



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000395600

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1007256-83.2024.8.26.0309, da Comarca de Jundiaí, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO e Apelante MUNICÍPIO DE JUNDIAÍ, é apelado C&L CARDIOLOGIA E PATOLOGIA 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 e mantiveram a sentença em sede de 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), HENRIQUE HARRIS JÚNIOR E RICARDO CHIMENTI.

São Paulo, 24 de abril de 2025.

BEATRIZ BRAGA

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

Voto nº 46366

Comarca: Jundiaí

Apelante: Município de Jundiaí (**impetrado**)

Apelada: C & L Cardiologia e Patologia Ltda (**impetrante**)

Juíza sentenciante: *Vanessa Velloso Silva Saad Picoli*

Ementa: Apelação e reexame necessário. Mandado de segurança. ISSQN. Prolação de sentença concessiva. Manutenção de rigor.

Sociedade médica. Além da apelada ser uma sociedade simples uniprofissional formada por médicos, não há indícios de que sua atividade esteja organizada de modo a caracterizar uma empresa (reunião dos fatores de produção). Faz jus ao tratamento diferenciado previsto no artigo 9º, §3º, do Decreto-lei 406/68, que se destina às sociedades uniprofissionais que não possuam caráter empresarial.

No mais, a forma societária limitada não é relevante para impedir a concessão do regime tributário diferenciado pretendido, conforme decidido pelo STJ no EAREsp 31.084/MS, de abril de 2021.

Outrossim, a ausência do envio da declaração eletrônica de sociedade uniprofissional (D-SUP) não autoriza a conclusão de que houve a alteração da natureza jurídica do serviço prestado pela contribuinte, tampouco serve para legitimar o lançamento de exação tributária na forma mais onerosa a ela.

Nega-se provimento ao recurso e mantém-se a sentença reexaminada.

Trata-se de apelação contra sentença concessiva proferida nos autos do mandado de segurança impetrado por **C & L Cardiologia e Patologia Ltda** em face do **Auditor Fiscal Tributário de Jundiaí** para determinar o reenquadramento daquela ao regime tributário diferenciado atinente às sociedades uniprofissionais (fls 109/118).

Consta ter a impetrante pleiteado provimento judicial

que a reconhecesse como sociedade uniprofissional para reinclusão em regime tributário diferenciado aplicável aos contribuintes de ISSQN. Aduz, em apertada síntese, ser sociedade médica, não possuir caráter empresarial e preencher os requisitos necessários para o gozo da benesse fiscal pretendida.

Sobreveio sentença concessiva.

Inconformado, apela o Fisco (fls 150/170). Aduz, em apertada síntese, a inadequação da via eleita, eis que o mandado de segurança exige direito líquido e certo e ato concreto de autoridade, situação inexistente no caso; vedação ao uso do mandado de segurança contra lei em tese, conforme Súmula 266 do STF; incompatibilidade do benefício do ISS fixo com sociedades empresárias, conforme entendimento pacificado pelo STJ e pelo TJSP; suscita prova inequívoca da transformação da sociedade em empresária, com base em alteração contratual registrada na JUCESP e comprovante da Receita Federal; pede a completa reforma da sentença.

Contrarrazões a fls 176/193.

É o relatório.

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade e há de ser conhecido.

A sentença deve ser mantida por seus próprios fundamentos, não merecendo acolhida as razões recursais.

A Municipalidade sustenta, inicialmente, a inadequação do mandado de segurança, sob o argumento de que não haveria ato concreto de autoridade coatora, mas discussão sobre lei em tese, vedada pela Súmula 266 do STF.

Não procede.

O mandado de segurança impetrado de modo preventivo visa a impugnar a exigência do ISS com base no faturamento, mediante indeferimento do enquadramento da impetrante como sociedade uniprofissional. A controvérsia não se restringe à análise abstrata de legalidade da norma municipal, mas incide diretamente sobre a legalidade da conduta da Administração Tributária em exigir o imposto fora dos parâmetros do Decreto-Lei nº 406/68.

