



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

**Registro: 2022.0000896153**

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1070548-10.2019.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, é apelado STURZENEGGER E CAVALCANTE ADVOGADOS ASSOCIADOS.

**ACORDAM**, em sessão permanente e virtual da 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Negaram provimento ao recurso. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores BEATRIZ BRAGA (Presidente) E HENRIQUE HARRIS JÚNIOR.

São Paulo, 31 de outubro de 2022.

**FERNANDO FIGUEIREDO BARTOLETTI**

**Relator**

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

**VOTO Nº 1428**

**Apelação Cível Nº 1070548-10.2019.8.26.0053**

**Comarca:** São Paulo

**Recorrente:** Município de São Paulo (réu)

**Recorrido:** Sturzenegger e Cavalcante Advogados Associados (autor)

Ementa: Apelação – Ação declaratória com pedido de obrigação de fazer c.c repetição de indébito – ISSQN – Município de São Paulo – Escritório de advocacia – Regime especial de tributação da sociedade uniprofissional – Declaração de Sociedade Uniprofissional (D-SUP) – Sentença que julgou procedente o pleito do autor – Insurgência da Municipalidade – Não cabimento – Descumprimento de obrigação acessória que não tem o condão de afastar o direito ao recolhimento diferenciado garantido às sociedades uniprofissionais – Precedente – Autor que faz jus à repetição de indébito – Laudo pericial demonstrando que o requerente suportou integralmente os encargos financeiros do ISSQN durante o período do desenquadramento – Requisitos do art. 166 do CTN preenchidos – Sentença mantida – Recurso não provido.

Trata-se de recurso de apelação interposto pelo **Município de São Paulo** contra a r. sentença de fls. 3525/3533, complementada às fls. 3590/3591, proferida nos autos da ação declaratória com pedido de obrigação de fazer c.c repetição de indébito ajuizada por **Sturzenegger e Cavalcante Advogados Associados**.

A r. sentença atacada julgou procedente o pleito do autor para *“declarar nulo o ato que desenquadrou a autora do regime especial de sociedades uniprofissionais e determinar o reenquadramento da autora no regime especial de recolhimento do ISS, com efeitos retroativos à data de seu desenquadramento, determinando-se, ainda, a restituição à autora do valor pago a título do ISS pelo regime de faturamento (e não pelo regime especial), conforme apurado no laudo pericial, devidamente corrigido de acordo com o julgamento do TEMA 810 pelo E.*



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

*STF, ou seja, pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo Especial (IPCA-E) desde a data dos pagamentos indevidos, e acrescido de juros de mora (nos termos da Lei Federal nº 11.960/09, não declarada inconstitucional neste ponto) a partir do trânsito em julgado”*

Foram opostos embargos de declaração contra a r. sentença (fls. 3547/3549) que, após manifestação da ré (fls. 3558/3560), restaram acolhidos para condenar o réu ao pagamento de honorários advocatícios que *“deverão ser calculados sobre o valor do proveito econômico obtido e com base nos percentuais mínimos constantes no artigo 85, § 3º c/c § 5º do CPC”*. (fls. 3591).

Inconformado, apela o Município de São Paulo sustentando, em resumo, que o enquadramento no regime especial de tributação é uma escolha do contribuinte e que a ausência da entrega implica no entendimento, pelo Fisco, de que optou pelo regime geral. Aponta que o §10º do art. 15, da LM nº 13.701/03, com redação dada pela Lei nº 16.240/2015, estabelece a hipótese de desenquadramento ora combatido, ressaltando também o disposto no art. 19, § 10, do DM nº 53.151/2012, com redação dada pelo Decreto nº 56.378/2015. Alega que autora não entregou a Declaração de Sociedade Uniprofissional (D-SUP) relativa ao ano de 2017. Defende a inaplicabilidade da tese definida no RE nº 940.769, pois naquele julgado a inconstitucionalidade está vinculada ao estabelecimento de impeditivos à submissão ao regime especial SUP, quando no caso da legislação municipal há apenas regras para implementação. Requer o afastamento da alegação de cerceamento de defesa ante a possibilidade de o autor, após ciência do ocorrido, interpor recurso administrativo. Em caso de manutenção da r. sentença, entende *que “deve o pedido de restituição ser julgado improcedente, ante a ausência de atendimento de quaisquer dos requisitos do artigo 166 do CTN”*, embasando-se no parecer de seu assistente técnico. Pugna pela procedência do recurso com o julgamento de improcedência da ação, requerendo, subsidiariamente, a redução dos honorários arbitrados (fls. 3594/3617).

