



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000373540

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1038188-80.2023.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, é apelado MARCHETTI E GALLUCCI CLÍNICA PSIQUIÁTRICA 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 recurso. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores WANDERLEY JOSÉ FEDERIGHI (Presidente) E MARCELO L THEODÓSIO.

São Paulo, 15 de abril de 2025.

RICARDO CHIMENTI

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

Voto n. 31300
Ano 2025

Apelação n. 1038188-80.2023.8.26.0053

Comarca: São Paulo
Apelante: Município de São Paulo
Apelada: Marchetti e Gallucci Clínica Psiquiátrica Ltda.

Apelação. Ação anulatória de débito fiscal. ISS. Sociedade de médicos. Pleito de aplicação da regra contida nos §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei n. 406/68, sob o fundamento de que se trata de sociedade uniprofissional. Sentença que julgou procedente o pedido, a fim de anular os créditos decorrentes do desenquadramento e garantir à autora o direito à tributação pelo regime especial do ISS. Pretensão à reforma. Desacolhimento. Caráter empresarial da sociedade não evidenciado. Atividade pessoal desenvolvida pelos sócios que se sobrepõe à organização dos fatores de produção. Sociedade simples composta por dois sócios médicos psiquiatras que preenche os requisitos para fruição do regime especial de recolhimento do ISS. Exercício de atividade de coordenação e supervisão de programa de residência médica na mesma área de atuação dos sócios que não afasta o caráter uniprofissional da sociedade. Sociedade que, ademais, não adquire o viés empresarial apenas por constituir-se sob a forma de responsabilidade limitada. Precedentes. Multas impostas por descumprimento de obrigação acessória que não subsistem diante da anulação do ato administrativo de desenquadramento. Sentença mantida integralmente. Recurso não provido.

I – Relatório

Trata-se de recurso de apelação interposto pelo **Município de São Paulo** em face da r. sentença de p. 275/280, a qual, nos autos da ação anulatória de débito fiscal movida por **Marchetti e Gallucci Clínica Psiquiátrica Ltda.**, julgou procedente o pedido para anular o ato de desenquadramento da autora do regime especial de recolhimento do ISS e os autos de infração ns. 006.819.182-0, 006.819.266-5, 006.822.184-3 e 006.822.478-8. Ante a sucumbência, condenou a municipalidade ao pagamento

das despesas processuais e dos honorários advocatícios, estes fixados em 10% sobre o valor atualizado do proveito econômico, respeitados os percentuais mínimos do art. 85, § 3º do CPC, se o caso.

Os embargos de declaração opostos pelo Município foram rejeitados (p. 288).

Em seu recurso, a municipalidade apelante sustenta, em síntese, que (i) a adoção da forma societária de responsabilidade limitada, além de retirar a personalidade necessária, não foi o único motivo para o desenquadramento; (ii) a sociedade apelada pratica duas atividades de natureza distinta, quais sejam medicina e serviços educacionais, o que é vedado expressamente pelo art. 15 da LM 13.701/03; (iii) as multas impostas pelo descumprimento de obrigações acessórias devem ser mantidas, eis que autônomas em relação à obrigação principal; (iv) uma vez desenquadrada do regime especial, a apelada estava obrigada a emitir nota fiscal, de modo que os AI's lavrados em razão do descumprimento desta obrigação devem ser mantidos. Requer o provimento do recurso e a reforma da r. sentença (p. 293/314).

Em suas contrarrazões, a apelada defende a ilegalidade do desenquadramento, sustentando o preenchimento dos requisitos para a fruição do regime especial de recolhimento do ISS, destinado às sociedades uniprofissionais. Assim, pugna pelo desprovimento do recurso (p. 319/334).

II – Fundamentação

O recurso, tempestivo e isento de preparo, não comporta provimento.

Conquanto haja ainda quem sustente a revogação do artigo 9º do Decreto-lei nº 406/68 pela Lei Complementar nº 116/03, a questão já foi bastante discutida no Judiciário, até que o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento em sentido contrário. Com efeito, **“segundo a jurisprudência**

firmada no âmbito da 1ª Seção do STJ, o tratamento diferenciado dispensado às sociedades profissionais, nos moldes do artigo 9º do Decreto-Lei 406/68, não foi revogado pela Lei Complementar 116/03” (REsp 919.067/MG – Data do Julgamento: 02/08/2011).

Ainda segundo a mesma Corte, esse tratamento diferenciado destina-se às sociedades que não tenham caráter empresarial (REsp 867715/ES).

Ademais, dispõe o artigo 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 406/68, com destaques:

“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”.