A jurisprudência é pacífica quanto à admissibilidade do mandado de segurança para afastar exigência fiscal indevida, quando há comprovação da liquidez e certeza do direito —como ocorre no presente caso, mediante a apresentação do contrato social e documentos que demonstram o enquadramento legal da impetrante. A propósito:

"É cabível mandado de segurança para assegurar a contribuinte o direito ao recolhimento do ISS na forma do art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei nº 406/68, quando presentes os requisitos legais e demonstrado o ato concreto de indeferimento ou exigência fiscal incompatível com o regime diferenciado." (TJSP, Apelação Cível 1010200-82.2018.8.26.0053, Rel. Des. Vicente de Abreu Amadei, j. 04/12/2019)

Outrossim, a invocação da Súmula 266 do STF, que veda o uso de mandado de segurança contra "lei em tese", é inadequada.

O ato impugnado no mandamus não é uma "lei em tese", mas sim a negativa do Fisco em reconhecer a impetrante como sociedade uniprofissional, aplicando-lhe regime de tributação incompatível com sua natureza jurídica e fática. O pedido tem por objeto a declaração do direito líquido e certo ao recolhimento do ISS de forma fixa, conforme previsão legal vigente.

A jurisprudência distingue com clareza as hipóteses em que se discute a validade abstrata da norma daquelas em que se questiona sua aplicação concreta e individualizada, como aqui ocorre:

"A impetração do mandado de segurança para afastar exigência de ISS incompatível com o regime de sociedade uniprofissional não afronta a Súmula 266 do STF, pois há ato concreto da autoridade administrativa." (TJSP, Apelação Cível 1012566-54.2020.8.26.0053,

Rel. Des. Carlos von Adamek, j. 15/06/2022)

No mérito, pretende o Fisco reformar sentença que julgou procedente a ação e reconheceu o direito da impetrante ao tratamento diferenciado para recolhimento do ISSQN pretendido, previsto no artigo 9º, §§1º e 3º, do Decreto-lei 406/68, que tem a seguinte redação:

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.

(...)

De acordo com o §3º do dispositivo legal em apreço, as sociedades prestadoras dos serviços nele indicados (itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa ao Decreto), formadas por profissionais que prestam serviços em nome da pessoa jurídica, mas com responsabilidade pessoal, nos termos

da lei aplicável, estão sujeitas ao recolhimento do imposto por meio de valores fixos, calculados em relação a cada profissional, seja ele sócio ou empregado da sociedade.

Como se vê, é uma exceção à regra de que o preço do serviço constitui a base de cálculo do ISSQN (art. 9º, *caput*, do Decreto-lei 406/68 e art. 7º, *caput*, da Lei Complementar 116/03).

Embora ainda haja 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 uniprofissionais que não tenham caráter empresarial (REsp 867715/ES).

A impetrante é sociedade uniprofissional formada unicamente por médicos e tem como objeto social a prestação de serviços médicos.

Do referido objeto social é possível enquadrar referida

sociedade no item 1 da Lista Anexo ao Decreto 406/68, que diz:

“1. Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultrassonografia, radiologia, tomografia e congêneres”;

Como se vê, a atividade desempenhada pela apelada está incluída entre as hipóteses de exceção do art.9º, §3º do Decreto-lei citado.

Outrossim, sabe-se que sociedade uniprofissional é aquela cujo objeto social consiste justamente na exploração da profissão intelectual de seus sócios. Destarte, não há como deixar de atribuir-se tal característica a uma sociedade de médicos que preste exclusivamente serviços médicos.

A corroborar a ausência de caráter empresarial, o conceito de empresário é definido pelo *caput* do artigo 966 do Código Civil, segundo o qual “considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”. Já nos termos do parágrafo único do mesmo dispositivo legal, “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**”.

Sociedade simples não se confunde com sociedade empresária, embora aquela explore atividade econômica e

também possa visar lucro.

