

Editor: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-assistente: Michell Przepiorka

ISSN 1415-8124

REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

RDTA

48

2º Quadrimestre 2021

Current Issues of Tax Law Review

N. 48 – 2021 / 2nd Quarter



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

A Impossibilidade do Desenquadramento das Sociedades Médicas do Regime Especial de Tributação do ISS tomando como Premissa o Regime Societário de Responsabilidade Limitada

The Impossibility of Dismissaling the Medical Societies of the Special Taxation of the ISS Scheme taking the Limited Liability Company

Ricardo Scravajar Gouveia

Mestrando em Direito Tributário pelo IBET/SP. Especialista em Direito Tributário

pelo IBET/SP. Especialista em Direito Processual Tributário pela PUC/SP.

Advogado em São Paulo. *E-mail*: ricardo@gva.adv.br.

Recebido em: 19-11-2020

Aprovado em: 26-04-2021

Resumo

O presente artigo possui como objetivo a análise sobre o desenquadramento das sociedades médicas do Regime Especial de tributação de ISS sob a justificativa de adotarem o modelo de responsabilidade limitada, em que os sócios possuem a responsabilidade limitada à participação do capital, promovido pelo município de São Paulo. Neste sentido, analisou-se a legislação pertinente a temática, expondo os critérios legais para o enquadramento no regime especial. Buscou-se, ainda, demonstrar outras tentativas de desenquadrar o regime especial, que não prosperaram, de modo a ficar caracterizado o interesse dos municípios em promover o desenquadramento das sociedades uniprofissionais, como forma de aumentar a sua arrecadação. Por fim, considerando o argumento da responsabilidade limitada, apresentado pelo município de São Paulo, como a mais recente tentativa de privar as sociedades de tais direitos, fruto de confusão entre responsabilidade profissional e as demais responsabilidades da sociedade, evidenciou-se a inafastabilidade da responsabilidade pessoal dos médicos membros de sociedade uniprofissional, por meio da análise de legislação específica que diz respeito ao exercício da medicina, bem como da doutrina e da jurisprudência sobre o tema, demonstrando a inviabilidade do entendimento do município de São Paulo e do desenquadramento por ele pretendido.

Palavras-chave: ISS, Regime Especial, sociedade simples de responsabilidade limitada, sociedade uniprofissional.

Abstract

The purpose of this article is to analyze the lack of compliance of medical companies with the Special ISS Tax Regime under the justification of adopting the limited liability model, in which the partners have limited liability to the participation of the capital, promoted by the city of São Paulo. In this sense, the relevant legislation was analyzed, exposing the legal criteria for the framing of the special regime. Other attempts to dismantle the special regime, which have not prospered, are also sought, in order to characterize the interest of the municipality in promoting the dismantlement of uniprofessional societies, as a way to increase their collection. Finally, considering the argument of limited liability, presented by the municipality of São Paulo, as the most recent attempt to deprive the societies of such rights, fruit of confusion between professional responsibility and the other responsibilities of the society, it is evident the inapplicability of personal responsibility of doctors members of uniprofessional societies, through the analysis of specific legislation regarding the exercise of medicine, as well as doctrine and jurisprudence on the subject, demonstrating the unfeasibility of the understanding of the municipality of São Paulo and the mismatch it intended.

Keywords: ISS, Special Regime, simple limited liability company, uniprofessional company.

Introdução

Diante da posição adotada pela Municipalidade de São Paulo no desenquadramento das sociedades médicas que possuem a sua constituição sob o regime de responsabilidade limitada, faz-se necessário uma análise sobre a ilegalidade das exigências postas. Este artigo visa justamente analisar a plena forma desse regime independente da adoção da forma societária de responsabilidade limitada.

Neste intuito, propôs-se investigar a legislação federal e municipal que dispõe sobre o regime especial de tributação. Desta análise extraiu-se os elementos necessários para o enquadramento de uma sociedade simples uniprofissional em tal regime.

Apresentou-se, ainda, tentativas dos municípios de promover o desenquadramento de sociedades uniprofissionais, apesar do cumprimento dos requisitos legais, na tentativa de enquadrá-las no regime geral, aumentando assim a arrecadação do município.

Por fim, apresenta-se as particularidades da sociedade simples limitada que exerce atividade médica. Nisto evidencia-se a inafastabilidade da responsabilidade do profissional da medicina no que diz respeito ao seu exercício profissional, e a impossibilidade do desenquadramento das sociedades médicas do regime especial de tributação, entendimento corroborado pelo estudo da jurisprudência e da doutrina correspondente.

1. Enquadramento em regime especial de tributação

O imposto sobre serviços (ISS), ou imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), é o imposto devido por prestadores de serviços à municipalidade. Tal imposto pode ser requisitado segundo o regime geral, que tem como base de cálculo o preço do serviço prestado¹; ou segundo o regime especial que “[...] 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.”²

É sobre o regime especial que se quer investigar. Ele abrange os profissionais liberais, bem como as sociedades definidas pelo decreto em questão. De acordo com o disposto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei n. 406³, de 1968, as chamadas sociedades uniprofissionais incluem médicos, dentistas, veterinários, enfermeiros, protéticos, ortopedistas, fisioterapeutas e congêneres; laboratórios de análises, de radiografia ou radioscopia, de eletricidade médica e congêneres; advogados, solicitadores e provisionados; engenheiros, arquitetos, urbanistas, projetistas, calculistas, desenhistas técnicos, construtores, empreiteiros, decoradores, paisagistas e congêneres; e contadores, auditores economistas, guarda-livros, técnicos em contabilidade. A opção pelos números dos itens presentes em lista anexa, em lugar de usar a denominação de cada atividade, dá-se por praticidade, restando por óbvio que alteração nesta lista não altera o interesse do legislador em conferir a estes profissionais supracitados a possibilidade de tributação pelo regime especial.

