

# Sociedade uniprofissional e segurança jurídica

Karem Jureidini Dias<sup>1</sup>

Fernanda Possebon Barbosa<sup>2</sup>

## Resumo

O objetivo do presente artigo é tratar da tributação das sociedades uniprofissionais pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) no regime diferenciado, que lhes assegura o cálculo do referido imposto por meio de receita bruta presumida, multiplicada pelo número de profissionais habilitados, assim como os óbices para sua fruição e a jurisprudência dos Tribunais Superiores.

## Introdução

---

1 Doutora e Mestre em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Graduada pela Faculdade de Direito Público pela Universidade de São Paulo (USP). Professora do Mestrado do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

2 Advogada especialista em consultoria relacionada a tributos sobre o consumo. Mestranda na FGV-SP. Especialista em Direito Material Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Graduada em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

As sociedades uniprofissionais contam a opção do regime diferenciado de apuração do ISSQN, estabelecido no artigo 9º, parágrafos 1º e 3º do Decreto-Lei nº 68/406, segundo o qual o imposto devido é apurado em base estimada, multiplicado pelo número de profissionais habilitados. Ao longo dos últimos anos, as autoridades fazendárias municipais têm intentado uma série de embates com os contribuintes, objetivando tornar inaplicável o regime diferenciado de recolhimento do ISSQN.

Diante disso, o objetivo deste artigo é apresentar de forma sucinta as discussões havidas ao longo dos anos e tratar especificamente da mais recente delas, em que as sociedades uniprofissionais são desenquadradas do referido regime pelas administrações fazendárias municipais para o fim de exigir o ISSQN na sua forma ordinária, ou seja, sobre o preço do serviço multiplicado pela alíquota prevista para cada atividade. Normalmente, o fundamento para o desenquadramento, usualmente retroativo, é a forma de organização das sociedades uniprofissionais como sociedade simples limitada, decorrente de alterações societárias efetuadas para adaptação ao atual Código Civil.

## **1. Breves considerações sobre o regime diferenciado de tributação nos tribunais superiores**

Com o advento da Constituição Federal de 1988, a primeira discussão que as sociedades uniprofissionais enfrentaram foi em relação à recepção do regime diferenciado pela nova ordem constitucional, tendo como principais argumentos a impossibilidade de instituição de isenção pela União (art. 151, III da Constituição Federal) e a ofensa ao princípio da igualdade (art. 150, II da Constituição Federal). O Supremo Tribunal Federal<sup>3</sup> entendeu que o regime em questão não era uma isenção e, portanto, os dispositivos do Decreto-Lei nº 406/68 haviam sido recepcionados pela Constituição, conforme art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 3/93 introduziu o § 6º no artigo 150<sup>4</sup> da Constituição Federal e a celeuma instaurou-se então quanto à derrogação do regime diferenciado, na medida em que o citado dispositivo constitucional passou a prever que qualquer benefício fiscal demanda lei específica,

<sup>3</sup> Súmula 663. Os §§ 1º e 3º do art. 9º do DL. 406/68 foram recebidos pela Constituição.

<sup>4</sup> Art. 150. (...)

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

no caso, municipal. Mais uma vez,<sup>5</sup> o regime diferenciado não foi considerado um benefício, motivo pelo qual inaplicável aquele dispositivo constitucional.

Novo debate foi instaurado com a edição da Lei Complementar nº 116/03, uma vez que a referida norma é silente quanto ao regime diferenciado, o que levou as municipalidades a alegarem a revogação tácita dos dispositivos do Decreto-Lei nº 406/68. E nesse debate, o Superior Tribunal de Justiça<sup>6</sup> decidiu que o regime especial continua em vigor mesmo após a publicação da nova Lei Complementar. Por fim, o mais recente obstáculo à fruição do regime diferenciado é a forma de organização das sociedades de profissionais como sociedade limitada, assunto adiante tratado.

