



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000002137

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 9000211-50.2013.8.26.0090, da Comarca de São Paulo, em que é apelante MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, é apelado COMPANHIA DO METROPOLITANO DE SÃO PAULO - METRÔ.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 15ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **DERAM PROVIMENTO AO RECURSO. V.U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores RAUL DE FELICE (Presidente sem voto), SILVA RUSSO E EUTÁLIO PORTO.

São Paulo, 7 de janeiro de 2025.

EURÍPEDES FAIM

Relator(a)

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

VOTO Nº.: 30363

APELAÇÃO Nº.: 9000211-50.2013.8.26.0090

COMARCA: SÃO PAULO

APELANTE: MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

APELADA: COMPANHIA DO METROPOLITANO DE SÃO PAULO – METRÔ

JUIZ DE 1º GRAU: MILTON GOMES BAPTISTA RIBEIRO

EMENTA

APELAÇÃO – EXECUÇÃO FISCAL – ISS - EXERCÍCIO DE 2008 – MUNICÍPIO DE SÃO PAULO – Sentença que acolheu a exceção de pré-executividade, determinando a extinção da execução fiscal. Apelo do Município.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – A imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal não abrange as hipóteses de atribuição de responsabilidade tributária – Inteligência do artigo 128 do Código Tributário Nacional e do artigo 6º, §2º, inciso II da Lei Complementar Federal nº 116/2003 – No caso do Município de São Paulo, a Lei Municipal nº 13.701/2003, em seu artigo 9º, inciso II, expressamente prevê a responsabilidade dos tomadores de serviço – Precedentes do Supremo Tribunal Federal e deste E. Tribunal de Justiça em casos análogos.

NULIDADE DA CDA – DILAÇÃO PROBATÓRIA – Impossibilidade no âmbito da exceção de pré-executividade - Súmula 393 do E. Superior Tribunal de Justiça – No caso dos autos, a pretensão da agravante é o reconhecimento da nulidade da certidão de dívida ativa, por não preencher os requisitos previstos no artigo 202 do Código Tributário Nacional e no artigo 2º, § 5º da Lei nº 6.830 de 1980 – Análise que demanda dilação probatória, o que é vedado no âmbito da exceção de pré-executividade – Precedentes do E. Superior Tribunal de Justiça e deste E. Tribunal.

HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS – IMPOSSIBILIDADE – Exceção de pré-executividade rejeitada – Prosseguimento da execução – A exceção de pré-executividade só acarreta a condenação em honorários advocatícios caso seja acolhida, integral ou parcialmente, pois desta forma há, em algum grau, a extinção da execução – Precedentes do C. Superior Tribunal de Justiça e desta C. Câmara.

Sentença reformada – Recurso provido.

Trata-se de recurso de apelação interposto pelo **MUNICÍPIO DE SÃO PAULO** contra a r. sentença de fls. 122/123, cujo relatório se adota e que acolheu a exceção de pré-executividade oposta pela **COMPANHIA DO METROPOLITANO DE SÃO PAULO – METRÔ**, determinando a execução fiscal, nos termos do artigo 487, inciso I do Código de Processo Civil, ante o reconhecimento da imunidade tributária da executada e consequente inexigibilidade da cobrança do ISS. Condenou, ainda, o Município ao pagamento das custas e despesas processuais, bem como dos honorários advocatícios, fixados em 10% sobre o

valor atualizado da causa.

Nas razões de apelação (fls. 127/129v), o Município sustenta a inexistência de imunidade tributária por ser a excipiente sociedade de economia mista. Afirma que a executada é solidariamente responsável pela prestação de serviço realizado por terceiros. Requer a reforma da r. sentença a fim de seja determinado o prosseguimento da execução fiscal.

Vieram as contrarrazões. (fls. 133/144).

Este é o relatório.

Passa-se a analisar o recurso.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Dispõe o artigo 128 do Código Tributário Nacional sobre a responsabilidade tributária:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, **a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação**, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (grifo nosso)

A respeito do assunto, ensina a doutrina:

Substituto é aquele que, em virtude de determinação legal, fica em lugar do contribuinte, assumindo a responsabilidade pela obrigação tributária. O conceito de substituição se subsume na definição do art. 128 do CTN: a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte. [...]. Mas o substituído não é totalmente estranho à relação tributária. Para que haja substituição é necessário que o contribuinte e o substituto participem do mesmo processo econômico, de modo que entre as suas atividades haja algum nexo. As imunidades e as isenções pertencem ao substituído, e não ao substituto. [...]. A retenção na fonte é uma das formas de substituição. Ocorre principalmente no IR, mas pode acontecer também no ISS. Consiste na retenção, por uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador, do imposto devido pelo contribuinte. O CTN (art. 45, parágrafo único) permite expressamente que a lei atribua à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam, obrigação que pode recair inclusive sobre entes políticos imunes, pois, como vimos, a imunidade se afirma em homenagem ao contribuinte substituído. (TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário, 12ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 262/263) (grifo nosso)

O artigo 6º, §2º, inciso II da Lei Complementar Federal nº 116/2003 previu tal possibilidade, atribuindo a responsabilidade da pessoa jurídica, ainda que imune:

Art. 6º. Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, **poderão**

atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

[...]

