



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2469237 - SP (2023/0315967-0)

RELATOR : **MINISTRO FRANCISCO FALCÃO**
AGRAVANTE : **MUNICÍPIO DE SÃO PAULO**
PROCURADOR : **VICTOR TEIXEIRA DE ALBUQUERQUE - SP329179**
AGRAVADO : **DELOITTE TOUCHE TOHMATSU AUDITORES INDEPENDENTES LTDA**
AGRAVADO : **DELOITTE NACIONAL AUDITORES INDEPENDENTES LTDA**
OUTRO NOME : **DELOITTE BRASIL AUDITORES INDEPENDENTES LTDA.**
AGRAVADO : **DELOITTE TOUCHE TOHMATSU CONSULTORES LTDA.**
AGRAVADO : **DELOITTE OUTSOURCING SUL SERVICOS CONTABEIS LTDA.**
AGRAVADO : **DELOITTE SERVICOS CONTABEIS E ADMINISTRATIVOS ESPECIALIZADOS LTDA**
OUTRO NOME : **DELOITTE TOUCHE OUTSOURCING SERVICOS CONTABEIS E ADMINISTRATIVOS LTDA**
ADVOGADOS : **LUIZ ROBERTO PEROBA BARBOSA - SP130824**
: **GIANCARLO CHAMMA MATARAZZO - SP163252**
: **LIVIA MARIA DIAS BARBIERI - SP331061**
INTERES. : **DELOITTE TOUCHE TOHMATSU AUDITORES INDEPENDENTES LTDA**

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. ISSQN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS N. 282 E 356/STF. REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 7/STJ. REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA CONFIANÇA E DA SEGURANÇA JURÍDICA.

I - Na origem, os contribuintes impetraram mandado de segurança, tendo como objetivo a declaração de nulidade de processos administrativos que realizaram o desenquadramento do regime especial de recolhimento do ISSQN para sociedades uniprofissionais, retroativo ao ano de 2004. Na sentença, concedeu-se a segurança para decretar a ilegalidade dos atos de desenquadramento. A apelação interposta pela municipalidade foi improvida pelo Tribunal de origem, mantida a sentença, sob fundamento de que já havia processo administrativo fiscal para desenquadramento

retroativo ao ano de 2011, no entanto, ferindo a segurança jurídica e a proteção à confiança, houve revogação dessa decisão e nova decisão administrativa para retroagir o desenquadramento ao ano de 2004.

II - Sobre a alegada violação dos arts. 337, §§ 1º, 2º e 3º, e 485 do CPC/2015, quanto à tese de coisa julgada, verifica-se que, no acórdão recorrido, não foi analisado o conteúdo dos dispositivos legais, nem foram opostos embargos de declaração para tal fim, pelo que carece o recurso do indispensável requisito do prequestionamento. Incidência dos Enunciados Sumulares n. 282 e 356 do STF.

III - Não constando do acórdão recorrido análise sobre a matéria referida no dispositivo legal indicado no recurso especial, restava ao recorrente pleitear seu exame por meio de embargos de declaração, a fim de buscar o suprimento da suposta omissão e provocar o prequestionamento, o que não ocorreu na hipótese dos autos.

IV - Ademais, é cediço que o requisito do prequestionamento é exigido por esta Corte Superior inclusive nas matérias de ordem pública. No mesmo sentido: AgInt no AREsp 1.661.808/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14/9/2020, DJe 21/9/2020; AgInt no REsp 1.800.628/PE, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 24/8/2020, DJe 15/9/2020.

V - Ainda que superado o óbice, verifica-se que a irresignação do recorrente acerca da suposta litispendência e da coisa julgada vai de encontro às convicções do julgador *a quo*, que, com lastro no conjunto probatório constante dos autos, decidiu que o mandado de segurança em julgamento impugna decisões administrativas de 2019, enquanto o processo anterior tratou de decisões administrativas distintas.

VI - Dessa forma, para rever tal posição e interpretar os dispositivos legais indicados como violados, seria necessário o reexame desses mesmos elementos fático-probatórios, o que é vedado no âmbito estreito do recurso especial. Incide na hipótese a Súmula n. 7/STJ.