## 2. Do regime diferenciado de tributação e do indevido desenquadramento

O regime diferenciado de tributação das sociedades uniprofissionais tem por fundamento legal o artigo 9º, parágrafos 1º e 3º do Decreto-Lei nº 406/68. Eis os termos do citado dispositivo legal:

Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto 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 ,89 ,88 ,52 ,25 ,8 ,4 ,1

5 EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE PRESTADORA DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS: BASE DE CÁLCULO. D.L. 406, de 1968, art. 9º, §§ 1º e 3º. C.F., art. 150, § 6º, redação da EC nº 3, de 1993. I. – As normas inscritas nos §§ 1º e 3º, do art. 9º, do DL 406, de 1968, não implicam redução da base de cálculo do ISS. Elas simplesmente disciplinam base de cálculo de serviços distintos, no rumo do estabelecido no caput do art. 9º. Inocorrência de revogação pelo art. 150, § 6º, da C.F., com a redação da EC nº 3, de 1993. II. – Recepção, pela CF/88, sem alteração pela EC nº 3, de 1993 (CF, art. 150, § 6º), do art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL 406/68. III. – R.E. não conhecido.

(RE 220323, Relator(a): CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/1999, DJ 18-05-2001 PP-00437 EMENT VOL-02031-07 PP-01321).

6 EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. ISS FIXO. 1. Inexistência de incompatibilidade entre os §§ 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-Lei n. 406/68 e o art. 7º da LC n. 116/03. 2. Sistemática de ISS fixo para as sociedades uniprofissionais que não foi modificada. 3. A LC 116, de 2003, não cuidou de reger a tributação do ISS para as sociedades uniprofissionais. Não revogou o art. 9º do DL 406/68. 4. Precedentes: REsp 649.094/RJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 07/03/2005; REsp 724.684/RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ 01/07/2005; entre outros. 5. Recurso especial provido.

(REsp 1.016.688, Relator(a): JOSÉ DELGADO, 1ª Turma, julgado em 06/05/2008, DJ 05-06-2008).

91, 90 e 92<sup>7</sup> 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.

Tal Regime Especial das Sociedades Uniprofissionais se aplica quando os serviços descritos nos itens que expressamente enumera forem prestados por sociedades cujos profissionais habilitados o façam pessoalmente, em nome da sociedade, mas com responsabilidade pessoal. Há três requisitos essenciais para o enquadramento no regime especial:

A sociedade deve ter apenas uma atividade de prestação de serviços cujos subitens sejam compreendidos nos itens identificados no art. 9º, § 3º do Decreto-lei nº 406/68, atualmente da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Os serviços devem ser prestados por meio da sociedade cujos profissionais devem ser todos habilitados ao exercício da mesma atividade.

A sociedade deve ser composta apenas por pessoas físicas e a prestação deve se dar de forma pessoal, em nome da sociedade, assumindo os sócios responsabilidade pessoal pelos atos da sociedade.

Contudo, as municipalidades têm suscitado um novo impedimento para desenquadrar as sociedades uniprofissionais do regime especial, qual seja, a denominação do contrato social de “sociedade simples limitada”, na medida em que entende a municipalidade que tal modelo societário não permitiria a assunção da responsabilidade pessoal dos sócios.

Referido entendimento é objeto da Súmula de Jurisprudência Administrativa nº 04 do município de São Paulo, segundo a qual “As sociedades civis por quota

7 Os serviços indicados correspondem aos seguintes itens da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/03:

4.01 – Medicina e biomedicina.

4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e

4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.

4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.

4.11 – Obstetrícia.

4.12 – Odontologia.

4.13 – Ortopédia.

4.14 – Próteses sob encomenda.

4.16 – Psicologia.

5.01 – Medicina veterinária e zootecnia.

7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.

17.14 – Advocacia.

17.16 – Auditoria.