Apelo tempestivo e dispensado de preparo; contrarrazões às fls.3622/3639.



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

**É o relatório.**

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso de apelação interposto pelo Município de São Paulo..

O apelo, todavia, não merece provimento.

Cinge-se a controvérsia sobre a ilegalidade do desenquadramento do autor, escritório de advocacia, do regime tributário diferenciado próprio das Sociedades Uniprofissionais para o recolhimento do ISSQN e a possibilidade de restituição dos valores recolhidos pelo autor sobre o faturamento à alíquota de 5% (cinco por cento), no período do seu desenquadramento.

A Municipalidade afirma que o desenquadramento ocorreu em razão da não apresentação de Declaração de Sociedade Uniprofissional referente ao ano de 2017, hipótese de exclusão abarcada pelo §10º, do art. 15, da LM nº 13.701/03.

Em que pesem os argumentos suscitados pelo réu, a manutenção da r. sentença é medida que se impõe.

O artigo 9º, §1º e § 3º, do Decreto-lei nº 406/68, que estabelece normas gerais ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, dispõe que:

*"Art. 9º. (...)*

*§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho".*

*(...)*

*§3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste*



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

*serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável”.*

Por seu turno, o artigo 15, da LM 13.701/2003, quanto ao direito ao regime especial de recolhimento do ISSQN, determina que:

*“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 artigo 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.*

*§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”.*

Assim, para se enquadrar ao regime especial de tributação, o contribuinte deve: a uma, desempenhar as atividades estritamente apontadas nas normas; e a duas, no caso de sociedade, prestar tais atividades de forma pessoal pelos profissionais que a compõem, com responsabilidade pessoal destes e a habilitação de todos eles para o exercício da mesma atividade.

No presente caso, o desenquadramento do apelado do regime especial concedida às Sociedades Uniprofissionais se deu unicamente em razão da ausência



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

de entrega da Declaração de Sociedade Uniprofissional (D-SUP), ocorrendo a exclusão daquele regime em 31/12/2017, e aplicando-se a partir de 01/01/2018 o regime geral de tributação.

As sociedades de advogados são regidas pela LF nº 8.906/1994 (Estatuto da Advocacia e OAB), possuindo natureza jurídica não empresarial, conforme dispõe o artigo 16 da referida lei, e sendo necessariamente uniprofissionais, bem como se encontra legalmente prevista a responsabilidade pessoal e ilimitada dos advogados no exercício de sua profissão.

O apelado demonstrou por meio de contrato social (fls.360/388), ficha de dados cadastrais (fls.390/391), notas fiscais (fls.493/500) a natureza jurídica de sociedade de advogados, atraindo assim o entendimento consolidado pelo E. STJ de que tais sociedades fazem jus ao regime diferenciado de tributação. Nesse sentido:

*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. REQUISITOS PARA O BENEFÍCIO LEGAL VERIFICADOS NA CORTE DE ORIGEM E. SÚMULA 7/STJ. 1. A jurisprudência do STJ firmou o entendimento de que as sociedades de advogados, que não possuem natureza mercantil e são necessariamente 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. (STJ, Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 612.576/ES, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 10/03/2015, DJe. 08/04/2015)*

O desenquadramento do regime especial decorrente apenas da ausência de apresentação da D-SUP é matéria recorrente nestas C. Câmaras especializadas, encontrando-se pacificado o entendimento de que o descumprimento



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

da obrigação acessória não afasta o recolhimento diferenciado aplicado às sociedades uniprofissionais. Nesse sentido:

