



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Registro: 2024.0000332421

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade Cível nº 0003242-64.2023.8.26.0000, da Comarca de São Paulo, em que é suscitante 15ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO e Interessado LCR CONSULTORES ASSOCIADOS S/S LTDA.

ACORDAM, em Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "INDEFERIRAM OS PEDIDOS DE SUSTENTAÇÃO ORAL POR FALTA DE PREVISÃO LEGAL E REGIMENTAL, E ACOLHERAM A ARGUIÇÃO. V.U.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores FERNANDO TORRES GARCIA (Presidente), COSTABILE E SOLIMENE, LUCIANA BRESCIANI, LUIS FERNANDO NISHI, JARBAS GOMES, MARCIA DALLA DÉA BARONE, SILVIA ROCHA, NUEVO CAMPOS, CARLOS MONNERAT, RENATO RANGEL DESINANO, MELO BUENO, BERETTA DA SILVEIRA, FRANCISCO LOUREIRO, XAVIER DE AQUINO, DAMIÃO COGAN, EVARISTO DOS SANTOS, VICO MAÑAS, ADEMIR BENEDITO, CAMPOS MELLO, VIANNA COTRIM, FÁBIO GOUVÊA, MATHEUS FONTES E RICARDO DIP.

São Paulo, 17 de abril de 2024

FIGUEIREDO GONÇALVES

RELATOR

Assinatura Eletrônica



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Voto 58.326

Incidente de Inconstitucionalidade nº 0003242-64.2023.8.26.0000

Comarca: São Paulo

Órgão Julgador: Órgão Especial

Suscitante: 15ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo

Interessados: Município de São Paulo e LCR Contadores Associados s/s Ltda.

Objeto: Artigo 13 da Lei nº 17.719/2022, do Município de São Paulo/SP.

Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade. Artigo 13 da Lei nº 17.719/2022, do Município de São Paulo. Acolhimento. Declarada a inconstitucionalidade do referido artigo.

Julgando apelação interposta em sede de Mandado de Segurança, a Colenda 15ª Câmara de Direito Público suscitou o presente incidente de inconstitucionalidade.

Infere-se dos autos que a sociedade impetrante se voltou preventivamente contra as faixas instituídas pela Lei n. 17.719, de 26 de novembro de 2021, do Município de São Paulo para o cálculo do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS prestados por sociedades uniprofissionais. Em síntese, argumentou que o regime progressivo baseado na receita bruta presumida dessas sociedades violou os princípios constitucionais que regem o poder de tributar, como o da legalidade, da capacidade contributiva e da isonomia, além de ter sido instituída por matéria reservada a lei



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

complementar. Por tais razões, pugnou pela abstenção de tributação pelo Município de São Paulo, considerando tais modificações (fls. 1-16).

A segurança foi concedida (fls. 116-120). Interposta apelação (fls. 135-160), e contrarrazoada (fls. 166-176), a Colenda 15ª Câmara de Direito Público suscitou incidente de inconstitucionalidade relativo à Lei n. 17.719, de 26 de novembro de 2021, do Município de São Paulo, e, em especial, ao seu art. 13 (fls. 189-198), sob os argumentos assim ementados (fl. 190):

“REMESSA NECESSÁRIA E APELAÇÃO CÍVEL – MANDADO DE SEGURANÇA - ISS ALÍQUOTA PROGRESSIVA – MUNICÍPIO DE SÃO PAULO – SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL – ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI MUNICIPAL 17.719/21 QUE ESTABELECE PRESUNÇÃO DE FATURAMENTO COM BASE NO NÚMERO DE PROFISSIONAIS DA SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL – INOBSERVÂNCIA DO DISPOSTO NO ART. 9º, §§1º E 3º, DO DECRETO-LEI 406/68 – CONTROVÉRSIA QUE DEVE SER SUBMETIDA AO ÓRGÃO ESPECIAL DESTA COL. CORTE – INTELIGÊNCIA DO ART. 97 DA CF E SÚMULA VINCULANTE 10 DO STF – REMESSA DOS AUTOS PARA O COLENDO ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA PARA APRECIÇÃO SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA”.

Admitido como *amicus curiae*, o Centro de



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Estudos das Sociedades de Advogados – CESA aduz que o presente incidente não deve ser conhecido, “(...) *com fulcro no disposto no parágrafo único do art. 949 do CPC e na jurisprudência do STF firmada em sede de repercussão geral (ARE 914.045/Tema 856), diante da perfeita subsunção do caso em exame ao Tema 918 da repercussão geral do STF; e (ii) caso submetida a julgamento de mérito, deve ser julgada procedente, com a consequente declaração da inconstitucionalidade in totum do art. 13 da Lei Municipal 17.719/21.*” (fls. 228-249).