Para a configuração de tal regime exige-se que o trabalho seja exercido de forma personalíssima, ou seja, mesmo em sociedade que cada profissional responda com responsabilidade sobre o trabalho prestado. Assim, tem-se como restrição à atividade prestada pela sociedade que o trabalho não seja executado por terceiros. Entretanto é permitido que se tenha colaboradores e auxiliares, como extrai-se do art. 966, parágrafo único, do Código Civil.

¹ Decreto-lei n. 406/1968, art. 9º, *caput*.

² Decreto-lei n. 406/1968, art. 9º, § 1º.

³ Decreto-lei n. 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 par. 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. (Redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 1987)”

Além disto, as profissões que se enquadram nos critérios para a tributação especial do ISS prestam serviços de ordem intelectual, e, portanto, constituem-se necessariamente como sociedade simples (art. 966, parágrafo único, do CC)⁴, o que significa dizer que não se trata de uma sociedade empresarial. Ademais é de se destacar o valor social que as profissões que se enquadram no regime especial possuem.

Em razão deste regime especial a base de cálculo do tributo devido não é o preço do serviço, mas base fixa ou variável que não incida sobre a remuneração, conforme descrito pelo Decreto-lei n. 406/1968. Assim sendo, não se trata de isenção, mas de fixação de base de cálculo diversa do preço do serviço prestado. Tal fato não se constitui como um privilégio para um seletivo grupo, portanto, mas reproduz as condições de um profissional liberal.

Tal vedação ao uso do preço do serviço como base de cálculo tem o intuito de evitar a superposição de bases de cálculos, uma vez que sobre a remuneração incidiriam tanto o imposto de renda quanto o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN). Ora, considerando que nas atividades intelectuais não há a dedução de nenhum valor, ou de pouco valor, a base de cálculo seria efetivamente a mesma⁵⁻⁶⁻⁷.

Considerando, ainda, que o Decreto-lei em questão fora recepcionado como lei complementar a partir da Constituição de 1988, temos que somente lei complementar poderá, assim, modificá-lo, inclusive o citado § 3º do art. 9º daquele diploma legal.

No entanto o legislador municipal continua tendo liberdade para eleger alíquotas fixas ou variáveis, cabendo-lhe graduá-las livremente, desde que obedecido o teto máximo imposto; assim como eleger a base de cálculo que quiser, segundo a natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, inexistindo qualquer redução da base imposta no citado Decreto-lei n. 406/1968⁸⁻⁹.

⁴ Código Civil, Lei n. 10.406/2002, art. 966.

“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.”

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

⁶ BALEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

⁷ SANTIAGO, Igor Mauler. Subsistência da tributação *per capita* dos profissionais liberais e de suas sociedades após a Lei Complementar nº 116/2003. 2010. Disponível em: <http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/Subsistencia-da-tributacao-per-capita-dos-profissionais-liberais-e-de-suas-sociedades-apos-a-lei-complementar-N-116-2003.pdf>. Acesso em: 26 jan. 2021.

⁸ BALEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

No mesmo sentido segue a previsão legal do art. 15, inciso II, § 1º, da Lei n. 13.701/2003 do município de São Paulo¹⁰. Esta lei atribui aos profissionais que são habilitados ao exercício da mesma atividade e prestam serviços de forma pessoal, em nome da sociedade, e que assumam a responsabilidade por seu próprio trabalho nos termos da legislação específica, que a tributação seja realizada segundo o regime especial.

Assim os critérios estabelecidos pelo Decreto-lei n. 406/1968 e pela legislação do município de São Paulo, não são arbitrários, mas se baseiam no grau de personalidade, bem como na responsabilidade pessoal do serviço prestado, que são inerentes às sociedades de profissionais intelectuais e liberais. Visando coibir a bitributação. Portanto, se justificam de acordo com a doutrina e a jurisprudência; já que existem situações ímpares relacionadas aos exercícios profissionais destas sociedades, que podem legitimar a discriminação e a aplicação do regime especial.

2. Desenquadramento das sociedades simples limitadas

Não obstante a expressa previsão legal inserindo as sociedades médicas que assumem a forma de sociedade simples, e, portanto, não empresarial, no regime de tributação especial, os municípios, e em destaque o município de São Paulo, buscam meios para desconsiderarem os dispositivos supracitados, e consequentemente tributarem as sociedades médicas pelo preço do serviço prestado, segundo a regra geral.

“Ora, parece-nos que, efetivamente, o legislador complementar não preparou a base de cálculo dos autônomos ou da sociedade de profissionais liberais para que se adotasse o preço dos serviços prestados. Essa é uma pretensão dos fiscos municipais, que poderá ser transferida para a lei complementar, mas ainda não o foi.”¹¹

Apresentar-se-á alguns dos argumentos utilizados, alguns já superados, como será evidenciado pela análise da jurisprudência, outros ainda em discussão. Nestes últimos enquadra-se a situação que é foco deste artigo, que diz respeito ao desenquadramento das sociedades médicas que adquirem forma de sociedade limitada.

¹⁰ SÃO PAULO. *Lei n. 13.701, de 24 de dezembro de 2003*. Altera a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

“Art. 15. Adotar-se-á regime especial de recolhimento do Imposto:

§ 1º As sociedades de que trata o inciso II do ‘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.”

¹¹ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1124.

2.1. Lei Complementar n. 116/2003

Com o advento da Lei Complementar n. 116/2003, que trata do ISS, houve uma tentativa de demonstrar que os dispositivos legais que estabelecem o regime especial de tributação estariam revogados.