Com muita propriedade, André Luiz Santa Cruz Ramos¹ traz a distinção entre as duas formas de sociedade, *in verbis*:

Assim, as sociedades podem ser de duas categorias: a) *sociedades simples*, que são aquelas que exploram atividade econômica não empresarial, como as sociedades uniprofissionais estudadas no capítulo II; b) *sociedades empresárias*, que exploram atividade empresarial, ou seja, exercem profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços (art. 966 do Código Civil).

(...)

Portanto, a grande diferença entre as sociedades simples e as sociedades empresárias não está no fato de estas possuírem finalidade lucrativa, porque aquelas também podem ostentar essa característica. O traço distintivo entre ambas é mesmo o objeto social: a sociedade empresária tem por objeto o exercício de empresa (atividade econômica organizada de prestação ou circulação de bens ou serviços); a sociedade simples tem por objeto o exercício de atividade econômica não empresarial.

Também não se deve olvidar que o fato de, eventualmente, a sociedade simples poder instituir filial não a caracteriza como empresarial, uma vez que o artigo 1.000 do Código Civil, ao tratar do contrato social dessa espécie de

¹ Direito Empresarial Esquematizado –2011 –pág. 161/162.

sociedade, prevê tal possibilidade.

Registre-se, outrossim, que a sociedade simples pode constituir-se de conformidade com a sociedade limitada, nos termos do artigo 983 do mesmo diploma legal, o que não afastaria a responsabilidade pessoal de seus sócios no que se referisse aos atos praticados no exercício da profissão. Isso porque a responsabilidade por erro profissional cometido por um sócio de sociedade simples prestadora de serviços médicos não está restrita ao valor de sua quota, ainda que a sociedade esteja constituída de conformidade com a sociedade limitada.

Conclui-se, portanto, que *uma sociedade de médicos será considerada empresarial somente quando o exercício da profissão constituir elemento de empresa*. Para tanto, é necessário que a atividade econômica por ela desenvolvida reúna todos os fatores de produção – insumos, mão de obra, capital e tecnologia.

Como bem registrado pelo citado professor², “(...) é o requisito da *organização dos fatores* de produção que caracteriza a presença do chamado *elemento de empresa* no exercício de profissão intelectual e que, conseqüentemente, faz com que o profissional intelectual receba a qualificação jurídica de empresário. Isso, obviamente, vale tanto para o exercício de profissão intelectual individualmente quanto para o exercício de profissão liberal em

² pág. 33.

sociedade.”

Importante citar recente julgado do STJ, datado de março de 2021, no qual assentou-se que a adoção da forma societária *limitada* pelas sociedades uniprofissionais não tem o condão de autorizar, por si só, seu desenquadramento no regime tributário diferenciado aqui debatido. Eis a ementa do aresto:

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. **ISSQN. SOCIEDADES SIMPLES NO REGIME LIMITADO. QUADRO SOCIETÁRIO COMPOSTO POR MÉDICOS.** RECOLHIMENTO DO ISSQN PELA ALÍQUOTA FIXA. REGIME DO ARTIGO 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI 406/1968. SERVIÇO PRESTADO EM CARÁTER PESSOAL E EM NOME DA SOCIEDADE. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PROVIDO.

1. O cerne da questão reside na caracterização da embargante como sociedade civil de profissionais, o que lhe permitiria gozar da alíquota fixa do ISSQN, nos moldes do artigo 9º, § 3º, do Decreto-Lei 406/1968.

2. **No caso em tela, trata-se de sociedade simples limitada**, em que o objeto social é a prestação de serviços médicos desenvolvidos diretamente pelos sócios que compõem o quadro societário (fls.347/348, e-STJ), cuja responsabilidade pessoal é regida pelo Código de Ética Médica.