A douta Procuradoria-Geral de Justiça opina pelo acolhimento do incidente, declarando-se a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei n. 17.719, de 26 de novembro de 2021, do Município de São Paulo, conquanto entenda não ser o caso de aplicação do Tema 918 à espécie (fls. 209-225).

É o relatório.

Analisando-se a matéria, verifica-se que o artigo 15 da Lei n. 13.701, de 24 de dezembro de 2003, do Município de São Paulo, que “*altera a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS*”, prescrevia o seguinte:

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



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

I – (Revogado pela Lei n. 14.865, de 29 de dezembro de 2008).

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.

§2º - Excluem-se do disposto no inciso II do “caput” deste artigo as sociedades que:

I - tenham como sócio pessoa jurídica;

II - sejam sócias de outra sociedade;

III - desenvolvam atividade diversa daquela a que estejam habilitados profissionalmente os sócios;

IV - tenham sócio que delas participe tão-somente para aportar capital ou administrar;

V - explorem mais de uma atividade de prestação de serviços.

VI - terceirizem ou repassem a terceiros os serviços relacionados à atividade da sociedade;(Incluído pela Lei nº 15.406, de 8 de julho de 2011)

VII - se caracterizem como empresárias ou cuja atividade constitua elemento de empresa;(Incluído pela Lei nº 15.406, de 8 de julho de 2011)

VIII - sejam filiais, sucursais, agências, escritório de representação ou contato, ou qualquer outro



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

estabelecimento descentralizado ou relacionado a sociedade sediada no exterior. (Incluído pela Lei nº 15.406, de 8 de julho de 2011)

§3º - Os prestadores de serviços de que tratam os incisos I e II do “caput” deste artigo ficam dispensados da emissão e escrituração de documentos fiscais.

§4º - Para os prestadores de serviços de que tratam os incisos I e II do “caput” deste artigo, o Imposto deverá ser calculado mediante a aplicação da alíquota determinada no artigo 16, sobre as importâncias estabelecidas nos incisos I e II do “caput” deste artigo.

§5º - As importâncias previstas nos incisos I e II do “caput” deste artigo serão atualizadas na forma do disposto no artigo 2º e seu parágrafo único da Lei nº 13.105, de 29 de dezembro de 2000.

§6º - Aplicam-se aos prestadores de serviços de que trata este artigo, no que couber, as demais normas da legislação municipal do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

§ 7º. Para fins do disposto no inciso VII do § 2º deste artigo, 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. (Incluído pela Lei nº 15.406, de 8 de julho de 2011)

§ 8º. Equiparam-se às sociedades empresárias, para fins do disposto no inciso VII do § 2º deste artigo, aquelas que, embora constituídas como sociedade simples, assumam caráter empresarial, em função de sua estrutura ou da forma da prestação dos serviços. (Incluído pela Lei nº 15.406, de 8 de julho de 2011)

§ 9º. 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



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

forma ou características mercantis e a realização de quaisquer atos de comércio. (Incluído pela Lei nº 15.406, de 8 de julho de 2011)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 16.240, de 22 de julho de 2015)

§ 11. O contribuinte poderá recorrer do desenquadramento de que trata o § 10 deste artigo, na forma, condições e prazos estabelecidos em regulamento. (Incluído pela Lei nº 16.240, de 22 de julho de 2015)

O artigo 13, da Lei n.º 17.719/21, ao dispor sobre a matéria, passou a estabelecer o seguinte:

Art. 13. O art. 15 da Lei nº 13.701, de 2003, passa a vigorar com a seguinte redação:

*“Art. 15. Adotar-se-á regime especial de recolhimento do Imposto 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 § 1º deste artigo, **observadas as faixas de receita bruta mensal previstas no § 12 deste artigo.***

(...)

§ 12. As faixas de receita bruta mensal são:

I - R\$ 1.995,26 (mil novecentos e noventa e cinco reais e vinte e seis centavos) multiplicados pelo número de



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

profissionais habilitados, até 5 (cinco) profissionais habilitados;

II - R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 5 (cinco), até 10 (dez) profissionais habilitados;

III - R\$ 10.000,00 (dez mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 10 (dez), até 20 (vinte) profissionais habilitados;

IV - R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 20 (vinte), até 30 (trinta) profissionais habilitados;

V - R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 30 (trinta), até 50 (cinquenta) profissionais habilitados;

VI - R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 50 (cinquenta), até 100 (cem) profissionais habilitados;

VII - R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 100 (cem).

§ 13. A apuração do imposto devido decorrerá do somatório progressivo dos produtos entre as faixas de receita bruta obtidas e a alíquota incidente sobre o serviço prestado.

