



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000374758

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Remessa Necessária Cível nº 1028220-37.2023.8.26.0114, da Comarca de Campinas, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO, é recorrido ACUITE OFTALMOCLINICA LTDA.

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

O julgamento teve a participação dos Desembargadores WANDERLEY JOSÉ FEDERIGHI (Presidente sem voto), RICARDO CHIMENTI E MARCELO L THEODÓSIO.

São Paulo, 15 de abril de 2025.

HENRIQUE HARRIS JÚNIOR

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

VOTO Nº 30983/2025

18ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

REMESSA NECESSÁRIA Nº: 1028220-37.2023.8.26.0114

RECORRENTE: JUÍZO EX OFFICIO

RECORRIDO: ACUITÉ OFTALMOCLÍNICA LTDA

INTERESSADA: MUNICÍPIO DE CAMPINAS

REEXAME NECESSÁRIO – Mandado de Segurança – ISSQN – Alíquota fixa – Pretensão ao enquadramento no regime diferenciado de recolhimento do tributo relativo às sociedades uniprofissionais – Possibilidade – Sociedade prestadora de serviços médicos – Benefício conferido às sociedades unipessoais, integrada por profissionais que atuam com responsabilidade pessoal, tal como evidenciado no caso – Sentença mantida – REMESSA NECESSÁRIA DESPROVIDA.

Trata-se de mandado de segurança impetrado por Acuité Oftalmoclínica Ltda contra ato supostamente ilegal praticado pelo Auditor Fiscal Tributário Municipal. Em sua inicial, alega a impetrante que é sociedade uniprofissional formada por 3 médicos, todavia vem sendo impedida de se submeter ao regime de tributação fixa relacionado a ISS em razão de entendimento restritivo adotado pelo Município de Campinas, nos termos do artigo 28, da Lei Municipal nº 12.392/2005, o qual considera que a impetrante não preenche os requisitos cumulativos para enquadramento no regime simplificado.

A r. sentença (fls. 339/345) concedeu a segurança, *“para reconhecer o direito da impetrante de ser tributada por valor fixo, ante sua natureza uniprofissional”*, considerando presentes os requisitos legais.

Sentença sujeita à remessa necessária, nos termos do artigo 14, § 1º da Lei 12.016/09.

É o relatório.

A questão suscitada cinge-se à análise da possibilidade de enquadramento da impetrante no regime de recolhimento de ISSQN dedicado às sociedades uniprofissionais, afigurando-se admissível a discussão pela via mandamental no caso concreto.

A impetrante solicitou seu cadastramento perante a Fazenda Municipal, porém tal pleito fora indeferido, sob o argumento de que *“o CNPJ informado não cumpre os requisitos cumulativos para o enquadramento no regime de ofício conforme legislação municipal”* (fls. 251).

Pois bem.

O art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL nº 406/68 estabeleceu o 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 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.

O item 1 descrito no parágrafo anterior trata justamente dos seguintes serviços: *“1. Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultra-sonografia, radiologia, tomografia e congêneres”*.

O artigo 28, da Lei Municipal 12.392/2005, esclarece a forma de cálculo do ISS incidente sobre os serviços prestados por sociedades uniprofissionais:

Adotar-se-á regime especial de recolhimento do imposto quando a prestação de serviço ocorrer sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, devendo o valor ser fixo e anual, não compreendida a importância paga a título de remuneração do trabalho profissional do próprio prestador de serviços, na seguinte conformidade: [...]

§ 2º Para as sociedades de **profissionais enquadradas nos subitens 4.01, 4.06, 4.08, 4.11, 4.12, 4.13, 4.14, 4.16, 5.01, 7.01, 10.03, 17.14, 17.16, 17.19, 17.20 da lista de serviços anexa à presente Lei**, o imposto devido será calculado mediante a multiplicação da importância anual prevista nos incisos I e II deste parágrafo pelo número de profissionais habilitados, sócios, empregados ou não, que prestem serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal nos termos da lei aplicável:

I - 575 (quinhentas e setenta e cinco) Unidades Fiscais de Campinas - UFIC, no caso de sociedade com até 10 (dez) profissionais habilitados, sócios, empregados ou não;

II - 1.150 (um mil cento e cinquenta) Unidades Fiscais de Campinas - UFIC, no caso de sociedade com mais de 10 (dez) profissionais habilitados, sócios, empregados ou não.

§ 3º Para efeitos deste artigo, considera-se prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal aquela em que todas as etapas de elaboração e execução de seu objeto sejam efetuadas diretamente pelo profissional autônomo ou pelos profissionais habilitados, sócios, empregados ou não das sociedades de profissionais que prestem serviços em nome da sociedade.

