidade do serviço prestado, nem tampouco na responsabilidade pessoal que é atribuída ao profissional pela legislação de regência.** 8. Agravo interno não provido. (STJ, AgInt no REsp 1400942/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/09/2018, DJe 22/10/2018) (grifo nosso)

Este E. Tribunal já entendeu pela ausência de caráter empresarial de sociedades uniprofissionais constituídas como limitadas ou como empresas individuais de responsabilidade limitada (EIRELI), tendo em vista a inexistência dos elementos de empresa nos casos concretos:

AGRAVO DE INSTRUMENTO - Ação anulatória - ISS - Insurgência contra decisão que indeferiu o pedido de tutela urgência para suspender a exigibilidade do crédito - **Alegação de prestação de serviços em caráter pessoal - Pretendido tratamento privilegiado**, conforme disposição prevista no art. 9º, § 3º do Decreto-Lei nº 406/68 - **Possibilidade - Sociedade simples limitada constituída por 2 médicos**, que atuam na área de neurocirurgia - **A forma societária limitada, por si só, não é suficiente para definir o sistema de tributação do ISS** - Nova interpretação que vem sendo adotada pelo STJ - Presença dos requisitos dos artigos 300, do CPC - Decisão reformada - Recurso provido. (TJSP, Apelação 2187163-31.2019.8.26.0000, 15ª Câmara de Direito Público, Rel. Eutálio Porto, j. 07/11/2019, V.U.) (grifo nosso)

Tributário. ISSQN. Mandado de Segurança. Concessão. Pretensão à reforma. Impossibilidade. **O regime especial de recolhimento do ISSQN previsto no artigo 9º, § 3º, do Decreto-lei n. 406/68** recepcionado pela Constituição de 1988 e não revogado pela Lei Complementar n. 116/03 **aplica-se a sociedade uniprofissional, que adotou a forma de sociedade limitada, desde que emergja dos autos ausência de caráter empresarial.** Recurso desprovido. (TJSP, Apelação

0022587-87.2008.8.26.0114, 18ª Câmara de Direito Público, Rel. Mourão Neto, j. 11/04/2013, V.U.) (grifo nosso)

APELAÇÃO – ISSQN – Clínica Médica – **EIRELI - Ausência de caráter empresarial, com organização de fatores de produção -- Pessoaalidade no desenvolvimento da atividade – Responsabilidade pessoal e ilimitada do sócio** - Art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 aplicável – Precedentes do STJ - RECURSO DA AUTORA PROVIDO RECURSO DA FAZENDA PÚBLICA PREJUDICADO. (TJSP, Apelação 0003171-33.2014.8.26.0338, 15ª Câmara de Direito Público, Rel. Fortes Muniz, j. 23/02/2017, V.U.) (grifo nosso) (grifo nosso)

Apelação. Ação anulatória de débito fiscal. ISS. **Sociedade de profissionais destinada à prestação de serviços** de fisioterapia em **caráter pessoal**. Sentença que julgou procedente o pedido, para anular os AIIMs n. 055 P/2012 e 245 OA/2012, nos quais consta que a autora não fazia jus ao recolhimento do ISS por meio de alíquotas fixas. Pretensão à reforma manifestada pelo Município de São José do Rio Preto. Desacolhimento. **Caráter empresarial não evidenciado. Atividade pessoal desenvolvida pelos sócios que se sobrepõe à organização dos fatores de produção**. Sociedade civil sem caráter empresarial que faz jus ao recolhimento com base em valor fixo. Precedentes. Sentença mantida. Majoração dos honorários sucumbenciais nos termos do art. 85, §11, do CPC/2015 e do Enunciado administrativo n. 7 do C. STJ. Recurso não provido. (TJSP, Apelação 1015920-25.2017.8.26.0576, 18ª Câmara de Direito Público, Rel. Ricardo Chimenti, j. /04/2018, V.U.) (grifo nosso)

Com isso, conclui-se que, para fazer jus ao regime especial de tributação:

A sociedade deve prestar serviços restritos à respectiva categoria profissional e que poderiam, a princípio, ser prestados por apenas um dos sócios;

Os serviços devem efetivamente ser prestados por esses sócios, preservando-se a marca da pessoaalidade na relação entre prestador e tomador;

A estrutura da sociedade não pode ser empresarial, não podendo ela se sobrepor à figura individual dos sócios, que deverão, ainda, ter responsabilidade pessoal.

