



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000334476

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1060655-58.2020.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante BITRAN, BARENBOIM E MURAKAMI - MÉDICOS ASSOCIADOS SOCIEDADE SIMPLES, é apelado MUNICÍPIO DE SÃO PAULO.

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. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores EURÍPEDES FAIM (Presidente) E ERBETTA FILHO.

São Paulo, 3 de abril de 2025.

RAUL DE FELICE

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

Apelação Cível n.º: 1060655-58.2020.8.26.0053

Apelante: Bitran, Barenboim e Murakami – Médicos Associados
Sociedade Simples

Apelada: Prefeitura Municipal de São Paulo

Comarca: São Paulo

Voto nº 24357

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO.
APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE
SEGURANÇA. RECURSO PROVIDO.

I. Caso em Exame

Mandado de segurança impetrado por sociedade de médicos contra o Município de São Paulo, referente à cobrança de ISS retroativo dos exercícios de 2014 a 2017. A sociedade foi desenquadrada do regime tributário diferenciado por adotar o modelo de responsabilidade limitada.

II. Questão em Discussão

2. A questão em discussão consiste em determinar se o fato de a sociedade adotar o modelo de responsabilidade limitada autoriza a alteração de critério jurídico pelo ente tributante, considerando a prestação de serviços de forma pessoal e com responsabilidade ilimitada.

III. Razões de Decidir

3. O modelo de responsabilidade limitada, por si só, não autoriza a alteração de critério jurídico pelo ente tributante, conforme o artigo 9º do Decreto-Lei 406/68.

4. A sociedade é composta por dois sócios médicos que prestam serviços de forma pessoal e com responsabilidade ilimitada, não possuindo caráter empresarial, o que justifica a manutenção da benesse tributária.

IV. Dispositivo e Tese

5. Recurso provido.

Tese de julgamento: 1. A adoção do modelo de responsabilidade limitada não autoriza, por si só, a alteração de critério jurídico pelo ente tributante. 2. A prestação de serviços de forma pessoal e com responsabilidade ilimitada justifica a manutenção do regime tributário diferenciado.

Legislação Citada:

Decreto-Lei 406/68, art. 9º.

Vistos.

Trata-se de recurso de apelação cível interposto por **BITRAN, BARENBOIM E MURAKAMI – MÉDICOS ASSOCIADOS SOCIEDADE SIMPLES** em face da sentença de fls.644/649 que denegou a segurança pleiteada no *writ* por ela impetrado contra a **PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO PAULO**, com fundamento na ausência de direito da autora ao recolhimento do ISS pelo regime especial de tributação pela alíquota fixa, considerando que, conforme consta expressamente no contrato social da impetrante, a responsabilidade dos sócios é limitada ao capital social, não havendo, portanto, responsabilidade pessoal nos termos da Lei Municipal nº 13.701/03 e Decreto-lei nº 406/68, e ainda, que os efeitos retroativos do ato do reenquadramento da empresa para fins de cobrança se mostram possíveis por serem decorrentes da adequação do lançamento à situação fática da sociedade e não da modificação da tese jurídica empregada.

Alega a apelante que a sentença merece reforma, pois o desenquadramento do regime especial de recolhimento do ISS impugnado se deu exclusivamente pelo fato de a sociedade ter optado

pelo modelo de responsabilidade limitada, conforme se verifica do Termo de Desenquadramento e autos de infração juntados aos autos, o que, por si só, não poderia ensejar o ato coator, conforme jurisprudência desta Corte e do STJ, uma vez que se trata de sociedade de médicos cuja responsabilidade pessoal e ilimitada dos sócios está expressamente prevista na legislação específica dos profissionais liberais prestadores de serviços de medicina, não podendo ser confundida com a limitação da responsabilidade quanto a outras questões que não estão ligadas ao exercício da atividade profissional, de natureza mercantil. Ademais, argui que a retroatividade do desenquadramento não é possível em razão da mudança do critério jurídico adotado pela Municipalidade, conforme artigo 146 do Código tributário Nacional, já que as autoridades fiscais tinham conhecimento de que a apelante adotava o modelo societário de responsabilidade limitada ao menos desde abril de 2014. Requer o provimento do recurso para que a segurança seja concedida.