VII - No mérito, quanto à alegação de ofensa aos arts. 146, 147, §2º e 149, VIII, do CTN e aos arts. 9º, §§ 1º e 3º, do DL n. 406/68, denota-se que o Tribunal *a quo*, ao decidir a controvérsia, consignou que a revisão de atos já julgados administrativamente fere a segurança jurídica, porquanto não houve ilegalidade no ato e sim divergência em relação ao contexto fático e à norma aplicável.

VIII - O entendimento do Tribunal de origem está em consonância com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no sentido da impossibilidade de alteração de lançamento por erro de direito, sob pena de ofensa aos princípios da confiança e da segurança jurídica. Precedentes: REsp n. 1.669.310/RS, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 11/9/2018, DJe de 27/9/2018; AgInt no

AREsp n. 1.894.687/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/3/2022, DJe de 28/3/2022.

IX - Agravo conhecido para conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negar-lhe provimento.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Turma, por unanimidade, conhecer do agravo para conhecer em parte do recurso especial e, nessa parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.

A Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, os Srs. Ministros Marco Aurélio Bellizze e Teodoro Silva Santos votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Afrânio Vilela.

Brasília, 11 de dezembro de 2024.

Ministro Francisco Falcão
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2469237 - SP (2023/0315967-0)

RELATOR : **MINISTRO FRANCISCO FALCÃO**
AGRAVANTE : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : VICTOR TEIXEIRA DE ALBUQUERQUE - SP329179
AGRAVADO : DELOITTE TOUCHE TOHMATSU AUDITORES
INDEPENDENTES LTDA
AGRAVADO : DELOITTE NACIONAL AUDITORES INDEPENDENTES LTDA
OUTRO NOME : DELOITTE BRASIL AUDITORES INDEPENDENTES LTDA.
AGRAVADO : DELOITTE TOUCHE TOHMATSU CONSULTORES LTDA.
AGRAVADO : DELOITTE OUTSOURCING SUL SERVICOS CONTABEIS
LTDA.
AGRAVADO : DELOITTE SERVICOS CONTABEIS E ADMINISTRATIVOS
ESPECIALIZADOS LTDA
OUTRO NOME : DELOITTE TOUCHE OUTSOURCING SERVICOS CONTABEIS
E ADMINISTRATIVOS LTDA
ADVOGADOS : LUIZ ROBERTO PEROBA BARBOSA - SP130824
GIANCARLO CHAMMA MATARAZZO - SP163252
LIVIA MARIA DIAS BARBIERI - SP331061
INTERES. : DELOITTE TOUCHE TOHMATSU AUDITORES
INDEPENDENTES LTDA

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. ISSQN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS N. 282 E 356/STF. REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 7/STJ. REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA CONFIANÇA E DA SEGURANÇA JURÍDICA.

I - Na origem, os contribuintes impetraram mandado de segurança, tendo como objetivo a declaração de nulidade de processos administrativos que realizaram o desenquadramento do regime especial de recolhimento do ISSQN para sociedades uniprofissionais, retroativo ao ano de 2004. Na sentença, concedeu-se a segurança para decretar a ilegalidade dos atos de desenquadramento. A apelação interposta pela municipalidade foi improvida pelo Tribunal de origem, mantida a sentença, sob fundamento de que já havia processo administrativo fiscal para desenquadramento

retroativo ao ano de 2011, no entanto, ferindo a segurança jurídica e a proteção à confiança, houve revogação dessa decisão e nova decisão administrativa para retroagir o desenquadramento ao ano de 2004.

II - Sobre a alegada violação dos arts. 337, §§ 1º, 2º e 3º, e 485 do CPC/2015, quanto à tese de coisa julgada, verifica-se que, no acórdão recorrido, não foi analisado o conteúdo dos dispositivos legais, nem foram opostos embargos de declaração para tal fim, pelo que carece o recurso do indispensável requisito do prequestionamento. Incidência dos Enunciados Sumulares n. 282 e 356 do STF.

III - Não constando do acórdão recorrido análise sobre a matéria referida no dispositivo legal indicado no recurso especial, restava ao recorrente pleitear seu exame por meio de embargos de declaração, a fim de buscar o suprimento da suposta omissão e provocar o prequestionamento, o que não ocorreu na hipótese dos autos.