O primeiro deles diz respeito à revogação da Lei Complementar n. 56/1987 pela Lei Complementar n. 116/2003. Assim, considerando que a primeira concede a redação atual ao art. 9º, § 3º, do Decreto n. 406/1968, estaria o dispositivo que concede às sociedades de profissionais liberais uma forma de tributação especial também revogado. Ocorre que a revogação expressa dos dispositivos do Decreto-lei não aconteceu, e tão pouco se pode afirmar uma revogação tácita, posto que ao consultar o art. 7º da Lei Complementar n. 116/2003 se observa a mesma redação do art. 9º, *caput*, do Decreto-lei n. 406/1968, que sempre teve convivência pacífica com seus §§ 1º e 3º, não sendo razoável sua revogação pelo simples advento de nova lei¹²⁻¹³.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁴ é inviável determinar a permanência ou a revogação de texto legal pela sobrevivência da lei modificadora. Duas são as razões principais, primeiro pela dificuldade que se estabelece ao intérprete e ao próprio legislador, que ao consultar o dispositivo deverá consultar a vigência de todas as leis que lhe dão a atual redação; segundo porque atenta contra a autonomia dos textos legais, que formam um corpo legal, mas são independentes entre si.

Outra tentativa de revogar o regime especial de tributação para as sociedades uniprofissionais, foi de dizer que a Lei Complementar n. 116/2003, ao dispor regras gerais sobre o ISSQN, e não dispor sobre esta possibilidade de tributação, teria revogado de forma implícita normas gerais anteriores, inclusive o art. 9º do Decreto n. 406/1968. Todavia, afirma Santiago¹⁵: “O novo sistema não é diferente do anterior. Ao contrário, repete-o em suas linhas mestras.” Desta forma, não se pode dizer que com a lei mais recente se queira revogar em sua totalidade a lei mais antiga que trata do mesmo assunto, mas apenas pontos que são incompatíveis com a atual regulação.

¹² SANTIAGO, Igor Mauler. Subsistência da tributação *per capita* dos profissionais liberais e de suas sociedades após a Lei Complementar nº 116/2003. 2010. Disponível em: <http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/Subsistencia-da-tributacao-per-capita-dos-profissionais-liberais-e-de-suas-sociedades-apos-a-lei-complementar-N-116-2003.pdf>. Acesso em: 26 jan. 2021.

¹³ BALEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

¹⁵ SANTIAGO, Igor Mauler. Subsistência da tributação *per capita* dos profissionais liberais e de suas sociedades após a Lei Complementar nº 116/2003. 2010. Disponível em: <http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/Subsistencia-da-tributacao-per-capita-dos-profissionais-liberais-e-de-suas-sociedades-apos-a-lei-complementar-N-116-2003.pdf>. Acesso em: 26 jan. 2021, p. 10.

É isto que se observa ao se analisar o processo de elaboração da Lei Complementar n. 116/2003:

“O substitutivo da Câmara ao Projeto de Lei do Senado nº 161, de 1989 (nº 1/91 – Complementar, naquela Casa), de autoria do então Senador Fernando Henrique, previa:

‘Art. 10. Ficam revogados os arts. 8º, 9º, 10, 11 e 12 do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, os incisos III, IV, V e VII, do art. 3º, do Decreto-lei nº 834, de 8 de setembro de 1969, a Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974, a Lei nº 7.192, de 5 de junho de 1984, a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1967, e a Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999.’

No retorno do substitutivo ao Senado Federal, o Senador Fernando Bezerra apresentou, em 9 de julho de 2003, o Requerimento nº 555, de 2003, com a seguinte justificação:

‘O Substitutivo da Câmara ao Projeto de Lei do Senado nº 161, de 1989 – Complementar, ao estabelecer normas gerais relativas ao imposto dos Municípios sobre serviços de qualquer natureza, buscou, em seu art. 7º, definir amplamente a base de cálculo do imposto.

Porém, a despeito do esmero do autor, que se utilizou de três parágrafos, além do *caput*, o texto do substitutivo deixou de abranger hipóteses, hoje largamente utilizadas, como a relativa aos serviços prestados sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, e outras particularidades, como a redução ou acréscimo de base de cálculo no caso de prestação de serviços de manutenção de rodovia mediante a cobrança de pedágio.

Por essas razões faz-se necessária a supressão do trecho do substitutivo que revoga o art. 9º do Decreto-lei 406, de 31 de dezembro de 1968’.¹⁶

O que leva, então, à convicção de que não era desejo do legislador com a Lei Complementar n. 116, de 2003, revogar o art. 9º do Decreto-lei nº 406, de 1968. Tanto é que o retirou do rol de artigos a serem revogados, já que ele constava na redação original e não na versão que fora promulgada.

Estes argumentos foram levados à análise do Judiciário, entretanto não prosperaram diante do Supremo Tribunal Federal. Todavia, ainda assim a rejeição de tais argumentos não implicou a aceitação do regime de tributação especial para as sociedades de profissionais liberais.

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3. ed. rev. Rio de Janeiro: Renovar, 2000 *apud* SANTIAGO, Igor Mauler. Subsistência da tributação *per capita* dos profissionais liberais e de suas sociedades após a Lei Complementar nº 116/2003. 2010. Disponível em: <http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/Subsistencia-da-tributacao-per-capita-dos-profissionais-liberais-e-de-suas-sociedades-apos-a-lei-complementar-N-116-2003.pdf>. Acesso em: 26 jan. 2021, p. 14.

2.2. Organização da sociedade simples

Apesar de decisões em sentido contrário¹⁷, destaca-se a argumentação de Erasmo Valladão Azevedo e Novaes França¹⁸, que em exaustivo parecer ataca as decisões judiciais que deferiram o desenquadramento das sociedades uniprofissionais baseadas na estrutura que estas possuem.

