



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

**Registro: 2019.0000762636**

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1051759-94.2018.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO PAULO, é apelado V. FIALDINI ADVOGADOS.

**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 aos recursos. 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), BEATRIZ BRAGA E CARLOS VIOLANTE.

São Paulo, 17 de setembro de 2019.

**ROBERTO MARTINS DE SOUZA**

**Relator**

Assinatura Eletrônica

**Apelação/Reexame Necessário n. 1051759-94.2018.8.26.0053 - Digital**

**Recorrente: Juízo *ex officio***

**Apelante: Município de São Paulo**

**Apelada: V. Fialdini Advogados**

**Comarca: São Paulo - 7ª Vara da Fazenda Pública**

**Voto nº 30.699**

Apelação – Mandado de segurança – ISS – Autora que entregou a Declaração Eletrônica de Sociedade Uniprofissional (“D-SUP”) a destempo – Desenquadramento automático – Impossibilidade – Regime de tributação previsto do art. 9º, §§1º e 3º, do DL 406/68 que não se trata de isenção, mas de uma segunda base de cálculo do ISS – Inteligência do decidido no RE 236.604/PR – Sendo assim, não se trata de mera opção do contribuinte, mas de critério quantitativo da regra-matriz de incidência, de observância obrigatória pelo Município – O desenquadramento automático do contribuinte que não entrega a D-SUP no prazo legal subverte a lógica desse regime de tributação, violando a ampla defesa e o contraditório – Desatualização cadastral que, à semelhança de outros casos, pode significar apenas a aplicação de multa, mas não a presunção de ocorrência de fato gerador que conduza a base de cálculo diversa - Precedentes desta C. Câmara – Tributo que, por definição, não é sanção de ato ilícito – Art. 3º do CTN - Sentença mantida em reexame necessário – Recurso voluntário desprovido.

Trata-se de reexame necessário e apelação interposta pelo **Município de São Paulo** contra a r. sentença de págs. 628/634, alterada pela decisão que acolheu os embargos de declaração da impetrante (opostos às págs. 636/657) em págs. 671/672, que concedeu a ordem no mandado de segurança impetrado por **V. Fialdini Advogados**, considerando que a sociedade faz jus ao regime de tributação previsto no art. 9º, §§1º e 3º, do DL 406/68, e que a exclusão do referido regime deveria ter sido precedida de notificação, com atenção aos princípios da ampla defesa e contraditório.

Alega o Município (págs. 676/686), preliminarmente, que a decisão é extra petita, pois não poderia ter adentrado na questão de a sociedade fazer ou não jus ao regime especial de tributação, já que isso não constava na inicial. Afirma que há decadência, pois apesar de não existir

exatamente uma decisão administrativa, o marco temporal para a impetração seria a data em que foi desenquadrada do regime especial. Argumenta que o desenquadramento foi lícito, ante o descumprimento de obrigação acessória consistente na entrega da Declaração Eletrônica de Sociedades Uniprofissionais (“D-SUP”).

As contrarrazões vieram (págs. 690/704).

Tempestivo e em condições de julgamento, recebo o recurso interposto.

**É relatório.**

O reclamo não merece guarida.

Trata-se de mandado de segurança impetrado por **V. Fialdini Advogados** em face do **Secretário Municipal da Fazenda do Município de São Paulo**, visando à anulação do ato administrativo que a desenquadrado do regime especial de recolhimento do ISS em razão da não entrega da Declaração de Sociedade Uniprofissional (“D-SUP”), conforme págs. 64/65.

As preliminares se confundem com o mérito, e serão com ele analisadas.

Dispõe o art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL 406/68:

*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 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.*

O Supremo Tribunal Federal, ao consignar que esse dispositivo foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, deixou claro que se trata

de base de cálculo distinta do ISS, e não isenção:

*EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. ADVOCACIA. D.L. 406/68, art. 9º, §§ 1º e 3º. C.F., art. 151, III, art. 150, II, art. 145, § 1º. I. - O art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL. 406/68, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram recebidos pela CF/88: CF/88, art. 146, III, a. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, § 1º, CF/88. II. - R.E. não conhecido. [...] (STF, Pleno, Recurso Extraordinário nº 236.604-7/PR, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 26/05/1999)*

Do corpo do acórdão se extrai:

*Abrindo o debate, deixo expresso o meu entendimento no sentido de que as disposições inscritas nos §§ 1º e 3º do DL 406/68 não configuram isenção. O art. 9º e seus §§ dispõem a respeito da base de cálculo do ISS, certo que, na forma do estabelecido na Constituição Federal, art. 146, III, a, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. –grifei-*