IV - Ademais, é cediço que o requisito do prequestionamento é exigido por esta Corte Superior inclusive nas matérias de ordem pública. No mesmo sentido: AgInt no AREsp 1.661.808/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14/9/2020, DJe 21/9/2020; AgInt no REsp 1.800.628/PE, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 24/8/2020, DJe 15/9/2020.

V - Ainda que superado o óbice, verifica-se que a irresignação do recorrente acerca da suposta litispendência e da coisa julgada vai de encontro às convicções do julgador *a quo*, que, com lastro no conjunto probatório constante dos autos, decidiu que o mandado de segurança em julgamento impugna decisões administrativas de 2019, enquanto o processo anterior tratou de decisões administrativas distintas.

VI - Dessa forma, para rever tal posição e interpretar os dispositivos legais indicados como violados, seria necessário o reexame desses mesmos elementos fático-probatórios, o que é vedado no âmbito estreito do recurso especial. Incide na hipótese a Súmula n. 7/STJ.

VII - No mérito, quanto à alegação de ofensa aos arts. 146, 147, §2º e 149, VIII, do CTN e aos arts. 9º, §§ 1º e 3º, do DL n. 406/68, denota-se que o Tribunal *a quo*, ao decidir a controvérsia, consignou que a revisão de atos já julgados administrativamente fere a segurança jurídica, porquanto não houve ilegalidade no ato e sim divergência em relação ao contexto fático e à norma aplicável.

VIII - O entendimento do Tribunal de origem está em consonância com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no sentido da impossibilidade de alteração de lançamento por erro de direito, sob pena de ofensa aos princípios da confiança e da segurança jurídica. Precedentes: REsp n. 1.669.310/RS, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 11/9/2018, DJe de 27/9/2018; AgInt no

AREsp n. 1.894.687/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/3/2022, DJe de 28/3/2022.

IX - Agravo conhecido para conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negar-lhe provimento.

RELATÓRIO

Trata-se de agravo interposto por Município de São Paulo contra a decisão que inadmitiu o recurso especial fundado no art. 105, III, *a*, da Constituição Federal.

Na origem, o contribuinte impetrou mandado de segurança, com valor da causa atribuído em R\$ 712.768.705,86 (setecentos e doze milhões, setecentos e sessenta e oito mil, setecentos e cinco reais e oitenta e seis centavos), em junho de 2022, tendo como objetivo a declaração de nulidade de processos administrativos que realizaram o desenquadramento do regime especial de recolhimento do ISSQN para sociedades uniprofissionais, retroativo ao ano de 2004.

Na sentença, concedeu-se a segurança para decretar a ilegalidade dos atos de desenquadramento. A apelação interposta pela municipalidade foi improvida pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. O referido acórdão foi assim ementado, *in verbis*:

REMESSA NECESSÁRIA E APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA - MUNICÍPIO DE SÃO PAULO - ISS - PRELIMINAR - (I) INÉPCIA DA INICIAL E INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA - INEXISTÊNCIA - IMPETRAÇÃO QUE SE VOLTA ESPECIFICAMENTE CONTRA ATO DE REVISÃO PROFERIDO EM PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DESNECESSIDADE, ADEMAIS, DE PRODUÇÃO PROBATÓRIA, TENDO EM VISTA QUE O FEITO CONTA COM EXTENSO CONJUNTO PROBATÓRIO - (II) LITISPENDÊNCIA - NÃO OCORRÊNCIA - IMPETRAÇÃO QUE SE VOLTA CONTRA ATO COATOR PROFERIDO EM PROCESSOS ADMINISTRATIVOS INSTAURADOS EM 2019, NÃO ABRANGIDOS POR ANTERIOR AÇÃO ORDINÁRIA AJUIZADA PELO IMPETRANTE - AUSÊNCIA DE IDENTIDADE ENTRE AS DEMANDAS - MÉRITO - (III) REVISÃO DE DECISÃO ADMINISTRATIVA QUE ESTABELECEU A RETROAÇÃO DO DESENQUADRAMENTO PARA O EXERCÍCIO DE 2011 - NÃO CABIMENTO - EXAURIDA A DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA POR DECISÃO FINAL DE AUTORIDADE COMPETENTE, OPERA-SE A COISA JULGADA ADMINISTRATIVA - INTELIGÊNCIA DO ART. 84, §2º, DO DECRETO MUNICIPAL 50.895/2009 -