E, para ter direito ao regime de tributação em regra mais benéfico, destinado às sociedades uniprofissionais, o contribuinte deve comprovar o preenchimento dos requisitos previstos nos §§ 1º e 3º, do artigo 9º do Decreto-lei 406/68. Ensina Aires F. Barreto:

“Tendo em vista, de início, que o § 3º do art. 9º do Decreto-lei n. 406/68, com as alterações do Decreto-lei n. 834/69, remete ao § 1º do artigo considerado, cumpre analisar conjugadamente os dois dispositivos, bem assim proceder ao enquadramento destes no sistema legal vigente. Com efeito, a remissão efetivada tem por intuito primordial demonstrar que o tratamento benéfico, em nível de sociedade, somente se pode dar em relação àquelas em que continua havendo – ainda que associativamente – trabalho pessoal do próprio contribuinte.”

(BARRETO, Aires F.; Curso de Direito Tributário Municipal; Saraiva; São Paulo; 2009; p. 418/419).

O artigo 966 do Código Civil, ao definir o empresário, dispõe que:

“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.”

Ou seja, para fazer jus ao recolhimento do ISS sobre valor fixo, a pessoa jurídica deve ser uma sociedade formada por profissionais liberais, que atuam na mesma área, legalmente habilitados nos órgãos fiscalizadores do exercício da profissão. **Além disso, a sociedade não deve ter caráter empresarial e seus sócios devem assumir responsabilidade pessoal pela prestação dos serviços perante essa sociedade.**

Cumpra perquirir, assim, se há a necessária pessoalidade na prestação dos serviços médicos pela apelada e a ausência de intuito empresarial no exercício de suas atividades.

O contrato social da apelada revela tratar-se de uma sociedade simples com responsabilidade limitada, composta por apenas dois sócios médicos, cujo objeto social é voltado à prestação de serviços médicos de psiquiatria (cláusula 3ª – p. 43). A razão social, ademais, é formada apenas pelos sobrenomes dos dois sócios, o que evidencia uma certa pessoalidade na prestação dos serviços.

Embora haja previsão quanto à responsabilidade limitada dos sócios (cláusula 6ª), fato é que os profissionais, na condição de médicos, tendo em vista a natureza do seu labor, respondem pessoal e ilimitadamente pelos serviços médicos prestados.

Nesse sentido, confira-se o enunciado 474 da V Jornada de Direito Civil – STJ:

“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.”

O capital social de pequena monta (R\$ 1.500,00) também infirma as alegações do Município, no sentido de que se trata de sociedade empresária, mormente se considerarmos que a sociedade é administrada por ambos os sócios conjuntamente (cláusula 7ª – p. 54) e que a cláusula 13ª condiciona a cessão/alienação de quotas ao expresse consentimento dos sócios.

Extraí-se do termo de desenquadramento (p. 220) que a autora foi excluída do regime especial de recolhimento do ISS em virtude de três motivos ali explicitados pela autoridade fiscal: (i) exploração de serviços incompatíveis com o regime das SUPs; (ii) exercício de mais de uma atividade de prestação de serviços; e (iii) a adoção do modelo societário de responsabilidade limitada.

Do relatório circunstanciado (p. 221) depreende-se, ainda, que o desenquadramento ocorreu a partir da obtenção, pelo fisco, de um contrato de prestação de serviço celebrado pela autora com a Fundação Espírita Américo Bairral, cujo objeto era a **“prestação de serviços de coordenação e supervisão técnica ao programa de Residência Médica em Psiquiatria, tendo como atribuição coordenar e zelar pelo cumprimento das normas e bom andamento do Programa de Residência Médica no tocante ao conteúdo formativo, a infraestrutura necessária e o relacionamento entre a Fundação Espírita e os médicos residentes”** (p. 221).

Diante disto, a autoridade fiscal entendeu que a sociedade exercia mais de um ramo de atividade (medicina e serviços educacionais) e que tal circunstância impedia o enquadramento da autora na condição de sociedade uniprofissional.

Contudo, nota-se que o serviço descrito no relatório

circunstanciado (coordenação e supervisão técnica de programa de residência médica em psiquiatria), além de estar diretamente relacionado ao objeto social da apelante (serviços médicos na área de psiquiatria), constitui uma atividade privativa de médico, nos termos do artigo 5º, III da Lei Federal n. 12.842/2013.

Aliás, conforme conceito estabelecido pelo art. 1º da Lei n. 6.932/81, a residência médica, embora seja considerada uma modalidade de ensino de pós-graduação, caracteriza-se por ser um treinamento em serviço, ou seja, está relacionada de forma indissociável ao exercício da atividade médica prevista no objeto social da autora.