*Mandado de Segurança – ISS – Exclusão do contribuinte do Regime Especial de Tributação das sociedades uniprofissionais não empresariais, por descumprimento de obrigação acessória - Sociedades de prestação de serviços de consultoria e assessoria nas áreas de economia e finanças – Pretensão ao reenquadramento. Possibilidade – Insurgência a Municipalidade. Desacolhimento. 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. Descumprimento de obrigação acessória que, por si só, não afasta o direito ao recolhimento diferenciado garantido às sociedades uniprofissionais - Precedentes do STJ e desta Corte - Sentença reformada – Recurso voluntário e reexame necessário desprovidos. (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1014894-33.2022.8.26.0053; Relator: Burza Neto; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 27/07/2022)*

*APELAÇÃO – Mandado de segurança – ISS – Desenquadramento da condição de sociedade uniprofissional do regime diferenciado de recolhimento de ISS de que trata o art. 9º, §3º, do Decreto-Lei nº 406/68 – Descumprimento de obrigação acessória que, por si só, não afasta o direito ao recolhimento diferenciado garantido às sociedades uniprofissionais – Circunstância que não afasta o caráter pessoal dos serviços prestados pelos sócios – Não configurado o caráter empresarial – A base de cálculo do ISS deve ser restabelecida com observância da regra do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68, aplicável às sociedades civis uniprofissionais – Atividade cujo exercício se sobrepõe à organização dos fatores de produção –*



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

*Sociedade civil uniprofissional que faz jus ao regime diferenciado – Precedentes jurisprudenciais – RECURSO PROVIDO.* (TJSP; Apelação Cível 1020038-85.2022.8.26.0053; Relator: Henrique Harris Júnior; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 14ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 26/09/2022)

*APELAÇÃO CÍVEL - Mandado de segurança - ISSQN - Sociedade de médicos - Desenquadramento do regime especial de tributação em razão da não entrega de Declaração Eletrônica de Sociedade Uniprofissional (D-SUP) - Não cabimento - Descumprimento de obrigação acessória que não tem o condão de alterar a relação jurídico-tributária - Precedentes deste Tribunal - Sentença reformada - Recurso provido.* (TJSP; Apelação Cível 1002543-28.2022.8.26.0053; Relator: Eutálio Porto; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 26/09/2022)

*APELAÇÃO CÍVEL – Mandado de Segurança – ISSQN – Sociedade de médicos – Sentença que concedeu a segurança para afastar o desenquadramento da impetrante ao regime especial de recolhimento do tributo destinado às sociedades uniprofissionais – Manutenção do r. decisório – Desenquadramento motivado pela ausência da entrega da Declaração Eletrônica das Sociedades uniprofissionais (D-SUP) – Obrigação acessória que não possui o condão de alterar a condição de sociedade uniprofissional da impetrante – Direito líquido e certo configurado – Recurso não provido.* (TJSP; Apelação Cível 1013749-39.2022.8.26.0053; Relatora: Silvana Malandrino Mollo; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 21/09/2022)

Confirmada a ilegalidade do ato administrativo de desenquadramento



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

do autor do regime especial de recolhimento do ISSQN, escoreita a r. sentença ao declará-lo nulo, bem como em determinar o reenquadramento da autora no regime especial com efeitos retroativos à data de seu desenquadramento.

No tocante à repetição do indébito, arguiu o apelante, em suas razões recursais, que os encargos financeiros do ISS usualmente são repassados ao tomador do serviço, contribuinte de fato do tributo, e que eventual restituição dos valores dependem da demonstração do autor de que deixou de transferir o encargo financeiro ou, tendo transferido o encargo, possui autorização expressa de quem os suportou para pleitear a restituição, conforme artigo 166 do CTN, o que não teria ocorrido no presente feito.

Não assiste razão ao apelante também neste ponto.

Isso porque foi produzido em Juízo laudo pericial que comprova o pleito da autora e afasta a argumentação do ente municipal.

Entendeu o nobre perito que, durante o período de desenquadramento, não localizou acréscimo na formação de preço dos serviços prestados em decorrência da alteração da base de cálculo do ISSQN (fls. 2983), tampouco se verificou nos contratos firmados pelo autor cláusulas que determinassem o repasse de ISSQN sobre o preço dos serviços prestados (fls. 2984). Ainda, constatou o *expert* que “a autora recolheu aos cofres públicos municipais o valor de R\$ 6.243.636,90, inerente a ISSQN, por serviços advocatícios prestados no período em que esteve desenquadrada do Regime Especial de Sociedade Uniprofissional” (fls. 2988).