De outro lado, a Constituição da República, ao dispor sobre o sistema tributário, enunciou o seguinte:



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

“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;

(...)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

Analisando-se o ora questionado texto legal, infere-se ter havido por parte do legislador paulistano a adoção de novo critério, pelo qual se optou por um escalonamento, que leva em consideração a quantidade de sócios, em prejuízo da então vigente incidência da alíquota sobre um valor fixo, multiplicado pelo número de profissionais.

Em que pesem as razões erigidas pela municipalidade, esta nova lei ressentir-se de flagrante violação aos princípios da isonomia (art. 5º da CF) e da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF), sem olvidar, ademais, o comando contido no Decreto-Lei n.º 406/68, o qual, à luz de seu artigo 9º, §§1º e 3º,



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

assevera que a base de cálculo do serviço será, quando a prestação de serviço se der de forma pessoal, calculada em relação a cada profissional habilitado. Veja-se:

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

§1º. Quando de 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 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.”

Cumpra salientar que a jurisprudência do STF se firmou no sentido da recepção do Decreto-Lei n.º 406/1968 pela ordem constitucional vigente, assim como pela prevalência do cálculo do imposto por meio de alíquotas fixas, com base na natureza do serviço, não compreendendo a importância paga a título de remuneração do próprio labor. A esse respeito, veja-se a ementa do *leading case* dessa construção pretoriana, o RE 220.323, de relatoria

Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade Cível nº 0003242-64.2023.8.26.0000 - São Paulo - VOTO Nº



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

do Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 18.05.2001:

“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.”

Trazidas tais ponderações ao presente caso, exsurge que o cálculo, na forma proposta pela nova legislação - que faz incidir a alíquota com base no número de profissionais e no faturamento das sociedades - está em total descompasso com as normas regentes da matéria, porquanto incabível lei municipal instituidora de ISS dispor de modo divergente sobre base de cálculo do tributo, por ofensa direta ao artigo 146, inciso III, “a”, da Constituição da República, bem como no recepcionado Decreto-Lei n.º 406/1968.

Neste viés, como bem registrado no acórdão da Câmara suscitante, “(...) *ao instituir a progressividade com base no*



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

faturamento da sociedade, o Município desconsidera o já mencionado art. 9º, §1º, do Decreto-Lei 406/68, tendo em vista que afasta a pessoalidade típica dos serviços prestados por tais sociedades e adota parâmetro de faturamento que só seria cabível para sociedades empresariais.” (fl. 197).

Ademais, adotado o *discrímen* visto - número de sócios – o texto legal se ressentido de violação aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, uma vez que estabelece diferenciação para a presunção de receita bruta das sociedades uniprofissionais, em sentido oposto ao mandamento constitucional e legal, o que faria sentido para o caso de sociedades empresariais.

Pede-se vênha, neste ponto, para transcrever o quanto consignado no parecer ministerial:

“Se é válida a fixação de base de cálculo em função da quantidade de profissionais habilitados que prestem serviços na sociedade – fórmula inscrita, inclusive, na norma geral do § 4º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406/1968 –, inexistente finalidade legítima na fixação de receita bruta presumida que vá de R\$ 1.995,26 (mil novecentos e noventa e cinco reais e vinte e seis centavos) a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados.

Isso porque o fato gerador do imposto em debate é a prestação de serviços constantes da lista traçada pelo legislador local, cuja base de cálculo deve quantificar a riqueza decorrente da atividade do prestador, grandeza essa que não pode distinguir profissionais



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Nota-se, assim, que a lei paulistana instituiu parâmetro de desigualdade dissociado dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva e que parte do pressuposto de que a mera quantidade de profissionais habilitados corresponderia a receita bruta superior. Como destacou o ilustre Desembargador Amaro Thomé no acórdão que suscitou o incidente, a norma ignora “a pessoalidade típica dos serviços prestados por tais sociedades e adota parâmetro de faturamento que só seria cabível para sociedades empresariais” (fl. 197).” (fls. 222-223).

De outro lado, não se olvida que o Eg. Supremo Tribunal Federal fixou recentemente a tese nº 918 de repercussão geral, que assim assentou: *“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.”*

Em que pese isso, o caso ora posto concretamente, como bem obtemperou a instância suscitante, comporta distinção, pois, pesem os argumentos da parte vistos na inicial do mandado de segurança, não há na espécie a criação de condições legais que dificultem o ingresso ou permanência das sociedades uniprofissionais ao regime especial de tributação fixa, mas sim o estabelecimento de faixas discrepantes de presunção de receita bruta para o cálculo do ISS, em violação aos artigos 144, 160, § 1º, 163, inciso II, da Constituição Estadual, e aos artigos 145, § 1º, 146,



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

inciso III, alínea “a”, e 150, inciso II, da Constituição Federal.

Assim, acolhe-se este incidente, para declarar a inconstitucionalidade do artigo 13, da Lei n.º 17.719, de 26 de novembro de 2021, do Município de São Paulo.

Des. Figueiredo Gonçalves
relator