Nesse contexto, conclui-se que o simples fato de a sociedade exercer atividades de supervisão e coordenação de programa de residência médica, na mesma área de atuação profissional de seus sócios (psiquiatria), não desnatura o seu caráter uniprofissional nem evidencia a preponderância dos fatores de produção (insumos, mão-de-obra, tecnologia e capital) sobre o trabalho pessoal que é exercido pelos sócios médicos.

Nesse sentido, esta Câmara Julgadora já se manifestou:

“TRIBUTÁRIO. ISS. SENTENÇA QUE JULGOU PROCEDENTE AÇÃO DECLARATÓRIA C/C ANULATÓRIA. REGIME ESPECIAL PREVISTO NO DECRETO-LEI N. 406/68 E NA LEI PAULISTANA N. 13.701/03. DESENQUADRAMENTO. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL QUE ADOTA O MODELO DE "LIMITADA". SITUAÇÃO QUE, POR SI, NÃO AFASTA O REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO. PRESTADORA DE SERVIÇOS NO RAMO ENGENHARIA CIVIL, SEM NATUREZA EMPRESARIAL, A MERECER REGIME DIFERENCIADO. PLURALIDADE DE ATIVIDADES NO MESMO RAMO. IRRELEVÂNCIA. HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS QUE DEVEM SER FIXADOS EM PERCENTUAL DO PROVEITO ECONÔMICO/VALOR DA CAUSA, POUCO IMPORTANDO A SUPOSTA EXUBERÂNCIA DESTES, NA LINHA DO QUE DECIDIU A CORTE ESPECIAL DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. APELO DO MUNICÍPIO IMPROVIDO, COM INCREMENTO DA VERBA SUCUMBENCIAL.”

(TJSP; Apelação Cível 1020334-10.2022.8.26.0053; Relator (a): Botto Muscari; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 5ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 27/06/2023; Data de Registro:

27/06/2023)

“MANDADO DE SEGURANÇA. São Paulo. Sentença que denegou a segurança. Recolhimento do ISS com base no regime especial das sociedades uniprofissionais. Irresignação da parte impetrante. Cabimento. Regime previsto no Decreto-lei 406/68 e na Lei 13.701/03. Alegação de pluralidade de atividades que não prospera. Outras atividades desempenhadas pela impetrante apontadas pelo Fisco (biomedicina e vacinação) não expõem serviços estranhos ao seu objeto social, pois todas estão relacionados à formação dos sócios médicos. Documentos que demonstram ser a parte impetrante sociedade uniprofissional, com responsabilidade pessoal dos seus integrantes pelos serviços prestados, possibilitando a obtenção do regime fiscal especial. Precedentes. Sentença reformada. Ordem concedida. Recurso provido.”

(TJSP; Apelação Cível 1028660-85.2024.8.26.0053; Relator (a): Walter Barone; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 12ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 24/03/2025; Data de Registro: 24/03/2025)

A conclusão, portanto, é de que a sociedade, integrada por profissionais exclusivamente médicos, não adquire o caráter empresarial apenas por constituir sob a forma de responsabilidade limitada (AgRg no REsp 1205175/RO) e prestar serviços de supervisão e coordenação de programa de residência médica na mesma área de formação dos sócios. Corroborando tal entendimento, cite-se os enunciados 194 e 195 da III Jornadas de Direito Civil – STJ::

“Enunciado 194 – Art. 966: Os profissionais liberais não são considerados empresários, salvo se a organização dos fatores de produção for mais importante que a atividade pessoal desenvolvida.”

“Enunciado 195 – Art. 966: A expressão “elemento de empresa” demanda interpretação econômica, devendo ser analisada sob a égide da absorção da atividade intelectual, de natureza científica, literária ou artística, como um dos fatores da organização empresarial.”

Por oportuno, vale reproduzir 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 se 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 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.” –

g.n

(Coelho, Fábio Ulhoa Manual de Direito Comercial : Direito de empresa / Fábio Ulhoa Coelho. – 23. ed. – São Paulo : Saraiva, 2011. P. 35/36.)

O entendimento do STJ também se coaduna com as conclusões aqui esposadas:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 9º, §3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. RECOLHIMENTO POR QUOTA FIXA. AUSÊNCIA DE CARÁTER EMPRESARIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. INOCORRÊNCIA.

[...]