§ 4º O disposto no § 2º somente se aplica à sociedade uniprofissional, constituída sob a forma de sociedade simples nos termos da lei civil, cujos profissionais, sócios, empregados ou não, sejam habilitados ao exercício da mesma atividade, e prestem serviço sob a forma de trabalho pessoal em nome da sociedade, assumindo, cada um dos profissionais habilitados, responsabilidade pessoal nos termos da legislação específica. § 5º O disposto no § 2º não se aplica à sociedade:

I - constituída sob as formas de sociedades empresárias nos termos da lei civil;

II - que tenha pessoa jurídica como sócia;

III - que seja sócia de outra pessoa jurídica;

IV - que tenha participação no capital de outra pessoa jurídica;

V - que tenha sócio não habilitado para o exercício de atividade correspondente ao serviço prestado pela sociedade;

VI - que desenvolva atividade diversa daquela a que estejam habilitados profissionalmente os sócios;

VII - que tenha sócio que dela participe tão-somente para aportar capital ou administrar;

VIII - que utilize do trabalho de auxiliares ou terceiros - desde que exerçam a mesma atividade profissional do sócio contribuinte autônomo - em qualquer etapa da execução da atividade precípua da sociedade quando, excluindo-se a participação desses auxiliares ou terceiros, torne-se inviável a prestação do serviço.

IX - que seja ou possua filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato, ou qualquer outro estabelecimento descentralizado.

Nesse sentido, para que a sociedade faça jus ao enquadramento no regime especial de apuração do ISS (calculado sobre um valor fixo multiplicado pelo número de profissionais habilitados), exceção ao regime geral de apuração sobre o faturamento bruto, deve satisfazer o requisito da responsabilidade pessoal (ilimitada) dos sócios pelos serviços prestados.

Num primeiro momento, a jurisprudência se evidenciou no sentido de que a estruturação da sociedade como sociedade limitada arreda a responsabilidade pessoal dos sócios. Nesse sentido, é o Informativo de Jurisprudência nº 464 do STJ: *“a alíquota fixa do ISS somente é devida às sociedades unipessoais integradas por profissionais que atuam com responsabilidade pessoal, não alcançando as sociedades empresariais, como as sociedades por quotas, cuja responsabilidade é limitada ao capital social”*. (AgRg no Ag 1349283/RO, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010). Confira-se, no mesmo sentido: AgRg nos EREsp 1182817/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/08/2012, DJe 29/08/2012; EREsp 866.286/ES, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 29/09/2010, DJe 20/10/2010; AgRg no REsp 1031511/ES, Rel. Ministro HUMBERTO

MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/09/2008, DJe 09/10/2008.

Há entendimentos mais recentes no sentido de que a sociedade constituída sob a forma limitada não necessariamente encontra óbice para gozar do benefício tributário atinente a eventual enquadramento como sociedade uniprofissional, desde que não tenha caráter empresarial e não interfira na responsabilidade pessoal atribuída pela lei de regência ao profissional (STJ, REsp nº 1804696/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 21/05/2019, DJe 17/06/2019; STJ, AGInt no REsp 1400942/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 18/09/2012, DJe 22/10/2018, dentre outros).

O STJ também se manifestou pela impossibilidade de exclusão das sociedades limitadas do regime simplificado de tributação do ISS em decorrência, exclusivamente, da forma societária adotada. Confira-se, a propósito, o seguinte julgado:

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). (grifei)

No mesmo sentido, o STF reconheceu, em regime de repercussão geral, a inconstitucionalidade de lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA ISSQN. BASE DE CÁLCULO. LEI COMPLEMENTAR NACIONAL. SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS. ADVOGADOS. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DE MUNICÍPIO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO FIXA. NATUREZA DO SERVIÇO. REMUNERAÇÃO DO LABOR. DECRETO-LEI 405-1968. RECEPÇÃO. LEI COMPLEMENTAR 7/1973 DO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. CONFLITO LEGISLATIVO. ISONOMIA TRIBUTÁRIA. 1. A jurisprudência do STF se firmou no sentido da recepção do Decreto-Lei 406/1968 pela ordem constitucional vigente com status de lei complementar nacional, assim como pela compatibilidade material da prevalência do cálculo do imposto por meio de alíquotas fixas, com base na natureza do serviço, não compreendendo a importância paga a título de remuneração do próprio labor. Precedente: RE 220.323, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 18.05.2001. 2. É inconstitucional lei municipal que disponha de modo divergente ao DL 46/1968 sobre base de cálculo do ISSQN, por ofensa direta ao art. 146, III, "a", da Constituição da República. 3. Reduziu-se o âmbito de incidência e contrariou-se o comando da norma prevista no art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968, por meio do código tributário porto-alegrense. Logo, há inconstitucionalidade formal em razão da inadequação de instrumento legislativo editado por ente federativo incompetente, nos termos do art. 146, III, "a", do Texto Constitucional. 4. Fixação de Tese jurídica ao Tema 918 da sistemática da repercussão geral: "É inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei nacional." 5. Recurso extraordinário a que dá provimento, com a declaração incidental de inconstitucionalidade dos arts. 20, §4º, II, da Lei Complementar 7/73, e 49, IV, §3º e 4º, do Decreto 15.416/2006, ambos editados pelo Município de Porto Alegre. (RE 940769, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/04/2019, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 11-09-2019 PUBLIC 12-09-2019) (grifei)

Desta forma, a submissão da sociedade ao regime especial de recolhimento do ISS é indiferente ao tipo societário adotado. Consequentemente, para que haja a exclusão/impossibilidade de inscrição, é necessário verificar se a estrutura da sociedade apresenta caráter empresarial.