PRETENSÃO À MUDANÇA DE CRITÉRIOS JURÍDICOS NÃO ADMISSÍVEL - APLICAÇÃO DA SÚMULA 473 DO COL. STF E DO ART. 146 DO CTN - ATO ADMINISTRATIVO QUE CONSTITUI VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA E A PROTEÇÃO À CONFIANÇA - SENTENÇA MANTIDA - RECURSOS OFICIAL E VOLUNTÁRIO NÃO PROVIDOS.

No acórdão foi consignado, em resumo, que já havia processo administrativo fiscal para desenquadramento retroativo ao ano de 2011. No entanto, ferindo a segurança jurídica e a proteção à confiança, houve revogação dessa decisão e nova decisão administrativa para retroagir o desenquadramento ao ano de 2004.

Não foram opostos embargos de declaração.

Contra a decisão cuja ementa se encontra acima transcrita, Município de São Paulo interpôs recurso especial, apontando violação dos arts. 337, §§ 1º, 2º e 3º, e 485, do CPC/2015, argumentando, em resumo, que foi configurada a litispendência e a coisa julgada, uma vez que as decisões administrativas anuladas pelo Tribunal de origem já haviam sido canceladas por decisão judicial transitada em julgado.

Adiante, alega desrespeito aos arts. 146, 147, §2º e 149, VIII, do CTN e aos arts. 9º, §§ 1º e 3º, do DL n. 406/68, justificando, em suma, que, para realizar os atos de desenquadramento da recorrida, não houve modificação do critério interpretativo da legislação tributária, o que legitimaria o desenquadramento das empresas do regime especial de recolhimento do ISSQN a partir do ano de 2004.

Apresentadas contrarrazões pela manutenção do acórdão recorrido.

Após *decisum* que inadmitiu o recurso especial foi interposto o presente agravo, tendo o recorrente apresentado argumentos visando rebater os fundamentos da decisão agravada.

É o relatório

VOTO

Considerando que o agravante, além de atender aos demais pressupostos de admissibilidade deste agravo, logrou impugnar a fundamentação da decisão agravada, impõe-se o seu conhecimento, passando ao exame do recurso especial interposto.

Sobre a alegada violação dos arts. 337, §§ 1º, 2º e 3º, e 485 do CPC/2015, quanto à tese de coisa julgada, verifica-se que, no acórdão recorrido, não foi analisado o conteúdo dos dispositivos legais, nem foram opostos embargos de declaração para tal fim, pelo que carece o recurso do indispensável requisito do prequestionamento. Incidência dos Enunciados Sumulares n. 282 e 356 do STF, *in verbis*:

Súmula 282: É inadmissível o Recurso Extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada.

Súmula 356. O ponto omissso da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento.

Não constando do acórdão recorrido análise sobre a matéria referida no dispositivo legal indicado no recurso especial, restava ao recorrente pleitear seu exame por meio de embargos de declaração, a fim de buscar o suprimento da suposta omissão e provocar o prequestionamento, o que não ocorreu na hipótese dos autos.

Ademais, é cediço que o requisito do prequestionamento é exigido por esta Corte Superior inclusive nas matérias de ordem pública.

No mesmo sentido:

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENERGIA ELÉTRICA. TRANSFERÊNCIA DE ATIVOS DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CÓDIGO FUX. FALTA DE INTERESSE DE AGIR E INÉPCIA DA INICIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA RECURSAL DO STF. NÃO CABIMENTO DO APELO NOBRE POR EVENTUAL VIOLAÇÃO DE NORMAS INFRASLEGAIS. PRESENÇA DOS REQUISITOS PARA FIXAÇÃO DOS HONORÁRIOS RECURSAIS,

EM RAZÃO DO NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL, NA DECISÃO MONOCRÁTICA AGRAVADA. AGRAVO INTERNO DA CONCESSIONÁRIA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(...)