Ora, define o art. 966 do Código Civil, em parágrafo único, que “ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores” as atividades intelectuais não são consideradas empresariais, de modo que o porte da empresa, o número de colaboradores, ou mesmo de filiais, não é suficiente para caracterizá-la como sociedade empresária.

Assim leciona Alfredo de Assis Gonçalves Neto:

“[...] a sociedade celebrada entre quem exerce atividade intelectual ou entre profissionais liberais tendo por objeto atividade que não é própria de empresário – ou, por outra, não tendo por objeto o exercício de atividade própria de empresário – deve ser classificada como sociedade simples. Essa conclusão independe de qualquer elemento de ordem subjetiva: figurando no contrato social que determinada sociedade tem por objeto o exercício de atividade intelectual, ela será simples. É o que basta, aí não influenciando fatores externos, como quantidade, organização, número de colaboradores ou auxiliares, etc. já que o objeto é determinado na assinatura do ato constitutivo da sociedade – antes, portanto, de ser dado início à sua consecução, sendo impossível aferir, em tal momento, como ela irá desenvolver a atividade descrita no contrato social. A sociedade que nasce para exercer atividade intelectual, ainda que não a exerça ou que o faça de maneira eventual, desorganizada, ou, ainda, muito bem organizada, é e será sempre simples, não tendo como ser classificada no rol das empresárias.

Fixado o critério distintivo no objeto social (e não no modo de atuar no mercado, como se dá com relação à pessoa natural do empresário), a natureza da sociedade não muda segundo sua performance financeira, estrutura ou organização; isso só ocorrerá na eventualidade de, em alteração contratual, mudar seu objeto social.”¹⁹

Inferre-se do trecho em comento que o que se leva em questão para o enquadramento, ou não, no regime especial é o objeto social. Sendo indiferente o porte que a sociedade possui, desde que cumpra os critérios que já foram apresentados e estão estabelecido pelo § 3º do art. 9º do Decreto-lei n. 406/1968.

¹⁷ Destacamos: AgRG no Ag 458.005-PR; AgRg no REsp n. 1.178.984/SP.

¹⁸ FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. Sociedade que tem por objeto a prestação de serviços de natureza intelectual é de natureza simples, qualquer que seja a forma de sua organização. *Revista de Direito Mercantil* n. 157. São Paulo: Malheiros, 2011.

¹⁹ GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Temas de direito societário e empresarial contemporâneos: sociedade para o exercício de trabalho intelectual*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 49.

Ao se analisar o Direito Empresarial italiano, no qual se inspira o brasileiro, é possível identificar a mesma compreensão, de que a organização não determina, por si só, a passagem de uma sociedade simples para uma sociedade empresarial, sendo que o determinante para se constituir uma sociedade empresarial é a atividade da empresa:

“Segundo alguns, a distinção entre empreendedores que possuem uma organização e o profissional que não possui é extraída de um artigo do código. O art. 2.338, primeiro parágrafo do Código Civil Italiano diz: ‘Se o exercício da profissão constituir um elemento de uma atividade organizada sob a forma de uma empresa, as disposições do Título II também se aplicam’ (isto é, as disposições sobre a empresa). Esta é uma norma colocada entre as normas sobre as profissões intelectuais. Deve ser lido no sentido de que se um profissional tem uma organização (por exemplo, um médico, que tem funcionários e equipamentos, máquinas, etc.) torna-se um empresário ou deve ser lido de forma diferente?

Em nossa opinião, a regra não significa que o profissional que tem uma organização se torne empresário. É a própria estrutura da norma que exclui essa interpretação. Diz: se o exercício da profissão constitui um elemento de uma atividade organizada sob a forma de empresa. Não indica: se a atividade de um profissional está organizada sob a forma de empresa. Portanto, a atividade do profissional permanece distinta da atividade organizada em forma de empresa.”²⁰

Deste modo cabe em cada caso concreto a análise do contrato social da sociedade médica, buscando identificar os elementos necessários que a qualificam para o regime especial, bastando para isso que seus sócios exerçam a mesma profissão, e que, portanto a atividade seja uma só; a atividade médica seja ela mesma a atividade da sociedade, e não constitua parte de uma outra empresa; e, por fim, a responsabilidade pessoal pela atividade profissional, que é inexcusável no caso da atividade médica, como demonstraremos a seguir. Sendo, portanto,

²⁰ JAEGER, P. G.; DENOZZA, F.; TOFFOLETTO, A. *Appunti di diritto commerciale: impresa e società*. Giuffrè Editore, 2010, p. 22 – Tradução Nossa: “Secondo alcuni la distinzione tra gli imprenditori che hanno un’organizzazione e il professionista che non ha un’organizzazione, si trae da un articolo del codice. L’art. 2.338 primo comma c.c. dice: Se l’esercizio della professione costituisce elemento di un’attività organizzata in forma di impresa, si applicano anche le disposizioni del titolo II (cioè le disposizioni sull’impresa). Questa una norma collocata tra le norme sulle professioni intellettuali. Essa deve essere letta nel senso che se un professionista ha un’organizzazione (per es. un medico, che ha dei dipendenti e delle apparecchiature, delle macchine, cc.) diventa imprenditore o va letta in modo diverso? A nostro avviso la norma non significa che il professionista che ha un’organizzazione diventa un imprenditore. È la stessa struttura della norma ad escludere questa interpretazione. Essa dice: se l’esercizio della professione costituisce elemento di un’attività organizzata in forma di impresa: non dice ‘se la attività di un professionista è organizzata in forma di impresa. Quindi la rivivita del professionista rimane distinta dall’attività organizzata in forma di impresa.”

irrelevante para o enquadramento no regime especial a estrutura que goza a empresa.