O caso dos autos.

No caso dos autos, discute-se o enquadramento da autora no regime especial de tributação do ISS destinado às sociedades uniprofissionais.

Como visto, o fato de a autora estar constituída como sociedade limitada (conforme consta no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica às fls. 39) não implica, necessariamente, o caráter empresarial, devendo ser analisada a estrutura da sociedade.

A sociedade, quando de sua constituição, era composta exclusivamente por dois sócios médicos (fls. 42), tendo como objetivo social “a prestação de serviços na área médica, de saúde e laboratório de análises clínicas” (Cláusula Segunda - fls. 42).

Posteriormente, em 02/01/2018, houve alteração do contrato social para a exclusão

do sócio Silvestre Muniz de Araújo, permanecendo na sociedade o sócio Cesar Shigueyuki Nishimura, e incluindo oito novos sócios, todos médicos (fls. 59/61).

Dos contratos sociais (fls. 42/72), considerando a alteração mencionada, extrai-se que a atividade é desenvolvida pelos sócios em caráter pessoal, não se vislumbrando elementos de empresa.

A propósito, a responsabilidade técnica pessoal dos médicos pelos serviços prestados está prevista na Resolução CFM nº 1.971/2011, do Conselho Federal de Medicina, que regulamenta a responsabilidade técnica:

Art. 9º O diretor técnico responde eticamente por todas as informações prestadas perante os conselhos Federal e regionais de medicina.

Art. 10 A responsabilidade técnica médica de que trata o art. 9º somente cessará quando o conselho regional de medicina tomar conhecimento do afastamento do médico responsável técnico, mediante sua própria comunicação escrita, por intermédio da empresa ou instituição onde exercia a função.

Art. 11 A empresa, instituição, entidade ou estabelecimento promoverá a substituição do diretor técnico ou clínico no prazo de 24 (vinte e quatro) horas, contadas a partir do impedimento, suspensão ou demissão, comunicando este fato ao conselho regional de medicina – em idêntico prazo, mediante requerimento próprio assinado pelo profissional médico substituto, sob pena de suspensão da inscrição – e, ainda, à vigilância sanitária e demais órgãos públicos e privados envolvidos na assistência pertinente.

Destaca-se que o fato de a autora prestar serviços a outras sociedades e em clínicas não afasta a responsabilidade pessoal dos profissionais pelos serviços médicos, requisito exigido para o enquadramento no regime especial de tributação.

Assim, como não foram constatados indícios de natureza empresarial da sociedade, é o caso de se reconhecer o direito da autora à tributação na forma prevista pelo art. 9º, §3º do Decreto-Lei nº 406/1968, devendo os efeitos do seu reenquadramento retroagir à data do seu desenquadramento, com a anulação dos autos de infração.

Dessa forma, a r. sentença deve ser mantida nesse ponto.

DA REPETIÇÃO DO INDÉBITO.

Dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 166. A restituição de tributos **que comportem, por sua natureza,** transferência do respectivo encargo financeiro somente será **feita a quem prove haver assumido o referido encargo**, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. (grifo nosso)

Como se vê, para a aplicação dessa regra é necessário aferir se o tributo em questão é direto ou indireto, ou seja, se comporta ou não a transferência do encargo financeiro, embora a rigor todos os tributos sejam repercutíveis.

Quanto ao ISS, o Superior Tribunal de Justiça tem precedente no sentido de que,

quando a base de cálculo do imposto é o preço do serviço, o ISS assume feição de tributo indireto:

EMENTA. TRIBUTÁRIO. ISS. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. TRIBUTO INDIRETO. ART. 166 DO CTN. PROVA DA REPERCUSSÃO FINANCEIRA. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ. 1. Trata-se de Recurso Especial que versa sobre a legitimidade ativa para pleitear a repetição de indébito do ISS incidente sobre serviços bancários. [...] **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** [...] 8. Recurso Especial não provido. (STJ, Recurso Especial nº 1.323.520/SP, Min. Herman Benjamin, j. 04/10/2012, DJe 10/10/2012)

No mesmo sentido há precedente desta C. Câmara:

EMENTA REPETIÇÃO DE INDÉBITO ISS – Incidência sobre atividade relacionada aos serviços de valor adicionado (SVA), no segmento de serviços de telefonia móvel - Repetição do indébito - **Repetição dos valores indevidos condicionada à demonstração efetiva de que o contribuinte de direito tenha assumido o ônus econômico, sem repasse no preço ou que tenha autorização de recebê-los do contribuinte de fato - Inteligência do art. 166 do CTN e Súmula 546 do STF** - Não comprovação no caso concreto, cujo ônus o autor da demanda não se desincumbiu (art. 333, I do CPC) - Sentença que julgou improcedente o pedido mantida por seus próprios fundamentos - Recurso improvido. (TJ/SP, Apelação nº 0056105-18.2012.8.26.0053, 15ª Câmara de Direito Público, Rel. Rezende Silveira, j. 01/03/2016, V. U.)

Do corpo do acórdão se extrai:

Vale dizer: **o ISS é considerado um imposto indireto quando a base de cálculo é o preço do serviço, a entender que o encargo foi repassado ao adquirente do serviço, pois estava embutido no preço.** Já não seria indireto quando for determinado em valores fixos. (ementa e corpo do acórdão, grifo nosso)

Portanto, se a base de cálculo do ISS no caso concreto é o preço do serviço, deverá o autor de ação de repetição de indébito demonstrar que não houve a transferência do encargo financeiro.

O caso dos autos.

No caso dos autos, verifica-se que a autora estava enquadrada no regime especial de tributação do ISS, por se tratar de sociedade uniprofissional, tendo sido indevidamente desenquadrada.

Ocorre que a r. sentença, ao julgar procedente a ação e determinar o reenquadramento da autora no regime especial de ISS, e anular aos autos de infração indicados na inicial, condenou o Município ao ressarcimento dos valores eventualmente recolhidos pela autora em decorrência desses autos de infração.

Com efeito, no caso em questão trata-se de débito de ISS não recolhido na época própria e, conseqüentemente, não repassado.

Dessa forma, observa-se que a autora faz jus à repetição dos valores eventualmente pagos em razão dos autos de infração, posto que indevidos.

Assim, se verificado o recolhimento indevido do ISS em benefício do Município de São Paulo, cabe a este Município efetuar a restituição dos valores recebidos.

Com isso, a r. sentença deve ser mantida.

DOS HONORÁRIOS RECURSAIS.

Verifica-se que os honorários foram fixados na r. sentença por equidade, em R\$ 2.000,00 (fls. 552).

Dispõe o art. 85, § 11, do Código de Processo Civil de 2015:

§ 11. O tribunal, ao julgar recurso, majorará os honorários fixados anteriormente levando em conta o trabalho adicional realizado em grau recursal, observando, conforme o caso, o disposto nos §§ 2º a 6º, sendo vedado ao tribunal, no cômputo geral da fixação de honorários devidos ao advogado do vencedor, ultrapassar os respectivos limites estabelecidos nos §§ 2º e 3º para a fase de conhecimento.

O que deve ser considerado é o trabalho adicional realizado em grau de recurso.

As regras para essa fixação são as previstas nos §§2º a 6º do art. 85 do mesmo Código, não se podendo ultrapassar os limites dos §§ 2º e 3º do mesmo artigo.

Considerando-se o §2º se pode afirmar que houve zelo do profissional, mas o Tribunal é um lugar agradável de trabalhar, com amplas facilidades, inclusive com o uso de internet.

Assim, atendendo-se ao disposto no §11 do artigo 85 do Código de Processo Civil de 2015, majoram-se os honorários em R\$ 4.000,00, totalizando R\$ 6.000,00.

Por derradeiro, considera-se questionada toda matéria infraconstitucional e constitucional, observando-se jurisprudência consagrada, inclusive no Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que para fins de interposição de recursos extremos às cortes superiores é desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais, bastando que a questão posta tenha sido decidida. Bem por essa razão eventuais embargos declaratórios não se prestariam à eventual supressão de falta de referência a dispositivos de lei (STJ, EDcl no RMS 18.205/SP, Rel. Ministro Felix Fischer, Quinta Turma, DJ 08/05/2006).

Ante o exposto, meu voto propõe que se **NEGUE PROVIMENTO** ao recurso.

EURÍPEDES FAIM
RELATOR