A Prefeitura Municipal de São Paulo apresentou contrarrazões (fls. 691/712).

A Procuradoria Geral de Justiça se manifestou às fls.729 não oferecendo parecer.

O recurso da impetrante foi desprovido pelo acórdão de fls.738/746, fundado na ocorrência de decadência para impetração do mandado de segurança, cujo prazo é de 120 dias contados da ciência do ato impugnado, considerando que a notificação dos autos de infração ocorreu em 29/01/2019 e o *mandamus* foi impetrado em 01/12/2020.

Diante disso, a impetrante apresentou recurso especial,

que foi provido com fundamento na impossibilidade de impetração de ação *mandamental* na pendência de recurso administrativo com efeito suspensivo nos termos do artigo 5º, inciso I, da Lei nº 12.016/2009 e da Súmula nº 267 do STF.

Os autos foram, então, devolvidos a esta 15ª Câmara de Direito Público, para cumprimento da decisão.

É O RELATÓRIO.

Nos termos do v. acórdão do colendo Superior Tribunal de Justiça, uma vez afastado o acórdão que reconheceu a decadência da impetração, cabe exame do mérito da causa.

A Prefeitura Municipal de São Paulo lavrou termo de desenquadramento retroativo do regime especial de recolhimento das sociedades de profissionais em face de Bitran, Barenboim e Murakami – Médicos Associados Sociedade Simples em 06/11/2018, incorrendo na lavratura de autos de infração para a exigência de ISS relativo aos exercícios de 2014 a 2017, multa por emissão de notas fiscais com dados inexatos, multa por falta de emissão de notas fiscais e multa por falta de alteração de dados cadastrais, considerando que a sociedade adota o modelo de responsabilidade limitada com a responsabilidade dos sócios restrita ao valor de suas cotas do capital social (fls.107/127).

Notificada em 20/01/2019, a contribuinte apresentou defesa administrativa, que foi parcialmente deferida para alterar a data do desenquadramento para 29/10/2016 por aplicação do artigo 146 do Código Tributário Nacional, e consequentemente anular parte dos autos de infração ante a impossibilidade de aplicação retroativa de critério jurídico alterado (fls.129/150). No entanto, posteriormente, os

lançamentos foram restabelecidos em sede de recurso administrativo de revisão por meio de decisão da qual a contribuinte foi intimada em 16/10/2020 (fls.172/224).

Passa-se à análise do mérito.

Dispõem os parágrafos 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/68:

“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 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.”.

Por seu turno, o artigo 15, inciso II, §§ 1º e 2º e incisos da

Lei Municipal nº 13.701/2003 encontra-se redigido da seguinte maneira:

“Art. 15. 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, 17.18 da lista do caput do art. 1º, bem como aqueles próprios de economistas, forem prestados por sociedade constituída na forma do § 1º deste artigo, observadas as faixas de receita bruta mensal previstas no § 12 deste artigo.

§ 1º As sociedades de que trata o 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.

§ 2º Excluem-se do disposto no caput deste artigo as sociedades que:

I - tenham como sócio pessoa jurídica;

II - sejam sócias de outra sociedade;

III - desenvolvam atividade diversa daquela a que estejam habilitados profissionalmente os sócios;

IV - tenham sócio que delas participe tão-somente para aportar capital ou administrar;

V - explorem mais de uma atividade de prestação de serviços.

VI – terceirizem ou repassem a terceiros os serviços relacionados à atividade da sociedade;

VII - se caracterizem como empresárias ou cuja atividade constitua elemento de empresa;

VIII - sejam filiais, sucursais, agências, escritório de representação ou contato, ou qualquer outro estabelecimento descentralizado ou relacionado a sociedade sediada no exterior.”.

Desse modo, o recolhimento do ISSQN na forma fixa é permitido às sociedades, desde que elas ostentem simultaneamente algumas características, quais sejam: a uniprofissionalidade, a responsabilidade pessoal dos sócios pela prestação dos serviços perante a sociedade e a ausência de caráter empresarial.