2.3. *Sociedades simples limitadas*

Nota-se, ainda, certos malabarismos por parte dos municípios na interpretação das supracitadas leis, no sentido de tentar excluir o maior número possível de sociedades do regime especial de tributação. Um exemplo disto é o Parecer Normativo SF n. 03, de 28 de outubro de 2016, do município de São Paulo, que exclui da tributação especial as sociedades simples que se constituam como sociedade limitada, como se observa em seu art. 3º²¹:

“Art. 3º Sem prejuízo do disposto nos artigos anteriores e no § 2º do art. 15 da Lei nº 13.701, de 2003, não faz jus ao regime especial próprio das Sociedades Uniprofissionais a pessoa jurídica que:

II – adote o modelo de sociedade limitada, uma vez que neste tipo societário o sócio não assume responsabilidade pessoal, sendo sua responsabilidade limitada à participação no capital social, observado o disposto no art. 5º.”

Antes mesmo do supracitado parecer o município de São Paulo já vinha aplicando tal entendimento, como se observa na seguinte súmula, que apenas fora referendada pelo parecer normativo:

“Sociedade Limitada: A sociedade adota o modelo de responsabilidade limitada, com os sócios tendo a responsabilidade limitada à participação do capital, descaracterizando a responsabilidade pessoal exigida pelo § 1º do art. 15 da Lei 13.701/2003.”²²

Contudo, não pode prosperar o desenquadramento efetuado por esta razão, pois de acordo com o art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL n. 406/1968 basta para a inclusão no regime especial, como visto, (i) que a prestação de serviços pela sociedade ocorra sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, (ii) tratar-se de profissionais habilitados ao exercício da atividade e (iii) assumirem responsabilidade pessoal pelo trabalho, nos termos da lei aplicável, como ocorre no caso, em que ambos os sócios são médicos e nessa qualidade prestam os serviços em nome da sociedade.

Do mesmo modo, nos termos do art.15, § 1º, da Lei n. 13.701/2003, do município de São Paulo²³, para que se enquadrem no regime especial de que trata o

²¹ SÃO PAULO. *Parecer Normativo SF n. 3, de 28 de outubro de 2016*. Interpreta o disposto no artigo 15 da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, que trata do regime especial de recolhimento do ISS próprio das Sociedades Uniprofissionais. *Diário Oficial da Cidade* de 29.10.2016, p. 11.

²² Súmulas de Jurisprudência Administrativa homologadas no Processo Administrativo n. 2010-0.118.499-4, de 31 de dezembro de 2010.

²³ SÃO PAULO. *Lei n. 13.701, de 24 de dezembro de 2003*. Altera a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Disponível em: <http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-13701-de-24-de-dezembro-de-2003>. Acesso em: 26 jan. 2021.

inciso II do *caput* do mesmo artigo os profissionais que atuam em nome da sociedade (sócios, empregados ou não) deverão (i) ser habilitados ao exercício da mesma atividade e (ii) prestar serviços de forma pessoal, em nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da legislação específica.

A jurisprudência sobre o tema ainda é incipiente, podendo ser encontradas jurisprudências em ambos os sentidos²⁴, a título de exemplo apresenta decisão do Superior Tribunal de Justiça a favor do desenquadramento:

“Tributário. ISS. Prestação de serviço por empresa. Modificação. Inviabilidade. Súmula 7/STJ. Sociedade limitada. Espécie societária em que a responsabilidade do sócio é limitada ao capital social. Precedentes. 1. O Tribunal de origem concluiu que a recorrente presta serviço em caráter empresarial, não fazendo jus à benesse prevista no art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei nº 406/68, ante a análise das provas constantes nos autos e da interpretação do contrato social. Com efeito, a modificação da referida conclusão demandaria reexame do acervo fático-probatório e do contrato contido dos autos, inviável em sede de recurso especial, sob pena de violação das Súmulas 5 e 7 do STJ. 2. *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. 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. Agravo regimental improvido.*”²⁵

Bem como, apresenta-se recente decisão que corrobora a tese de que o fato de uma sociedade se configurar como limitada, por si só, não é razão suficiente para o desenquadramento do regime especial de tributação:

“AgInt no Agravo em Recurso Especial nº 1692584-SP (2020/0091571-1) Relator: Ministro Sérgio Kukina
Agravante: Município de São Paulo
Advogado: Bruno Damasceno Ferreira Santos e Outro(s) – SP349578 Agravado: Clínica Ortopédica Takata S.S
Advogados: Mauricio Mello Kubric – SP293296 Pedro Henrique Michelletti Torres – SP285787
Decisão [...] Nesse momento, é oportuno transcrever o entendimento firmado pelo Tribunal *a quo*, consignado no acórdão recorrido (fl. 1.504): ‘A situação jurídica que justificou o desenquadramento da autora e que redundou na la-

²⁴ Processos do STJ a favor do desenquadramento: REsp n. 1.706.941/SP, AgRg nos EREsp n. 941.870/RS e AgRg no AREsp n. 133.757/RS.

Processos do STJ a favor do enquadramento: AgInt no REsp n. 1.400.942/RS; REsp n. 1.512.652/RS, AgRg no AREsp n. 519.194/AM e AgRg no REsp n. 1.205.175/RO.