2. Não houve prequestionamento dos dispositivos legais atinentes às teses de inépcia da inicial e incongruência entre seus fundamentos e pedidos. A jurisprudência desta Corte considera que a ausência de enfrentamento da questão objeto da controvérsia pelo Tribunal de origem, não obstante a oposição de Embargos de Declaração, impede o acesso à instância especial, porquanto não preenchido o requisito constitucional do prequestionamento, nos termos da Súmula 211/STJ.

3. É importante reiterar que não pode ser admitido o prequestionamento ficto das referidas teses, pois, ao tratar da violação do art. 1.022 do Código Fux, o Recurso Especial não discorreu sobre eventual omissão do acórdão recorrido quanto a elas. Julgados: AgInt no AREsp. 1.017.912/RS, Rel. Min. ASSUSETE MAGALHÃES, DJe 16.8.2017; REsp. 1.639.314/MG, Rel. Min. NANCY ANDRIGHI, DJe 10.4.2017.

4. O requisito do prequestionamento é exigido por este STJ inclusive para as matérias de ordem pública. Julgados: AgInt no AREsp. 1.284.646/CE, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJe 21.9.2018; EDcl no AgRg no AREsp. 45.867/AL, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 31.8.2017.

(...)

8. Agravo Interno da Concessionária a que se nega provimento.

(AgInt no AREsp 1661808/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/09/2020, DJe 21/09/2020.)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 3/STJ. RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO. TERMO INICIAL. JUROS MORATÓRIOS. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282/STF E 356/STF. VALOR DA INDENIZAÇÃO. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

1. Não houve apreciação pelo Tribunal de origem sobre a tese de que os juros moratórios deveriam incidir desde o evento danoso e não desde a citação, o que impossibilita o julgamento do recurso nesse aspecto, por ausência de prequestionamento. Outrossim, eventual omissão sequer foi suscitada pela ora recorrente por meio de embargos declaratórios, o que impossibilita o julgamento do recurso neste aspecto, por ausência de prequestionamento, nos termos das Súmulas 282 e 356/STF. Efetivamente, para a configuração do questionamento prévio, não é necessário que haja menção expressa dos dispositivos infraconstitucionais tidos como violados. Todavia, é imprescindível que no aresto recorrido a questão tenha sido discutida e decidida fundamentadamente, sob pena de não preenchimento do requisito do prequestionamento, indispensável para o conhecimento do recurso. Acrescente-se que a jurisprudência do STJ é no sentido de que, inclusive em relação às matérias de ordem pública, é indispensável o prequestionamento para o conhecimento do recurso especial.

(...)

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp 1800628/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/08/2020, DJe 15/09/2020.)

Ainda que superado o óbice, verifica-se que a irresignação do recorrente acerca da suposta litispendência e da coisa julgada vai de encontro às convicções do julgador *a quo*, que, com lastro no conjunto probatório constante dos autos, decidiu que o mandado de segurança em julgamento impugna decisões administrativas de 2019, enquanto o processo anterior tratou de decisões administrativas distintas, conforme

excertos do acórdão recorrido:

(...)

Além disso, ainda que tal questão seja mais bem analisada em capítulo próprio, a impetração se volta contra efeitos concretos decorrentes de processos administrativos instaurados pelo Município, e que tiveram o condão de restaurar decisão administrativa que pretendia a retroação de efeitos de desenquadramento ao ano de 2004.

Exatamente por essa razão, aliás, é que não se há sequer cogitar da existência de litispendência, na medida em que o ato coator impugnado decorre das decisões proferidas em processos administrativos de 2019, ao passo que o processo judicial ao qual o Município faz referência, 1045753-76.2015.8.26.0053, é de 2015, anterior ao ato questionado, muito embora tenha sido utilizado para dar azo à rediscussão de decisão administrativa.

(...)

Dessa forma, para rever tal posição e interpretar os dispositivos legais indicados como violados, seria necessário o reexame desses mesmos elementos fático-probatórios, o que é vedado no âmbito estreito do recurso especial. Incide na hipótese a Súmula n. 7/STJ.

No mérito, quanto à alegação de ofensa aos arts. 146, 147, §2º e 149, VIII, do CTN e aos arts. 9º, §§ 1º e 3º, do DL n. 406/68, denota-se que o Tribunal *a quo*, ao decidir a controvérsia, consignou que a revisão de atos já julgados administrativamente fere a segurança jurídica, porquanto não houve ilegalidade no ato e sim divergência em relação ao contexto fático e à norma aplicável, conforme trechos do acórdão vergastado, *in verbis*:

(...)