A jurisprudência do STJ, especialmente a partir de um julgado de 2012, da colenda Primeira Seção, vinha considerando que a simples adoção da forma societária de quotas por responsabilidade limitada qualificava a sociedade como empresarial, desconsideradas todas as outras características.

Todavia, em julgados posteriores, o STJ abrandou esse entendimento, de maneira que as decisões mais recentes deixam às instâncias ordinárias a apreciação da prova para a definição, caso a caso, da existência ou não do caráter empresarial na forma de atuação da

sociedade. A forma societária passou a informar, a partir daí, um dos critérios de avaliação desse requisito, sem valor absoluto, portanto.

Assim já decidiram as duas Turmas da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça:

“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.”. (AgInt no AREsp 1226637/SP, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, j. 23/10/2018, DJe 07/11/2018).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DL 406/1968. SOCIEDADE PLURIPROFISSIONAL. NECESSIDADE DE CARÁTER PERSONALÍSSIMO DOS SERVIÇOS SEM NATUREZA EMPRESARIAL. EXAME DEPENDENTE DE REVOLVIMENTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ. APLICABILIDADE. INTERPRETAÇÃO DO

ESTATUTO SOCIAL PARA ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO. SÚMULA 5/STJ. INCIDÊNCIA. 1. A controvérsia sub examine versa sobre o regime especial de incidência do ISS sobre as sociedades civis uniprofissionais previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL 406/1968. 2. O Tribunal recorrido entendeu que o fato de os sócios auferirem lucros e arcarem com os prejuízos, com retiradas mensais, a exemplo de qualquer outra sociedade empresarial, descaracteriza a natureza de trabalho unipessoal. Sustentou, ainda, que o quadro societário não é composto por profissionais da mesma atividade, possuindo os sócios registro perante Conselhos distintos, o que também enseja a exclusão do tratamento diferenciado estabelecido na norma. 3. Malgrado os fundamentos adotados pelo acórdão de origem estejam bem delimitados, a jurisprudência do STJ é pacífica em firmar que a tributação privilegiada do ISS exige que a sociedade uni ou pluriprofissional preste serviço em caráter personalíssimo sem intuito empresarial. Somente seria possível reconhecer a benesse fiscal se a sociedade tiver por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade pessoal dos sócios e sem caráter empresarial (AgRg nos EREsp 1.182.817/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 22/8/2012, DJe 29/8/2012). 4. Para avaliação do regime jurídico tributário a que está submetido o recorrente, no intuito de

desconstituição do caráter empresarial definido no acórdão a quo, entretanto, não basta examinar a organização estatutária formal da sociedade ou os fundamentos do acórdão recorrido. Seria imprescindível incursionar na própria natureza e na forma de prestação dos serviços profissionais (AgRg no REsp 1.205.175, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 16.11.2010), para verificar o atendimento às características de uma sociedade simples efetivamente pluriprofissional beneficiária do tratamento fiscal pretendido. 5. Esse tipo de avaliação implica revolvimento do contexto fático probatório em que decidida a controvérsia, encontrando óbice na Súmula 07/STJ. 6. O óbice da Súmula 7 do STJ é aplicável, também, ao Recurso Especial interposto com fundamento na alínea "c" do inciso III do artigo 105 da Constituição da República. 7. Ademais, necessário seria analisar e interpretar o contrato social do recorrente, para verificação do quadro societário e da índole personalíssima não empresarial dos serviços abstratamente prestados. Tal consideração esbarra na Súmula 05/STJ, conforme jurisprudência. 8. Recurso Especial não conhecido.”. (REsp 1703408/SP, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, j. 7/12/2017, DJe 19/12/2017).

Portanto, a partir do atual entendimento do STJ admite-se o benefício, inclusive para as sociedades constituídas sob a forma

limitada, desde que atendidos outros requisitos, tais como a pessoalidade, especialização na prestação dos serviços e, notadamente, a ausência de organização empresarial.

Conforme previsto expressamente no contrato social da autora vigente à época dos fatos geradores abrangidos nos autos de infração, a sociedade tinha por objeto social a prestação de serviços de consultas e assistência médica, sendo constituída por dois sócios administradores, Alberto Bitran e Diana Gertrudes Barenboim Salles Vanni, ambos médicos com participação de metade do capital social da empresa cada, que totalizava R\$ 2.000,00 e com responsabilidade limitada ao valor de suas cotas mas ambos respondendo solidariamente pela integralização do Capital Social (fls.54/65).