5. Ocorre que, diferentemente do alegado, o acórdão recorrido entende que é cabível o recolhimento do ISS mediante alíquota fixa justamente por não ser a sociedade requerente uma sociedade com finalidade empresarial, coadunando-se com a jurisprudência do STJ, senão vejamos: “Com efeito, a sociedade simples constituída por sócios de profissões legalmente regulamentadas,

ainda que sob a modalidade jurídica de sociedade limitada, não perde a sua condição de sociedade de profissionais, dada a natureza e forma de prestação de serviços profissionais, não podendo, portanto, ser considerada sociedade empresária pelo simples fato de ser sociedade limitada.

É exatamente o caso da apelada. Extrai-se do contrato social que a sociedade é composta por dois médicos e seu objeto é a exploração, por conta própria, do ramo de clínica médica e cirurgia de oftalmologia e anestesia. Como frisado na sentença, apesar de registrada na Junta Comercial, a apelada tem características de uma sociedade simples, porquanto formada por apenas dois sócios, ambos desempenhando a mesma atividade intelectual de forma pessoal e respondendo por seus atos. Diante desses elementos, entendo que a sociedade simples limitada, desprovida de elemento de empresa, atende plenamente às disposições do Decreto-lei n. 406/68, e, em relação ao ISS, devem ser tributadas em valor fixo, segundo a quantidade de profissionais que nela atuam. (...) Assim, verificada que a apelada preenche os requisitos das sociedades uniprofissionais, uma vez que assim caracteriza-se toda aquela sociedade formada por profissionais liberais que atuam na mesma área, legalmente habilitados nos órgãos fiscalizadores do exercício da profissão e que se destinam à prestação de serviços por meio do trabalho pessoal dos seus sócios, desde que não haja finalidade empresarial, impõe-se a manutenção da sentença que lhe garantiu o direito de recolher o ISS mediante alíquota fixa, em conformidade com o Decreto-lei n. 406/68, bem como em compensar a quantia paga a maior." 6. Agravo Regimental desprovido."

(AgRg no REsp 1205175/RO, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/10/2010, DJe 16/11/2010)

Assim, na esteira do entendimento pacificado pelo STJ e da jurisprudência desta Corte Estadual, o ISS era e é devido de forma diferenciada pela sociedade apelada, nos termos do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/68, já que o Município não comprovou o seu intuito empresarial, consistente na conjugação dos quatro fatores de produção (insumos, mão de obra, tecnologia e capital).

Uma vez reconhecida a ilegalidade do desenquadramento e anulado o ato administrativo correlato, as autuações por suposto descumprimento de obrigações acessórias não devem subsistir.

Isto porque, infere-se que as referidas multas foram impostas em razão de **“emissão indevida de notas fiscais com código exclusivo das**

sociedades enquadradas no regime especial” (p. 208/209) e, como sabido, atos administrativos nulos, via de regra, não geram direitos (súmula 473 do STF), de modo que a anulação do desenquadramento, salvo casos excepcionais, produz efeitos *ex tunc*. Ademais, seria um contrassenso reconhecer que o ato de desenquadramento foi ilegal, mas que as obrigações decorrentes desta ilegalidade não o são.

Assim, embora a obrigação acessória possa ser autônoma quando instituída no interesse fiscalizatório e arrecadatário (art. 113, § 2º, do CTN), fato é que neste caso em exame a obrigação instrumental, relativa às informações declaradas quando da emissão das notas fiscais, dependia da legitimidade do desenquadramento da autora do regime especial de recolhimento do ISS, o que não se comprovou.

Mais não é preciso dizer para se concluir que a r. sentença deve ser integralmente mantida pelos seus próprios e jurídicos fundamentos, com a adição daqueles expostos no presente acórdão.

Em razão do desprovimento do recurso fazendário, os honorários devidos pelo Município aos advogados da autora devem ser majorados de 10% para 12% sobre o valor atualizado do proveito econômico obtido (art. 85, § 11 do CPC).

A fim de evitar o ritual de passagem estabelecido no artigo 1025 do CPC/2015, a multiplicação dos embargos de declaração prequestionadores e os prejuízos deles decorrentes, nos termos do artigo 8º (em especial dos princípios da razoabilidade e da eficiência) e do artigo 139, II (princípio da duração razoável do processo), ambos do CPC/2015, para fins de “prequestionamento ficto” desde logo considero incluídos neste acórdão os elementos que cada uma das partes suscitou nas suas razões e nas suas contrarrazões de recurso.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

III – Conclusão

Diante do exposto, **nega-se provimento ao recurso.**

RICARDO CHIMENTI

Relator

(Assinatura Eletrônica)