²⁵ STJ – AgRg no AREsp n. 616471 RS 2014/0299020-5, Rel. Min. Humberto Martins, j. 03.02.2015, Segunda Turma, *DJe* 09.02.2015 – destaques nossos.

vratura dos autos de infração que pretende anular não se mostrou inalterada, haja vista que se trata de uma sociedade civil de três médicos, cujo contrato encontra-se registrado em Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas (fls. 22/33)' e que o motivo do desenquadramento em razão do fato de ser sociedade de sob forma limitada e por exercer mais de uma atividade, não convence. *O exame do contrato social revela que são três médicos, com mesma especialidade (ortopedia) e o fato de haver sociedade limitada, isoladamente, não desnatura a responsabilidade pessoal e técnica.* Há precedentes recentes do próprio Superior Tribunal de Justiça quanto a sociedades uniprofissionais de médicos, contrariando o anterior entendimento da Primeira Seção, que excluía as sociedades uniprofissionais, constituídas sob a forma limitada, do regime jurídico mais benéfico que facultava a elas o recolhimento do ISSQN com base em alíquota anual e fixa, notadamente com relação a sociedade de médicos, conforme se infere da ementa do seguinte julgado. Verifica-se que o acórdão recorrido não merece reparos, tendo em vista que encontra-se em consonância com o entendimento adotado por este Tribunal Superior. Ante o exposto, nego provimento ao agravo. Publique-se. Brasília, 31 de agosto de 2020.²⁶

Perceba-se, como demonstraremos a frente ao tratar especificamente das sociedades médicas, que a responsabilidade da qual trata o art. 9º, § 1º, do DL n. 406/1968, é a responsabilidade profissional, e não a responsabilidade por eventuais despesas da sociedade que não se relacionem com o exercício profissional. Neste caso, por exemplo, o fato de a responsabilidade ser limitada frente a empresas terceirizadas que prestam serviços à sociedade uniprofissional em nada altera a situação fática que concede a sociedade o regime especial de tributação.

Ao tratar-se do caso das sociedades médicas, mesmo sob o regime de responsabilidade limitada, observa-se preenchidos todos esses requisitos. Pois esclarece-se que nos termos da legislação específica aplicável aos profissionais de medicina, a sociedade em questão é uniprofissional, não podendo ter natureza mercantil e os profissionais nela associados respondem pessoalmente pelos atos profissionais por eles praticados, de forma inexcusável.

Com efeito, dispõe a Lei n. 6.839, de 30 de outubro de 1980²⁷, em seu art. 1º, que é imprescindível o registro das sociedades nas respectivas entidades de fiscalização da atividade profissional. Ademais, para as sociedades cujos sócios são profissionais de medicina, o registro referido é efetuado perante o Conselho Federal de Medicina – CFM nos termos da Resolução CFM n. 1.980/2011 e seu anexo, no seu art. 3º²⁸.

²⁶ STJ – AgInt no AREsp n. 1692584 SP 2020/0091571-1, Rel. Min. Sérgio Kukina, DJ 01.09.2020 – destaques nossos.

²⁷ BRASIL. *Lei n. 6.839, de 30 de outubro de 1980.* Dispõe sobre o registro de empresas nas entidades fiscalizadoras do exercício de profissões. Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6839.htm. Acesso em: 26 jan. 2021.

²⁸ CONSELHO FEDERAL DE MEDICINA. Resolução CFM n. 1.980/2011, publicada no *DOU* 13 dez. 2011, Seção I, p. 225-226.

No exercício de sua atividade disciplinadora da classe médica o Conselho Federal de Medicina aprovou, pela Resolução CFM n. 2.217/2018²⁹, o Código de Ética Médica, o qual prevê no Capítulo III – Responsabilidade Profissional o seguinte:

“É vedado ao médico:

Art. 1º Causar dano ao paciente, por ação ou omissão, caracterizável como imperícia, imprudência ou negligência.

Parágrafo único. A responsabilidade médica é sempre pessoal e não pode ser presumida.

[...] Art. 3º Deixar de assumir responsabilidade sobre procedimento médico que indicou ou do qual participou, mesmo quando vários médicos tenham assistido o paciente.

Art. 4º Deixar de assumir a responsabilidade de qualquer ato profissional que tenha praticado ou indicado, ainda que solicitado ou consentido pelo paciente ou por seu representante legal.”

Já o Capítulo VIII – Remuneração Profissional prevê o seguinte:

“É vedado ao médico:

Art. 58. O exercício mercantilista da medicina.

[...]

Art. 63. Explorar o trabalho de outro médico, isoladamente ou em equipe, na condição de proprietário, sócio, dirigente ou gestor de empresas ou instituições prestadoras de serviços médicos.”

Assim resta-se evidente que a responsabilidade pessoal do médico, ainda que parte de sociedade, e mesmo que essa seja limitada, não se encontra afastada. São duas as razões principais, a primeira porque assim o exige o exercício profissional; a segunda é porque é vedada que a sociedade médica se configure como sociedade empresarial. Ou seja, estão rigorosamente preenchidos todos os requisitos exigidos pelo art. 9º do DL n. 406/1968 e art. 15 da Lei n. 13.701/2003 para enquadramento no regime especial de tributação do ISS em causa, que retoma-se, (i) prestação de serviços pela sociedade ocorre “sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte”; (ii) os profissionais que atuam em nome da sociedade (sócios, empregados ou não) são habilitados ao exercício da mesma atividade e (iii) o serviço é prestado de forma pessoal, em nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da legislação específica.

Não bastasse isso, o tipo de sociedade por quotas de responsabilidade limitada não deixa de acarretar a responsabilidade pessoal dos médicos quanto às consequências dos atos praticados. E talvez more aqui a confusão que acarreta o desenquadramento das sociedades médicas.

²⁹ Id. CFM n. 2.217, de 27 de setembro de 2018. Código de Ética Médica. Disponível em: <https://portal.cfm.org.br/images/PDF/cem2019.pdf>. Acesso em: 26 jan. 2021.