Recorrendo-se ao Código Civil, que conceitua a atividade empresária no art. 966¹, tem-se que a profissão intelectual está, a princípio, excluída do conceito de empresário, mormente porque as atividades de natureza intelectual, científica, literária ou artística são, em regra, desenvolvidas de forma personalizada. Quando, no entanto, a estrutura organizacional da sociedade superar a prestação personalizada de serviços e o exercício da profissão for apenas um dos elementos da empresa tem-se a sociedade empresarial, consoante parágrafo único do dispositivo supracitado. Nesse sentido, a lição de Fábio Ulhoa Coelho:

Não se considera empresário, por força do parágrafo único do art. 966 do CC, o exercente de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, mesmo que contrate empregados para auxiliá-lo em seu trabalho. [...] Há uma exceção, prevista no mesmo dispositivo legal, em que o profissional intelectual se enquadra no conceito de empresário. Trata-se da hipótese em que o exercício da profissão constitui elemento de empresa. Para compreender o conceito legal, convém partir de um exemplo. Imagine o médico pediatra recém-formado, atendendo seus primeiros clientes no consultório. Já contrata pelo menos uma secretária, mas se encontra na condição geral dos profissionais intelectuais: não é empresário, mesmo que conte com o auxílio de colaboradores. Nesta fase, os pais buscam seus serviços em razão, basicamente, de sua competência como médico. [...] Numa fase seguinte, cresce mais ainda aquela unidade de serviços. Não chama mais clínica, e sim hospital pediátrico. Entre os muitos funcionários, além dos médicos, enfermeiros e atendentes, há contador, advogado, nutricionista, administrador hospitalar, seguranças, motoristas e outros. Ninguém mais procura os serviços ali oferecidos em razão do trabalho pessoal do médico que os organiza. Sua individualidade se perdeu na organização empresarial. Neste momento, aquele profissional intelectual tornou-se elemento de empresa. Mesmo que continue clinicando, sua

¹ Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

maior contribuição para a prestação dos serviços naquele hospital pediátrico é a de organizador dos fatores de produção. Foge, então, da condição geral dos profissionais intelectuais e deve ser considerado, juridicamente, empresário. (Coelho, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial: Direito de empresa / 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012)

No caso dos autos, o caráter empresarial da sociedade não restou corroborado pelo exame da documentação acostada aos autos. Ao contrário, verifica-se que a pretensão da impetrante é corroborada pelo teor do contrato social (fls. 33/45), que revela que a sociedade é composta por 3 médicos, o objeto social consiste na prestação de serviços de atividade médica ambulatorial e exames complementares (fls. 34, item 2), havendo vedação ao ingresso de sócios que não sejam médicos (fls. 35, item, 5) e responsabilidade pessoal de seus integrantes por força do Código de Ética Médica (fls. 36, cláusula 3ª, item 3.4).

Em que pesem as alegações da Municipalidade em contestação, não há comprovação de que a empresa terceirize atividades essenciais ou que possua estrutura organizacional complexa apta a afastar a personalidade na prestação dos serviços médicos.

Nesse contexto, o magistrado *a quo* bem pontuou:

No caso em questão, a **impetrante está constituída como uma sociedade empresária limitada, mas composta exclusivamente por médicos, e estão ausentes os elementos de empresa, além de existir responsabilidade pessoal de cada sócio, prevista nos artigos 9º, 10 e 11 da Resolução CFM nº 1.971/2011, do Conselho Federal de Medicina, que regulamenta a responsabilidade técnica e é a que se refere o texto legal.**

E em relação aos serviços prestados, evidenciou que todos tratam da área de medicina:

Sob esse aspecto, **independentemente do tipo societário, é certo que todos os sócios são médicos, e o objeto social da sociedade está consubstanciado em: 86.30-5-01 - Atividade médica ambulatorial com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos (CNAE principal); e 86.30-5-03 - Atividade médica ambulatorial restrita a consultas + 86.30-5.02 – Atividade médica ambulatorial com recursos para realização de exames complementares (p. 34).**



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Por último, ressalta-se que a simples previsão no contrato social da possibilidade de abertura de filiais e da retirada de pró-labore não são suficientes para o desenquadramento, afigurando-se de rigor a análise do suposto caráter empresarial, caso a caso.

Desta feita, a sentença não merece reparos.

Ante o exposto, **NEGA-SE PROVIMENTO** ao reexame necessário, nos termos do v. acórdão.

HENRIQUE HARRIS JÚNIOR
Relator