Concluiu o perito que “com base nas análises realizadas seja em contratos de prestação de serviços, seja mediante notas fiscais e escrituração em Registros Contábeis, a Autora suportou o ônus e arcou com os custos inerentes ao ISSQN ora reclamado, não repassando aos tomadores de seus serviços o aumento da carga tributária durante o período de desenquadramento do Regime Especial.” (fls.2989) e que o apelado “assumiu integralmente o custo do ISSQN e de outros tributos” (fls.3000).

Assim, o laudo técnico confirma as alegações do autor de que faz jus à restituição dos valores recolhidos a título de ISS durante o período em que houve o desenquadramento ilegal do regime especial de Sociedades Uniprofissionais, pois



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

demonstrado que suportou integralmente os encargos financeiros do imposto, atendendo aos requisitos previstos no art. 166 do CTN.

Nesse sentido jurisprudência deste E. Tribunal:

*AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO – ISS – Exercícios de 1998 a 2001 – Município de São Paulo - Ilegitimidade ativa "ad causam" - Perícia contábil - Conclusão de que, com exceção das 30 notas fiscais que aponta, a autora assumiu integralmente o valor do imposto pleiteado, cumprindo satisfatoriamente os requisitos do artigo 166 do CTN - Análise de contratos, notas fiscais, e livro de registro de notas fiscais/faturas de prestação de serviços que se mostra suficiente para embasar o laudo - Precedente do E. STJ, firmado no REsp nº 1.131.476/RS, em sede de recurso repetitivo, aplicável ao caso, em prol da autora - Sentença mantida – Apelo municipal improvido. (TJSP; Apelação Cível 0005513-82.2003.8.26.0053; Relator: Silva Russo; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 06/04/2017)*

De rigor, portanto, a manutenção da r. sentença em sua integralidade, anotando que, nesta fase, inexistente discussão quanto aos encargos incidentes sobre o indébito.

Em razão da sucumbência, responderá a Municipalidade pelas custas e despesas processuais, bem como verba honorária nos percentuais mínimos das faixas previstas no art. 85, § 3º, I e VI, do CPC, calculada sobre o proveito econômico obtido pelo autor, tal como fixado em primeiro grau (em especial fls. 3590), acrescido de mais 01 (um) ponto percentual na faixa prevista no art. 85, § 3º, I, do CPC, na forma do art. 85, § 11, do mesmo código, sendo inviável a redução dos honorários advocatícios ou o arbitramento por equidade, tendo em vista que o proveito econômico obtido não é inestimável ou irrisório e o valor dado à causa não é baixo (R\$ 67.757,47 – fls. 20), aplicando-se a tese jurídica fixada pelo C. STJ no Temas de recursos repetitivos 1.076, assim redigidas:



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

*“i) A fixação dos honorários por apreciação equitativa não é permitida quando os valores da condenação, da causa ou o proveito econômico da demanda forem elevados. É obrigatória nesses casos a observância dos percentuais previstos nos §§ 2º ou 3º do artigo 85 do CPC - a depender da presença da Fazenda Pública na lide -, os quais serão subsequentemente calculados sobre o valor: (a) da condenação; ou (b) do proveito econômico obtido; ou (c) do valor atualizado da causa.*

*ii) Apenas se admite arbitramento de honorários por equidade quando, havendo ou não condenação: (a) o proveito econômico obtido pelo vencedor for inestimável ou irrisório; ou (b) o valor da causa for muito baixo.”*

É de se esclarecer que é considerada prequestionada toda matéria infraconstitucional e constitucional, observando-se que é pacífico no Superior Tribunal de Justiça que, tratando-se de pré-questionamento, é desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais, bastando que a questão posta tenha sido decidida.

E mais, os embargos declaratórios, mesmo para fins de prequestionamento, só são admissíveis se a decisão embargada estiver eivada de algum dos vícios que ensejariam a oposição dessa espécie recursal (EDROMS-18205/SP, Ministro FELIX FISCHER, DJ-08.05.2006 p.240).

Ante o exposto, **nega-se provimento ao recurso.**

**FERNANDO FIGUEIREDO BARTOLETTI**

**Relator**