3. Circunscrito a estes parâmetros fáticos sobreditos, assevera-se que a fruição do direito a tributação privilegiada do ISSQN depende, basicamente, da análise da atividade efetivamente exercida pela sociedade, para saber se ela se enquadra dentre aquelas elencadas no § 3º do art. 9º do Decreto-lei n. 406/1968 (itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 92 da lista anexa à LC n. 56/1987), bem como se perquirir se a atividade intelectual, científica, literária ou artística desempenhada pela pessoa jurídica não constitua elemento de empresa, ou melhor, nos termos do artigo 966 do Código Civil, que os fatores de produção, circulação e de organização empresarial não se sobreponham à atuação profissional e direta dos sócios na condução do objeto social da empresa, sendo irrelevante para essa finalidade o fato de a pessoa jurídica ter se constituído sob a forma de responsabilidade limitada.

4. Desta forma, ressalvado os modelos puramente empresariais, como ocorre com as espécies de sociedades

anônimas e comandita por ações, não é relevante para a concessão do regime tributário diferenciado a espécie empresarial adotada pela pessoa jurídica, pois como no caso concreto ora analisado, pode haver sociedades limitadas que não são empresárias, conforme preveem expressamente os artigos 982 e 983 do Código Civil.

5. Embargos de Divergência providos.

(EAREsp 31.084/MS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2021, DJe 08/04/2021)

Destarte, vê-se que a apelada é sociedade limitada, formada por médicos e, da leitura de seu contrato social não é possível vislumbrar-se a reunião dos quatro elementos de empresa citados.

No mais, mesmo que a apelada tivesse descumprido obrigação acessória consistente no envio da declaração eletrônica de sociedade uniprofissional (D-SUP), tal fato não autorizaria a conclusão de que houve a alteração da natureza jurídica do serviço prestado, tampouco legitimaria o lançamento de exação tributária na forma mais onerosa a ela (tendo como base de cálculo o valor total da renda auferida pelo serviço prestado).

Por fim, o apelante invoca alteração contratual registrada na JUCESP (Junta Comercial do Estado de São Paulo) e inscrição como sociedade empresária perante a Receita Federal para sustentar que a impetrante não pode ser considerada uniprofissional.

Ocorre que tais dados cadastrais não têm o condão de afastar os requisitos materiais exigidos pelo Decreto-Lei nº 406/68, tampouco configuram, por si sós, exercício de atividade empresarial típica. O que define o enquadramento como sociedade uniprofissional não é o registro perante a Junta Comercial ou o tipo societário escolhido, mas a realidade da atuação profissional dos sócios.

A transformação em sociedade empresária não altera a essência da atividade, que continua a ser intelectual, técnica e prestada pessoalmente pelos profissionais sócios, sem o elemento empresarial típico (intermediação, risco, organização de capital).

A jurisprudência é clara nesse ponto:

"A inscrição da sociedade na Junta Comercial não é suficiente para afastar o direito à tributação fixa do ISS, sendo necessária a demonstração de que não há atuação pessoal dos sócios ou que a sociedade atua como empresa intermediadora."
(TJSP, Apelação Cível 1004587-72.2021.8.26.0053, Rel. Des. Francisco Bianco, j. 22/11/2023)

Tecidas tais considerações, conclui-se que a manutenção da sentença é imperiosa, reconhecendo-se o tratamento diferenciado à autora, tal como feito na origem.

Para que não se alegue cerceamento do direito de

recorrer, considera-se prequestionada toda matéria constitucional e infraconstitucional discutida, bastando que as questões tenham sido enfrentadas e solucionadas no acórdão, como de fato ocorreu, sendo desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais.

Por derradeiro, atentem-se as partes para o cabimento de embargos declaratórios nas estreitas hipóteses delineadas no artigo 1.022, sob pena de eventual aplicação das multas processuais previstas nos §§ 2º e 3º do artigo 1.026, ambos dispositivos do Código de Processo Civil. Assinale-se que esta medida está em consonância com a atual jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre o tema.

Ante o exposto, **nega-se provimento ao recurso e mantém-se a sentença em sede de reexame necessário.**

BEATRIZ BRAGA
Relatora