Em suma, e para melhor contextualizar a questão, cinge-se a controvérsia sobre a possibilidade de retroação do desenquadramento ao ano de 2004 e a validade da rediscussão de decisões administrativas. Há, no caso, adotando o sistema dos autos, uma primeira decisão (chamada de decisão 1), que promoveu o desenquadramento e retroagiu os efeitos a 2004. Após recursos administrativos, foi prolatada nova decisão (decisão 2), que entendeu que o desenquadramento, em razão da alteração de critérios, deveria ocorrer a partir de 2011. Mesmo após encerrado o processo administrativo, o Município abriu novo processo administrativo e proferiu mais uma decisão (decisão 3), desfazendo a decisão 2 e concluindo pela retroação a 2004. A questão foi judicializada e, ao final, houve o reconhecimento da nulidade da decisão 3 em razão da falta ausência do contraditório. Em razão disso, novos processos administrativos foram instaurados em 2021, de modo a observar o contraditório, que culminaram com novas decisões no mesmo sentido da decisão 3.

(...)

Dito isso, apesar de o Município pretender imprimir legalidade às decisões de retroação lançadas nos processos administrativos 6017.2019/0046432-1, 6017.2019/0046439-9, 6017.2019/0046195-0, 6017.2019/0046488-7, 6017.2019/0046535-2, 6017.2019/0046436-4 e 6017.2019/0046211-6, instaurados em 2019, o fato é que a

adoção de tal procedimento, sobretudo ao se considerar que o Município pretende realizar a cobrança de valores relativos a fatos ocorridos há 18 anos, viola a segurança jurídica, vista no sentido da solidez das relações jurídicas passadas, e a proteção à confiança, no aspecto de atender às legítimas expectativas do administrado em relação a atos já consumados.

Não se olvida, nesse tocante, do poder de autotutela da administração pública, tampouco do princípio da oficialidade, no sentido de ostentar o poder público verdadeiro poder-dever de corrigir atos eivados de vícios e de proteger o patrimônio público.

Contudo, a atuação do poder público deve ocorrer nos limites estabelecidos em lei, sobretudo nos casos em que a própria administração proferiu decisão favorável ao contribuinte e traçou o marco a partir do qual o desenquadramento deveria se dar. Aliás, no caso dos autos, após a prolação dessa decisão houve a extinção do processo administrativo, em relação ao qual não caberiam mais recursos.

Nesse ponto, destaco que o regulamento do processo administrativo do Município de São Paulo (Decreto 50.895/2009), em seu art. 841, §2º (fls. 5699), estabelecia que a decisão proferida em grau de recurso tal qual a decisão que fixou o marco de desenquadramento para 2011 encerra a instância administrativa.

Bem por isso, exaurida a discussão administrativa, não poderia ser, nem mesmo de ofício, restaurada a discussão, em especial porque não há ilegalidade no ato, mas sim divergência em relação ao contexto fático e à norma aplicável no momento da autuação.

Por essa razão, aliás, é que deve ser aplicado o enunciado dado à súmula 473 do Col. STF, que prevê a impossibilidade de revisão de atos que importem em violação a direitos adquiridos, nos seguintes termos:

(...)

Somado a isso, não há dúvidas de que a decisão administrativa está sujeita a preclusão, ou mesmo à coisa julgada administrativa, tornando-se imutável no âmbito administrativo, não estando sujeita a revisão pela autoridade administrativa a pretexto de que a decisão, favorável ao contribuinte, foi lançada por equívoco interpretativo da autoridade e por essa razão estaria sujeita a revisão.

Nesse tocante, importa consignar, tal qual mencionado pelo juízo sentenciante, que, por aplicação do art. 146 do Cód. Tributário Nacional², não é possível, sem qualquer justificativa plausível, que a autoridade administrativa altere os critérios jurídicos adotados em decisão administrativa já lançada.

Ora, permitir a adoção de entendimento semelhante constituiria em inequívoco prejuízo à já aludida segurança jurídica, na medida em que legitimaria a revisão de atos já julgados administrativamente e que foram desfavoráveis ao Município sem que o ato esteja eivado de legalidade.