Essa distinção faz toda a diferença no caso dos autos. Em se tratando da base de cálculo, critério quantitativo da regra-matriz de incidência, sua observância é obrigatória. Ou seja, uma vez verificada a ocorrência do fato gerador, utiliza-se a base de cálculo correspondente; no caso, se a sociedade cumpre os requisitos do art. 9º, §§1º e 3º, do DL nº 406/68, a base de cálculo do imposto será a prevista nesse artigo, **independentemente de qualquer “opção” do contribuinte.**

Com isso em mente, assim consta na Lei Municipal nº 13.701/2003:

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

*II - quando os serviços descritos nos subitens 4.01, 4.02, 4.06, 4.08, 4.11, 4.12, 4.13, 4.14, 4.16, 5.01, 7.01 (exceto paisagismo), 17.13, 17.15, 17.18 da lista do caput do art. 1º, bem como aqueles próprios de economistas, forem prestados por sociedade constituída na forma do parágrafo 1º deste artigo, estabelecendo-se*

*como receita bruta mensal o valor de R\$ 800,00 (oitocentos reais) multiplicado pelo número de profissionais habilitados.*

[...]

§ 10. As pessoas jurídicas que deixarem de apresentar qualquer declaração obrigatória relacionada ao regime previsto neste artigo ter-se-ão por não optantes pelo regime especial de recolhimento de que trata este artigo, sendo desenquadradas desse regime, na forma, condições e prazos estabelecidos em regulamento. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 16.240 DE 22/07/2015). –grifei-

Ocorre que a base de cálculo é de observância obrigatória pela municipalidade. O cadastro pode ter a função de auxiliar a atividade fiscalizatória do Município, mas não de restringir direito do contribuinte.

Sendo assim, da mesma forma que a desatualização do cadastro municipal não permite a cobrança de ISS caso não ocorra o fato gerador do tributo, ou a cobrança de IPTU de contribuinte que não consta como proprietário no Cartório de Registro de Imóveis, **o atraso na prestação de informações quanto a sociedades uniprofissionais não permite desconsiderar a realidade e aplicar base de cálculo à revelia de verificação do cumprimento ou não dos requisitos legais.**

Nessa toada, ao ter o contribuinte como “não optante”, o Fisco se exime de instaurar processo administrativo para o desenquadramento, **deixando de notificar os interessados, o que configura violação ao direito à ampla defesa e ao contraditório na esfera administrativa.**

Isso se verifica da Instrução Normativa SF/SUREM nº 13/2015, que não prevê a notificação do interessado:

*Art. 4º Uma vez entregue a D-SUP, o sistema fará a verificação da regularidade do enquadramento do declarante no regime especial previsto no artigo 15 da Lei nº 13.701, de 2003 e, se for o caso, promoverá automaticamente as devidas alterações cadastrais.*

*Parágrafo único. Na hipótese de desenquadramento pelo sistema, o declarante deverá preencher as informações requisitadas para a apuração do ISS devido, desde a data do desenquadramento até a data da declaração, respeitado o período decadencial.*

*Art. 6º A não entrega da D-SUP nos prazos previstos no artigo anterior implicará o desenquadramento do contribuinte do regime especial previsto no artigo 15 da Lei nº 13.701, de 2003, a partir de 1º de janeiro do exercício subsequente àquele em que a declaração deveria ter sido entregue. [...]*

*§ 2º O contribuinte poderá recorrer do desenquadramento de que trata o caput deste artigo, no prazo de 30 (trinta) dias, mediante o protocolo de processo administrativo na Praça de Atendimento da Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico.*

Nota-se que há apenas menção que o “sistema” efetuará o desenquadramento, e o prazo recursal não indica nem o termo inicial, que deveria ser a data da notificação, inexistente.

Nesse mesmo sentido, **não há como se considerar a data do desenquadramento como termo inicial do prazo decadencial do mandado de segurança**, como pretenda a municipalidade, já que a pretensão só surge quando da ciência do ato impugnado, conforme prevê a Lei federal nº 12.016/2009:

*Art. 23. O direito de requerer mandado de segurança extingui-se-á decorridos 120 (cento e vinte) dias, contados da ciência, pelo interessado, do ato impugnado.*

Além disso, também deve ser rejeitada a alegação de que a sentença seria "*extra petita*", tanto pelo fato de a sociedade ter mencionado que faz jus ao regime especial na inicial (pág. 8), quanto pela afronta ao contraditório ter sido expressamente utilizada como fundamento da r. sentença dos embargos de declaração (pág. 672).