É que essa interpretação da legislação tributária pretendida pelo município de São Paulo, não se sustenta, porque a responsabilidade pessoal a que se refere o DL n. 406/1968 no art. 9º e a Lei n. 13.701/2003 no art. 15 é a responsabilidade técnica pela prestação dos serviços, regrada pela legislação específica de cada profissão, sendo irrelevante para tal enquadramento a responsabilidade patrimonial dos sócios regida pelo Código Civil a partir de cada tipo societário, no mesmo sentido que foi expresso na jurisprudência acima citada.

Vale ressaltar neste ponto que é o próprio Código Civil em seu art. 983 que permite às sociedades simples (não empresárias, portanto) adotar o tipo por quotas de responsabilidade limitada, sendo certo que a adoção desse tipo não as transforma, por si só, em sociedades empresárias em face da ausência de correlação direta entre esse tipo societário e a natureza da sociedade, que no caso continua sendo sociedade simples uniprofissional, tanto que seu registro se realiza por meio de Registro Civil das Pessoas Jurídicas. Desta forma “o erro está justamente em querer identificar uma atividade pela sua organização e não pela sua natureza”³⁰.

Assim sendo, a Lei n. 13.701/2003 do município de São Paulo, no § 7º do art. 15, assim define sociedade empresária: “[...] são consideradas sociedades empresárias aquelas que tenham por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito à inscrição no Registro Público das Empresas Mercantis, nos termos dos arts. 966 e 982 do Código Civil.” De modo que, por força de sua própria definição, são excluídas as sociedades simples de responsabilidade limitada do conjunto de sociedades empresárias, já que estas necessitam da inscrição no Registro Público das Empresas Mercantis, o que não ocorre com a Sociedade Médica, seja ela limitada ou não.

Além do mais, o parágrafo único do art. 966 exclui as atividades intelectuais das que se constituem como empresárias, nas quais se insere a medicina. Note-se que as atividades intelectuais são consideradas empresariais quando “o exercício da profissão constituir elemento de empresa”, o que implica uma empresa estabelecida e uma atividade intelectual inserida nela, são portanto duas atividades necessárias para que se estabeleça esta exceção, situação fática em que claramente não se inserem as sociedades uniprofissionais. Diferente seria, por exemplo, um hospital que ao conjugar atividades hoteleiras e médicas configura-se como sociedade empresarial ainda que parte de suas atividades sejam de ordem intelectual.

Além disto, no que diz respeito especificamente às sociedades médicas, o exposto pelo § 9º do art. 15 da Lei n. 13.701/2003 diz: “Os incisos VI e VII do § 2º e os §§ 7º e 8º deste artigo não se aplicam às sociedades uniprofissionais em relação às quais seja vedado pela legislação específica a forma ou características mer-

³⁰ FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. Sociedade que tem por objeto a prestação de serviços de natureza intelectual é de natureza simples, qualquer que seja a forma de sua organização. *Revista de Direito Mercantil* n. 157. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 250.

cantis e a realização de quaisquer atos de comércio.” Conforme anteriormente exposto, as sociedades médicas se enquadram nesta vedação, de modo que a ela se garante o regime especial de tributação por força de lei, não sendo suficiente para o desenquadramento um parecer normativo.

Assim, ao invocar o tipo societário – limitada – para negar o enquadramento no regime especial, o parecer normativo do município de São Paulo leva a equívocos na interpretação da legislação tributária em questão, porque segundo a legislação que regula as sociedades simples, ainda que adotem o tipo por quotas de responsabilidade limitada, evidentemente não se sobrepõe à legislação específica que regula a atividade médica e prevê que a responsabilidade do médico será sempre pessoal, pela simples razão de que estão regulando coisas diversas. É de se destacar que as únicas sociedades definidas pela forma são as do art. 982, parágrafo único, a saber, as sociedades por ações e as cooperativas.

Em sendo assim, a limitação da responsabilidade dos sócios por força do tipo societário adotado no caso concreto somente diz respeito às obrigações dos sócios perante a própria sociedade, ou seja, estão obrigados a integralizar o capital social e, eventualmente, em relação às obrigações assumidas pela sociedade que nada têm a ver com a atividade médica, tais como obrigações por aluguel, fornecedores, trabalhistas e outras. Jamais será limitada a responsabilidade em relação às obrigações decorrentes de atos médicos, porque quanto a estas a legislação específica referida nos §§ 3º do art. 9º do DL n. 406/1968 e 1º do art. 15 da Lei n. 13.701/2003 é taxativa em prever que o profissional, ainda que seja sócio de empresa, assume sempre responsabilidade pessoal pela prestação dos serviços médicos³¹.

Ademais, essa não é a única exceção à limitação da responsabilidade dos sócios desse tipo de sociedade. Também respondem de forma pessoal e ilimitada os sócios das sociedades limitadas nas situações previstas nos arts. 50 (abuso da personalidade jurídica), 1.010, § 3º (voto em conflito de interesse com a sociedade), 1.012, 1.015, 1.016, 1.017, 1.158, § 3º (responsabilidade dos sócios administradores) e 1.080 (deliberações infringentes ao contrato e à lei), todos do Código Civil.

Vale ressaltar que em relação às sociedades de advogados a Súmula Administrativa n. 12, de 30 de dezembro de 2010³², do município de São Paulo dispõe:

“As sociedades civis de advogados gozam do benefício do tratamento tributário diferenciado previsto no artigo 9º, parágrafo terceiro, do Decreto-lei 406/68, vez que são necessariamente uniprofissionais, não podem possuir na-

³¹ PINTO, Alexandre Evaristo. O regime tributário do ISS para as sociedades uniprofissionais e sua aplicação para sociedades simples limitadas. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 43, ano 37. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019, p. 53-76.