(...)

De outro giro, tampouco se cogita a aplicação dos artigos 147, §2º, e 149, VIII, uma vez que tais dispositivos são aplicáveis quando o contribuinte presta informações incorretas ou quando houver fatos não conhecidos ou não provados em momento anterior, o que não há nos autos. Ao contrário, o Município possuía todos os elementos necessários ao julgamento da questão quando da revisão da autuação e não houve qualquer ato dos impetrantes tendentes a alterar a verdade dos fatos ou erro na declaração dos contribuintes. Assim, ainda que eventualmente tenha havido algum erro interpretativo, partiu do próprio Município, não dos contribuintes.

(...)

O entendimento do Tribunal de origem está em consonância com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no sentido da impossibilidade de alteração de lançamento por erro de direito, sob pena de ofensa aos princípios da confiança e da segurança jurídica. Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA SOBRE DIFERENÇAS DE URV. VERBA

REMUNERATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA DURANTE O PERÍODO ABRANGIDO PELA CONSULTA EXPEDIDA PELA RECEITA FEDERAL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. OFENSA AO ART. 150, § 6o. DA CF/1988. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE OFENSA A DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL NA VIA ESPECIAL. NOVA INTERPRETAÇÃO PELA AUTORIDADE FISCAL REFERENTE AO PERÍODO DE JULHO DE 1994 A AGOSTO DE 2005. IMPOSSIBILIDADE DE SE CONFERIR EFEITO EX TUNC. INTELIGÊNCIA DO ART. 146 DO CTN. MODIFICAÇÃO DO JULGADO QUE RESULTARIA EM REEXAME DE FATOS E PROVAS. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESSA EXTENSÃO, DESPROVIDO.

(...)

6. É inequívoco que pode a Administração Fiscal adotar critérios jurídicos acerca da tributação e depois pretender substituir aqueles critérios anteriormente utilizados, porquanto plenamente aplicável à hipótese a Súmula 473/STF, segundo a qual a Administração pode rever seus atos quando eivados de vícios.

7. Todavia, no sistema tributário vigente, a revisão dos atos administrativos não pode ser admitida de forma indiscriminada, observando-se que a modificação empreendida sobre a interpretação tributária gera efeitos ex nunc, ou seja, somente pode ser considerada para os fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução, a impedir que a autoridade coatora atribua à nova interpretação efeito retroativo, o que é vedado pelo art. 146 do CTN, como forma de conferir ao contribuinte maior previsibilidade e segurança jurídica.

(...)

(REsp n. 1.669.310/RS, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 11/9/2018, DJe de 27/9/2018.)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. RETROATIVIDADE DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ALTERAÇÃO DO ENTENDIMENTO DA ADMINISTRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 146 DO CTN. AFERIÇÃO DA HIGIEZ DO LANÇAMENTO REATROATIVO REALIZADO. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 7/STJ. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

1. Nas razões do especial, a parte apontou ofensa aos arts. 146 e 149 do Código Tributário Nacional, argumentando que o desenquadramento da agravada decorreu da inobservância de critério legal existente desde a promulgação da norma, não havendo que se falar em retroatividade.

2. O aresto combatido entendeu que houve alteração do entendimento da administração do Município, e não o descumprimento da legislação federal, concluindo pela ilegalidade dos lançamentos retroativos.

3. Admitir a possibilidade de lançamento retroativo na hipótese equivale a cancelar alteração de lançamento por erro de direito, o que não é autorizado pelo art. 146 do CTN. No ponto, a Corte a quo se manifestou no mesmo sentido da jurisprudência desta Corte, a qual entende pela impossibilidade de alteração de lançamento por erro de direito, sob pena de ofensa ao princípio da confiança e ao art. 146 do CTN. Nesse sentido: REsp 1.130.545/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 22/2/2011, julgado na sistemática dos recursos especiais repetitivos.