Cabe ressaltar, ainda, que o pedido deve ser interpretado conforme o conjunto da postulação, conforme preleciona o CPC:

*Art. 322. O pedido deve ser certo.*

*§ 2º A interpretação do pedido considerará o conjunto da postulação e observará o princípio da boa-fé.*

Sendo assim, resta claro que a autora pretende o reenquadramento porque faz jus aos requisitos legais, o que é facilmente extraído do conjunto da exordial.

No mais, saliente-se o atraso para apresentação da declaração acaba punindo o contribuinte com a impossibilidade de utilizar regime de observância obrigatória, **conquanto tal demora só poderia ser punível com multa, caso prevista em lei.**

No presente caso, o prejuízo é evidente, já que se trata de sociedade de advogados, cujo caráter não-mercantil é previsto em lei (art. 16 do Estatuto da OAB), e que fazem automaticamente jus ao regime diferenciado de recolhimento, conforme jurisprudência consolidada do STJ:

***TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL DE ADVOGADOS. ISS. RECOLHIMENTO COM BASE EM VALOR FIXO ANUAL. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO PREVISTO NO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI 406/68. 1. A jurisprudência do STJ firmou o entendimento de que as sociedades de advogados, que não possuem natureza mercantil e são uniprofissionais, gozam do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968, não recolhendo o ISS com base no seu faturamento bruto, mas sim no valor fixo anual calculado de acordo com o número de profissionais que as integram. 2. Recurso Especial não provido. (STJ, Recurso Especial nº 1.740.420/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 12/06/2018)***

***PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO – ISS – SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL (ADVOGADOS) – ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI 406/68 – PROVA DA NÃO-REPERCUSSÃO – ART. 166 DO CTN: INAPLICABILIDADE – VIOLAÇÃO DOS ARTS. 458 E 535 DO CPC: INEXISTÊNCIA. 1. Inexiste ofensa aos arts. 458 e 535 do CPC quando o Tribunal deixa de se manifestar sobre questão que restou prejudicada em razão da tese adotada no julgamento. 2. A jurisprudência desta Corte firmou posição no sentido de que a sociedade uniprofissional de advogados de natureza civil, qualquer que seja o conteúdo de seu contrato social, goza do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei n. 406/68 não recolhendo o ISS com base no seu faturamento bruto, mas sim no valor fixo anual calculado de acordo com o número de profissionais que a integra, de maneira que não ocorre o repasse do encargo a***



*terceiros a exigir o cumprimento do disposto no artigo 166 do Código Tributário Nacional nas ações de repetição de indébito da exação em comento (EREsp 724.684/RJ, dentre outros). 3. Recurso especial não provido. (STJ, Recurso Especial nº 897.813/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJe 24/11/2008).-grifei-*

A impropriedade do desenquadramento, quando feito unicamente pelo atraso na entrega da referida declaração, vem sendo reiteradamente julgada por esta C. Câmara:

*Mandado de segurança. ISS. Sociedade de advogados. Desenquadramento da impetrante do regime tributário diferenciado conferido às sociedades uniprofissionais. Pretensão ao reenquadramento. Ausência de entrega da documentação necessária à comprovação do preenchimento dos requisitos para a tributação diferenciada (D-SUP). Descumprimento de obrigação acessória que não possui o condão de alterar a condição de sociedade uniprofissional da impetrante. Art. 16, da Lei 8.906/94, que não admite registro de sociedades de advogado que apresentem forma ou características de sociedade empresária. Reenquadramento devido. Sentença denegatória da segurança. Recurso provido. (TJSP, Apelação nº 1036238-46.2017.8.26.0053, 18ª Câmara de Direito Público, Rel. Carlos Violante, DJe. 11/06/2019). -grifei-*

*Mandado de Segurança. – Sociedade de Advogados – Pretensão da impetrante em recolher o ISS sobre o valor fixo anual, no período em que esteve desenquadrada do Regime Especial das Sociedades Uniprofissionais - – Cabimento - Suficiência de provas documentais acerca da condição da interessada de sociedade beneficiária do pretendido tratamento privilegiado – Q simples atraso da impetrante em fornecer ao Fisco as declarações eletrônicas não tem o condão de lhe alterar a condição de sociedade uniprofissional, pois trata-se de obrigação acessória para cujo descumprimento a lei pode prever algum tipo de penalidade pecuniária - Precedentes jurisprudenciais - Sentença parcialmente reformada - Recursos voluntário (da Municipalidade) e ex officio desprovidos, e recurso da impetrante provido. (TJSP, Apelação nº 1049504-66.2018.8.26.0053, 15ª Câmara de Direito Público, Rel. Wanderley José Federighi, j. 23/05/2019). -grifei-*