17.19 – Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.

de responsabilidade limitada não gozam do tratamento tributário de regime especial de recolhimento do ISS, previsto no parágrafo terceiro, do artigo 9º, do Decreto nº 406/68 e artigo 15, parágrafo primeiro, Lei 13.701/03”. Ainda, o município de São Paulo editou o Parecer Normativo SF nº 03/2016, o qual dispõe em seu artigo 3º, inciso II, que a adoção no contrato social do modelo de sociedade limitada impossibilita o uso do regime especial.<sup>8</sup>

Com base no exposto entendimento administrativo paulistano, as sociedades uniprofissionais estão sofrendo lançamento de ofício de forma retroativa. Contudo, em nosso pensar, a Súmula de Jurisprudência Administrativa nº 04 e o Parecer Normativo SF de 03/2016 não detêm competência para impor exigências que não estão previstas no ordenamento jurídico que lhe deu origem, sob pena de afronta ao princípio da legalidade, resguardado pelo artigo 150, inciso I da Constituição, contrariando especificamente os artigos 97, incisos I, II e IV e 99 do Código Tributário Nacional. Isso sem prejuízo da inegável afronta ao artigo 146, III, “a” da Constituição Federal.

Referidos atos normativos esvaziavam o próprio Decreto-Lei nº 68/406, na medida em que vedam que as sociedades limitadas e empresas individuais usufruam do regime especial. Uma vez mais intenta-se, por vias transversas, a extinção do regime especial. De mais a mais, tais atos não poderiam tratar de matéria reservada a lei complementar de forma diversa àquela prevista no citado Decreto-Lei, porquanto recepcionado pela Constituição como legislação complementar, sob pena de afronta ao artigo 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal.<sup>9</sup>

Quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 940.769/RS,<sup>10</sup> com Repercussão Geral (Tema 918), no âmbito do Supremo Tribunal Federal, discutiu-se a constitucionalidade de lei municipal poder alterar ou criar barreiras em relação à lei federal, no caso específico o Decreto-Lei nº 406/68, que confere os requisitos para o gozo do regime especial. Concluiu-se naquele tema que não cabe à legislação local criar embaraços que visem restringir as disposições da lei federal, logicamente, muito menos súmulas ou pareceres normativos

8 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 (...).

9 Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

10 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.

poderiam criar interpretações restritivas e fundamentar cobranças. Lembra-mos que a tese fixada no referido julgamento foi assim ementada:

*“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.”*

Mas se para as sociedades de advogados a questão foi resolvida, até porque o registro da sociedade é feito perante à Ordem dos Advogados do Brasil, para as demais sociedades uniprofissionais permanece a insegurança jurídica na adoção do regime especial de tributação. Importa lembrar a relevância de tal regime já que preserva, sem maior oneração, a associação de profissionais que pessoalmente desenvolvem atividade controlada e que demanda específica habilitação, como médicos, dentistas, contadores e engenheiros. Não há dúvida que essas profissões demandam exercício e a responsabilidade pessoal dos profissionais. A sociedade significa simplesmente uma forma de associação, para melhoria de custos e desempenho da atividade, desenvolvida sempre de modo personalíssima.

A denominação das sociedades uniprofissionais como “Sociedade Simples Limitada” não afasta e nem pode afastar a responsabilidade pessoal dos sócios em relação aos serviços prestados. Isso porque a responsabilidade pessoal dos sócios decorre de expressa previsão legal, nos termos do artigo 927, parágrafo único<sup>11</sup> do Código Civil, bem como do artigo 14 do Código de Defesa do Consumidor.<sup>12</sup>

E a utilização dessa nova forma de organização ocorreu massivamente com a promulgação da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil atual), quando as sociedades

<sup>11</sup> Art. 927. *Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo. Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.*

<sup>12</sup> Art. 14. *O fornecedor de serviços responde, independentemente da existência de culpa, pela reparação dos danos causados aos consumidores por defeitos relativos à prestação dos serviços, bem como por informações insuficientes ou inadequadas sobre sua fruição e riscos.*

§ 1º *O serviço é defeituoso quando não fornece a segurança que o consumidor dele pode esperar, levando-se em consideração as circunstâncias relevantes, entre as quais:*