4. Aferir a higidez da autuação retroativa realizada pelo Fisco Municipal na origem para fins de reconhecer a não ocorrência de alteração do lançamento por erro de direito, demandaria revolvimento de matéria fático-probatória a atrair o óbice da Súmula nº 7 desta Corte, eis que o acórdão recorrido reconheceu que "não houve fato novo ou alteração societária determinante da mudança de regime tributário, mas modificação do entendimento da Administração Municipal, que deixou de aceitar o enquadramento da autora no regime especial de tributação que vigia desde 2005 (considerando que a data de constituição da empresa, é 31/12/2004 -pág. 21), ao emitir o Termo de Desenquadramento em 26/02/2018 (págs. 41/43)".

5. Agravo interno não provido.

(AgInt no AREsp n. 1.894.687/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/3/2022, DJe de 28/3/2022.)

Ante o exposto, conheço do agravo para conhecer parcialmente do recurso

especial e, nessa parte, negar-lhe provimento.

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2023/0315967-0

PROCESSO ELETRÔNICO

AREsp 2.469.237 /
SP

Número Origem: 10316277420228260053

PAUTA: 10/12/2024

JULGADO: 10/12/2024

Relator

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro TEODORO SILVA SANTOS

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. CELSO ALBUQUERQUE SILVA

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

AGRAVANTE : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : VICTOR TEIXEIRA DE ALBUQUERQUE - SP329179
AGRAVADO : DELOITTE TOUCHE TOHMATSU AUDITORES INDEPENDENTES LTDA
AGRAVADO : DELOITTE NACIONAL AUDITORES INDEPENDENTES LTDA
OUTRO NOME : DELOITTE BRASIL AUDITORES INDEPENDENTES LTDA.
AGRAVADO : DELOITTE TOUCHE TOHMATSU CONSULTORES LTDA.
AGRAVADO : DELOITTE OUTSOURCING SUL SERVICOS CONTABEIS LTDA.
AGRAVADO : DELOITTE SERVICOS CONTABEIS E ADMINISTRATIVOS ESPECIALIZADOS LTDA
OUTRO NOME : DELOITTE TOUCHE OUTSOURCING SERVICOS CONTABEIS E ADMINISTRATIVOS LTDA
ADVOGADOS : LUIZ ROBERTO PEROBA BARBOSA - SP130824
LIVIA MARIA DIAS BARBIERI - SP331061
GIANCARLO CHAMMA MATARAZZO - SP163252
INTERES. : DELOITTE TOUCHE TOHMATSU AUDITORES INDEPENDENTES LTDA

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/ Imposto sobre Serviços

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). LUIZ ROBERTO PEROBA BARBOSA, pela parte AGRAVADA: DELOITTE TOUCHE TOHMATSU AUDITORES INDEPENDENTES LTDA

Dr(a). LUIZ ROBERTO PEROBA BARBOSA, pela parte AGRAVADA: DELOITTE NACIONAL AUDITORES INDEPENDENTES LTDA

Dr(a). LUIZ ROBERTO PEROBA BARBOSA, pela parte OUTRO NOME: DELOITTE BRASIL AUDITORES INDEPENDENTES LTDA.

Dr(a). LUIZ ROBERTO PEROBA BARBOSA, pela parte AGRAVADA: DELOITTE TOUCHE TOHMATSU CONSULTORES LTDA.

Dr(a). LUIZ ROBERTO PEROBA BARBOSA, pela parte AGRAVADA: DELOITTE OUTSOURCING SUL SERVICOS CONTABEIS LTDA.

Dr(a). LUIZ ROBERTO PEROBA BARBOSA, pela parte AGRAVADA: DELOITTE SERVICOS CONTABEIS E ADMINISTRATIVOS ESPECIALIZADOS LTDA

Dr(a). LUIZ ROBERTO PEROBA BARBOSA, pela parte OUTRO NOME: DELOITTE TOUCHE OUTSOURCING SERVICOS CONTABEIS E ADMINISTRATIVOS LTDA

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2023/0315967-0

PROCESSO ELETRÔNICO

AREsp 2.469.237 /
SP

Dr(a). LUIZ ROBERTO PEROBA BARBOSA, pela parte INTERES.: DELOITTE
TOUCHE TOHMATSU AUDITORES INDEPENDENTES LTDA

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, conheceu do agravo para conhecer em parte do recurso especial e, nessa parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator."

A Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, os Srs. Ministros Marco Aurélio Bellizze e Teodoro Silva Santos votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Afrânio Vilela.