*Mandado de Segurança - ISS – Sociedade de profissionais formada por advogados - ISS cobrado sobre o faturamento - Sociedades de advogados que, por lei, não podem ter natureza mercantil, tendo sido aceito pela jurisprudência que elas recolham o ISS com base no art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68 - Manutenção do regime privilegiado estatuído pelo aludido dispositivo legal Capacidade contributiva sem consideração, na espécie Lançamentos conforme a Lei e a Constituição Federal – Sentença mantida – Recursos Improvidos. (TJSP, Apelação nº 1003623-32.2019.8.26.0053, 18ª Câmara de Direito Público, Rel. Burza Neto, j. 01/08/2019). -grifei-*

*Apelação. Mandado de Segurança. ISS. Desenquadramento de regime tributário especial. Segurança denegada. Pretensão à reforma. Acolhimento. Ausência de notificação da decisão de desenquadramento. Nulidade. Descumprimento de*



*obrigação acessória que, por si só, não afasta o direito ao recolhimento diferenciado garantido às sociedades uniprofissionais, como é o caso das sociedades de advogados. Artigo 16 e 17 da lei 8.906/94 c.c artigo 9º, §§1º e 3º, do Decreto-lei, nº 406/68. Sentença reformada. Ordem concedida. Recurso provido. (Apelação nº 1022305-69.2018.8.26.0053, 18ª Câmara de Direito Público, Rel. Ricardo Chimenti, j. 16/08/2019).*

Da mesma forma tem sido a jurisprudência das demais Câmaras Especializadas em Tributos Municipais:

*APELAÇÃO – Ação Anulatória cumulada com declaratória – Sociedade Uniprofissional de Advogados – Descumprimento de obrigação acessória relativa à entrega de declaração – D-SUP – Exclusão do regime especial de recolhimento – Nulidade- Ocorrência – Ausência de intimação da decisão de desenquadramento, nos termos da legislação municipal de regência - Reenquadramento devido – Sentença modifica – RECURSO PROVIDO. (TJSP, Apelação nº 1017875-74.2018.8.26.0053, 14ª Câmara de Direito Público, Rel.ª Mônica Serrano, j. 15/08/2019).*

*APELAÇÃO CÍVEL – Mandado de Segurança – Município de São Paulo – ISS do período compreendido entre setembro de 2017 a agosto de 2018 – Sociedade de advogados – Desenquadramento da impetrante do regime tributário diferenciado das sociedades uniprofissionais – Ausência de envio da declaração eletrônica de sociedade uniprofissional (DSUP) – Descumprimento de obrigação acessória que não possui o condão de alterar a condição de sociedade uniprofissional – Pretensão de recolhimento do ISS de forma fixa – Possibilidade – Sociedade de advogados que, por determinação legal, não possui forma ou característica mercantil – Tributação por alíquota fixa relativa a cada profissional – Aplicação do artigo 9º, §§ 1.º e 3.º, do Decreto lei nº 406/68, recepcionado pela Constituição Federal e não revogado pela Lei Complementar 116/2003 – Precedentes do STJ e do TJSP - Sentença mantida – Recursos oficial e voluntário da municipalidade não providos. (TJSP, Apelação nº 1045307-68.2018.8.26.0053, 15ª Câmara de Direito Público, Rel. Raul de Felice, j. 29/08/2019). -grifei-*

Saliente-se que não se desconhece que o contribuinte deixou de cumprir obrigação acessória que lhe competia, nem se pretende diminuir a

importância da declaração para a atividade fiscalizatória. Contudo, a consequência de tal descumprimento não pode ser a incidência de tributo de forma contrária à lei, tanto pelo princípio da estrita legalidade que rege o Direito Tributário, quanto pelo fato de o tributo, **por definição**, não ser sanção por ato ilícito:

*CTN / Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

Sendo assim, o caso é de ratificação da r. sentença. Descabida, no entanto, a condenação em verba honorária, ante o previsto no art. 25 da Lei nº 12.016/2009.

Ante o exposto, **nega-se provimento aos recursos oficial e voluntário.**

**Roberto Martins de Souza**  
**Relator**