*I – o modo de seu fornecimento;*

*II – o resultado e os riscos que razoavelmente dele se esperam;*

*III – a época em que foi fornecido.*

§ 2º *O serviço não é considerado defeituoso pela adoção de novas técnicas.*

§ 3º *O fornecedor de serviços só não será responsabilizado quando provar:*

*I – que, tendo prestado o serviço, o defeito inexiste;*

*II – a culpa exclusiva do consumidor ou de terceiro.*

§ 4º *A responsabilidade pessoal dos profissionais liberais será apurada mediante a verificação de culpa.*

uniprofissionais, anteriormente conhecidas como “sociedades civis”, pensando apenas em adequar-se ao regimento da novel legislação, transformaram-se em “sociedade simples limitada”, cujo regramento legal se dá pelos artigos 997 ao 1.000, artigo 983, segunda parte e artigos 1.052 a 1.087, todos do Código Civil.

De se destacar que as sociedades simples limitadas não configuram sociedades empresárias, já que os seus sócios permanecem respondendo pessoalmente por seus serviços prestados. Em outras palavras, a limitação da responsabilidade do sócio por eventuais dívidas contraídas pela sociedade não se confunde com a responsabilidade pessoal do sócio em razão do exercício de sua atividade profissional. Nesse sentido, é 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.”

A razão finalística do regime especial é garantir a tributação diferenciada de todos os profissionais liberais que, individualmente ou em forma de sociedade, prestam, por força de lei, seus serviços de forma personalíssima e assim por ela respondendo. A opção ou a necessidade da prestação do serviço por meio de sociedades justifica-se apenas pela necessidade de seus sócios conjugarem esforços para melhor atingirem os fins visados, que, individualmente, não lhes seria possível de forma tão eficiente.

No caso das sociedades simples são sempre os próprios profissionais que prestam e assumem a responsabilidade pelos serviços. De modo totalmente diverso, nas sociedades do tipo “empresarial”, é de pequena importância a pessoa dos sócios, os quais pouca ou nenhuma responsabilidade pessoal assumem perante terceiros.

Nesse ponto, observa-se que o artigo 966 do Código Civil define empresário como quem “exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”. Já as atividades prestadas por sociedade uniprofissional encontram-se justamente na exceção à regra, conforme disposto no parágrafo único do mesmo artigo, *verbis*, “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”, por essa razão não se pode confundir a sociedade simples limitada com as sociedades empresariais.

Tanto é assim que o Superior Tribunal de Justiça se manifestou, em sede de Embargos de Divergência, julgado em 24 de março de 2021,<sup>13</sup> aduzindo claramente que o fato de a sociedade se organizar sob o formato de limitada não possui o condão de ocasionar a perda da sua condição de sociedade de profissionais, dada a natureza e forma de prestação dos serviços. Confira-se:

*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*

<sup>13</sup> 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.

*preveem expressamente os artigos 982 e 983 do Código Civil.*

5. *Embargos de Divergência providos.* (Destacou-se)

Conjugando os dispositivos do Decreto-Lei n° 406/68 e a citada decisão têm-se que as sociedades passíveis de uso do regime especial são aquelas formadas 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 de caráter intelectual por meio do trabalho pessoal dos seus sócios, desde que não haja finalidade empresarial, o que se evidenciaria na hipótese de haver organização dos fatores de produção.

### **3. Da impossibilidade de retroação dos efeitos do desenquadramento**

Sob o argumento de que as sociedades simples limitadas *não se enquadram no regime especial de tributação do ISSQN, as municipalidades têm promovido o seu desenquadramento* para o fim de exigir o imposto na forma ordinária e retroativamente. Tal entendimento consubstancia verdadeira alteração de critério jurídico, de modo que a conduta até então adotada deve ser resguardada pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Isso porque, via de regra, a fruição do regime especial demanda a apresentação de documentos à autoridade concessora do citado regime para avaliação do atendimento ou não dos critérios legais. Logo, aperfeiçoado o ato pelo qual a Municipalidade enquadra uma sociedade no regime especial, após minuciosa análise dos documentos pertinentes e, portanto, da situação fática, tem-se que aquele contribuinte passa a estar acobertado pela prerrogativa inserta no artigo 146 do Código Tributário Nacional, bem como no artigo 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), de modo a impedir que a autoridade administrativa reveja o critério jurídico adotado indevidamente buscando aplicá-lo a fatos anteriores à modificação do entendimento.