³² SÃO PAULO. *Súmula Administrativa da Procuradoria Geral do Município n. 12, de 30 de dezembro de 2010*. Publicado em *Diário Oficial da Cidade* de 31.12.2010, p. 7.

tureza mercantil, sendo pessoal a responsabilidade dos profissionais nela associados, nos termos dos artigos 15 a 17, da Lei Federal 8.904/94 – Estatuto da Advocacia.”

Contudo, a própria Ordem dos Advogados do Brasil em Modelo de Contrato de Sociedade de Advogados deixa claro que a responsabilidade dos sócios é pessoal e ilimitada em relação aos danos causados aos clientes, por ação ou omissão no exercício da advocacia, sendo que as obrigações não oriundas de danos causados aos clientes, por ação ou omissão, no exercício da advocacia, devem receber o tratamento previsto no Código Civil. Também é corroborado tal entendimento pelo STF, como se observa no julgamento do Recurso Extraordinário n. 940.769/RS, que torna pacífico o enquadramento das sociedades de advogados no regime de tributação especial.

O mesmo ocorre na Sociedade de Médicos, pois em relação aos danos causados aos clientes por ação ou omissão no exercício da medicina, em razão da legislação especial, a responsabilidade dos sócios é pessoal e ilimitada, sendo limitada, salvo as exceções previstas no próprio Código Civil, apenas quanto às obrigações não decorrentes de danos causados aos clientes no exercício da medicina.

“Dessa forma, os médicos que se organizam em sociedade para oferecer serviços que eles mesmos prestam a seus clientes, contratando em comum os meios para melhor servi-los (*v. g.*, imóvel, empregados, uso de insígnias e marcas comuns etc.), não constituem sociedade empresária, mas haverá esse caráter quando terceiros contratam médicos e outros profissionais com o objetivo de oferecer planos de saúde à população. A sociedade assim constituída é mera intermediária de serviços profissionais de caráter intelectual. Ela não exerce pessoalmente a atividade profissional de medicina, sendo esta um elemento de suas atividades empresariais.”³³

Em face disso, não se pode concordar com o entendimento adotado pelas D. Autoridades Fiscais do Município de São Paulo que, sem analisar a legislação específica acima transcrita, concluem que os profissionais de medicina sócios não assumiam no passado responsabilidade pessoal pelos serviços prestados de forma pessoal, pelo simples fato de se tratar de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, desenquadrando-as do regime de tributação especial.

3. Considerações finais

Tendo desenvolvido esta argumentação, destaca-se que apesar dos esforços de municípios como o de São Paulo de diminuírem o número de sociedades que se enquadram no regime especial de tributação, tem se consolidado entendimento de que tal regime é um direito das sociedades uniprofissionais.

³³ NEGRÃO, Ricardo. *Manual de direito comercial e de empresa*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. vol. 1, p. 347.

Desse modo, a utilização do critério do regime societário de responsabilidade limitada como fundamento para o desenquadramento do regime especial de tributação das empresas médicas encontra-se em dissonância com as disposições legais vigentes e, por conseguinte, não deve ser mantido o entendimento reiterado praticado pela Municipalidade de São Paulo.

Referências

- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BRASIL. *Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968*. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm. Acesso em: 26 jan. 2021.
- BRASIL. *Lei nº 6.839, de 30 de outubro de 1980*. Dispõe sobre o registro de empresas nas entidades fiscalizadoras do exercício de profissões. Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6839.htm. Acesso em: 26 jan. 2021.
- BRASIL. *Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003*. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 26 jan. 2021.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- CONSELHO FEDERAL DE MEDICINA. Resolução CFM n. 1.980/2011, publicada no *DOU* 13 dez. 2011, Seção I, p.225-226.
- CONSELHO FEDERAL DE MEDICINA. CFM n. 2.217, de 27 de setembro de 2018. Código de Ética Médica. Disponível em: <https://portal.cfm.org.br/imagens/PDF/cem2019.pdf>. Acesso em: 26 jan. 2021.
- FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. Sociedade que tem por objeto a prestação de serviços de natureza intelectual é de natureza simples, qualquer que seja a forma de sua organização. *Revista de Direito Mercantil* n. 157. São Paulo: Malheiros, 2011.
- GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Temas de direito societário e empresarial contemporâneos: sociedade para o exercício de trabalho intelectual*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- JAEGER, P. G.; DENOZZA, F.; TOFFOLETTO, A. *Appunti di diritto commerciale: impresa e società*. Giuffrè Editore, 2010.
- NEGRÃO, Ricardo. *Manual de direito comercial e de empresa*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. vol. 1.

- PINTO, Alexandre Evaristo. O regime tributário do ISS para as sociedades uniprofissionais e sua aplicação para sociedades simples limitadas. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 43, ano 37. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.
- SANTIAGO, Igor Mauler. Subsistência da tributação *per capita* dos profissionais liberais e de suas sociedades após a Lei Complementar nº 116/2003. 2010. Disponível em: <http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/Subsistencia-da-tributacao-per-capita-dos-profissionais-liberais-e-de-suas-sociedades-apos-a-lei-complementar-N-116-2003.pdf>. Acesso em: 26 jan. 2021.
- SÃO PAULO. *Lei n. 13.701, de 24 de dezembro de 2003*. Altera a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Disponível em: <http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-13701-de-24-de-dezembro-de-2003>. Acesso em: 26 jan. 2021.
- SÃO PAULO. *Súmula Administrativa da Procuradoria Geral do Município n. 12, de 30 de dezembro de 2010*. Publicado em *Diário Oficial da Cidade* de 31.12.2010.
- SÃO PAULO. *Parecer Normativo SF n. 3, de 28 de outubro de 2016*. Interpreta o disposto no artigo 15 da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, que trata do regime especial de recolhimento do ISS próprio das Sociedades Uniprofissionais. *Diário Oficial da Cidade* de 29.10.2016.