Consta, ainda, nas relações anuais de informações sociais (RAIS) da empresa no período, uma única funcionária em seu quadro, exercendo a função de assistente administrativo (fls.99/1005).

Por sua vez, o ato administrativo de desenquadramento da autora do regime especial de tributação fundou-se unicamente no modelo societário de responsabilidade limitada adotado pela pessoa jurídica (fls.107/109).

No entanto, este fato, por si só, não conduz ao descumprimento dos requisitos necessários à classificação da autora como sociedade uniprofissional.

O modelo societário da empresa não desvirtua o caráter pessoal de prestação de serviços pela sociedade, pois a conjugação de

esforços dos profissionais em sociedade apenas faz sentido para o aperfeiçoamento da prestação de serviços e otimização de resultados, seja no atendimento técnico de seus clientes, como na obtenção dos proveitos do trabalho, dado que, embora não seja empresarial, tem a sociedade fins econômicos, como o teria a prestação individual de serviços pelos sócios.

Isto porque, é lícito organizarem-se os profissionais em sociedade e inelutável que os resultados da prestação de serviços transitem pela pessoa jurídica da sociedade, pois em seu nome são prestados.

Ademais, eventuais rubricas e retiradas de pró-labore e distribuição de resultados não alteram a pessoalidade dos serviços e são meras formas de direcionamento dos resultados sociais aos profissionais prestadores dos serviços, que não expressam atividade empresarial no sentido de ordenamento de capital e trabalho, próprio ou de terceiros, com exclusão de responsabilidade pessoal, para obtenção de lucros.

Saliente-se que é sempre possível à Municipalidade realizar diligências de fiscalização para apurar fatos nesse sentido ou produzir provas a respeito, o que não ocorreu no caso, em que o desenquadramento e a consequente lavratura dos autos de infração decorreram da mera adoção do modelo de sociedade limitada pela contribuinte.

Esse é o entendimento desta 15ª Câmara de Direito Público:

“APELAÇÃO CÍVEL - Ação anulatória - ISS —

Sociedade simples formada por médicos - Pretendida anulação do ato de desequilíbrio, bem como dos autos de infração dele decorrentes - Cabimento - Definição de uma sociedade como empresária ou simples que exige a análise de seu objeto social e não de sua forma societária, consoante recente jurisprudência do STJ - Caráter empresarial afastado - Anulação, por via de consequência, dos autos de infração - Sucumbência recursal - Majoração dos honorários para 11% sobre o valor atualizado da causa (R\$ 176.236,74 - 09/2021) - Inteligência do § 11 do Art. 85 do CPC - Sentença mantida - Recurso improvido.”. (Apelação Cível nº 1016763-36.2019.8.26.0053, relatoria Des. Eutálio Porto, julgado em 21/10/2021).

“TRIBUTÁRIO APELAÇÃO AÇÃO ANULATÓRIA ISS MUNICÍPIO DE SÃO PAULO Sentença que julgou procedente o pedido 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 nº. 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 personalidade 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 está constituída sociedade

simples Sociedade composta exclusivamente por contadores Ausência de elementos de empresa Responsabilidade pessoal, ademais, que está prevista no artigo 3º, § 1º, da Resolução CFC nº 868 de 1999, do Conselho Federal de Contabilidade, que regulamenta o registro cadastral das organizações contábeis Caráter empresarial não verificado. Devido o enquadramento no regime especial de tributação. (...) Sentença mantida Recurso desprovido.”. (Apelação Cível nº 1004514-82.2021.8.26.0053, relatoria Des. Eurípedes Faim, julgado em 16/9/2021).

Assim, o benefício previsto no artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/68 é aplicável ao caso, uma vez que não há indícios de que os serviços da sociedade uniprofissional não sejam prestados em caráter personalíssimo e sob total e exclusiva responsabilidade pessoal dos sócios.

Ante o exposto, **dou provimento ao recurso interposto.**

Raul De Felice

Relator