A modificação do critério jurídico a que faz alusão o artigo 146 do Código Tributário implica, assim, alterar a *valoração* jurídica do fato, o que deve ser rechaçado quanto retroativo, prestigiando-se a segurança jurídica. Não por outra razão, sobre a impossibilidade de atribuição de eficácia retroativa em casos de revisão do critério jurídico empregado pela Administração Tributária,

já se manifestou o Tribunal de Justiça de São Paulo,<sup>14</sup> especificamente na hipótese de desenquadramento de sociedade do regime especial:

*APELAÇÃO – Ação anulatória – Sociedade médica, constituída por cotas de responsabilidade limitada ao capital social – Recolhimento do imposto sob o regime de alíquota fixa, nos moldes do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/68 – Desenquadramento do regime especial – Possibilidade – Caráter empresarial não afastado – **Irretroatividade do desenquadramento – Erro de direito que não permite alcançar fatos pretéritos – Inteligência dos arts. 146 e 149 do CTN – Mudança de critério de enquadramento que tem por base alteração do entendimento jurídico aplicado pelo Município – Precedentes do C. STJ e desta E. Câmara – Devida a anulação dos autos de infração que tenham por objeto fatos geradores anteriores ao desenquadramento** – Sentença mantida – Recurso do Município desprovido. (Destacou-se)*

Também, em reforço ao princípio da confiança do administrado nos atos da própria Administração Pública foram recentemente introduzidos no ordenamento jurídico brasileiro os artigos 23 e 24<sup>15</sup> na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. O Decreto-Lei nº 4.657/42 corrobora o entendimento de que alterações na orientação e na prática reiterada da Administração não podem ser aplicadas retroativamente na medida em que passou a prever de forma expressa que a nova orientação só tem efeitos prospectivos, não se lhe permitindo a declaração de invalidade das situações plenamente constituídas. Outras palavras, o ato público de enquadramento da sociedade no regime especial, notadamente com a denominação de sociedade simples limitada reforçou ao

14 TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1053987-08.2019.8.26.0053; Relator (a): Roberto Martins de Souza; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro Central – Fazenda Pública/Acidentes – 5ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 30/03/2021; Data de Registro: 30/03/2021.

15 “Art. 23. A **decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição** quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)”.

“Art. 24. A **revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.** (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018).”.

Parágrafo único. **Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.** (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)”.

contribuinte a orientação geral, de que este observava a legislação de regência, sob o ponto de vista da própria municipalidade, não devendo o mesmo arcar com quaisquer penalidades ou encargos, assim como sequer com a cobrança do principal de forma retroativa.

Assim, entendemos pela ilegalidade e inconstitucionalidade do desenquadramento das sociedades uniprofissionais em razão da utilização da denominação de “sociedade simples limitada”, bastando para enquadramento no referido regime, que se trate de sociedade formada por profissionais todos habilitados na mesma profissão e com o intuito do desenvolvimento da mesma natureza de atividade enumeradas no artigo 9º, parágrafo 3º do Decreto-Lei nº 406/68, as quais demandam prestação de cunho personalíssimo, mediante responsabilidade pessoal pelos atos praticados. Ainda que tal desenquadramento fosse possível, o mesmo não poderia ser feito de forma retroativa se efetuado sob fundamento suportado em dados e fatos não alterados já apresentados perante a própria municipalidade, que autorizou ou permaneceu autorizando o seu enquadramento no referido regime.