§ 2º Sem prejuízo do disposto no **caput** e no § 1º deste artigo, são responsáveis: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

[...]

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa. (grifo nosso)

Os itens 7.02 e 7.04 do anexo da Lei Complementar Federal nº 116/2003 descrevem as seguintes atividades:

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS). [...]

7.04 – Demolição.

Assim, embora seja vedado aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal, a imunidade tributária não impede que a lei atribua às entidades imunes a responsabilidade pelo recolhimento do ISS incidente sobre os serviços prestados por terceiros por ela contratados.

O Supremo Tribunal Federal, em caso no qual se analisava a responsabilidade tributária de entidade imune, já decidiu:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. INAPLICABILIDADE ÀS HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE OU SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS - ICM/ICMS. LANÇAMENTO FUNDADO NA RESPONSABILIDADE DO SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA - SESI PELO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO INCIDENTE SOBRE A VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA PELA ENTIDADE. PRODUTOR-VENDEDOR CONTRIBUINTE DO TRIBUTO. TRIBUTAÇÃO SUJEITA A DIFERIMENTO. Recurso extraordinário interposto de acórdão que considerou válida a responsabilização tributária do Serviço Social da Indústria - SESI pelo recolhimento de ICMS devido em operação de circulação de mercadoria, sob o regime de diferimento. Alegada violação do art. 150, IV, c da Constituição, que dispõe sobre

a imunidade das entidades assistenciais sem fins lucrativos. A responsabilidade ou a substituição tributária não alteram as premissas centrais da tributação, cuja regra-matriz continua a incidir sobre a operação realizada pelo contribuinte. Portanto, a imunidade tributária não afeta, tão-somente por si, a relação de responsabilidade tributária ou de substituição e não exonera o responsável tributário ou o substituto. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento. (STF, Recurso Extraordinário 202.987-4/SP, Segunda Turma, Rel. Ministro Joaquim Barbosa, j. 30/06/2009, V. U.) (grifo nosso)

Este também é o entendimento deste E. Tribunal de Justiça:

APELAÇÃO CÍVEL - Ação declaratória - ISS - Serviços de construção civil prestados por terceiros em imóvel de propriedade da apelante, acobertado pela imunidade - Necessária se faz a retenção do tributo devido em razão da responsabilidade da instituição - **Legalidade na cobrança - Imunidade constitucional concedida à autora abrange somente os serviços por ela prestados - Impossibilidade de estender o benefício a terceiro prestadores** - Sentença mantida - Precedentes do STF e desta 15ª Câmara de Direito Público - Recurso improvido. (TJSP, Apelação nº 0026211-02.2009.8.26.0053, 15ª Câmara de Direito Público, Rel. Raul de Felice, j. 15/09/2015, V. U.) (grifo nosso)

IMUNIDADE - ISS - Embargos à execução fiscal - Hipótese em que a tomadora dos serviços deve reter o imposto devido - Imposição legítima - Obrigação prevista na legislação municipal - **Serviços de construção realizados em imóvel de autarquia municipal - Retenção efetuada a menor - Imunidade que não abrange serviços prestados por terceiros** - Execução cujo prosseguimento se impõe - Recurso não provido. (TJSP, Apelação nº 0012264-08.2009.8.26.0625, 15ª Câmara de Direito Público, Rel. Erbetta Filho, j. 28/08/2014, V. U.) (grifo nosso)

No mesmo sentido, ainda: TJSP, Apelação nº 0041053-75.2010.8.26.0562, 14ª Câmara de Direito Público, Rel. Octavio Machado de Barros, j. 02/06/2016, V. U.; TJSP, Apelação nº 1000008-58.2013.8.26.0695, 14ª Câmara de Direito Público, Rel. Cláudio Marques, j. 15/03/2016, V. U.; TJSP, Apelação nº 0041037- 39.2008.8.26.0224, 18ª Câmara de Direito Público, Rel. Carlos Giarusso Santos, j. 26/07/2012, V. U.; TJSP, Apelação nº 0041037- 39.2008.8.26.0224, 18ª Câmara de Direito Público, Rel. Carlos Giarusso Santos, j. 26/07/2012, V. U.; TJSP, Apelação nº 0046045-54.2010.8.26.0053, 1ª Câmara Extraordinária de Direito Público, Rel. Luciana Bresciani, j. 30/07/2015, V. U.

A discussão encontra-se centrada no fato de ser ou não a apelada imune em relação ao ISS sobre o serviço de demolição prestado por terceiros, ou seja, se há a possibilidade de atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário a entidade que goza de imunidade.

A Lei Municipal nº 13.701/2003, que trata da instituição do ISS no Município de São Paulo, dispõe em seu artigo 9º:

Art. 9º São responsáveis pelo pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, desde que estabelecidos no Município de São Paulo, devendo reter na fonte o seu valor:

[...]

II - as pessoas jurídicas, ainda que imunes ou isentas, e os condomínios edifícios residenciais ou comerciais, quando tomarem ou

intermediarem os serviços:

[...]

b) descritos nos subitens **7.02, 7.04**, 7.05, 7.11, 7.15, 7.17, 16.01, 16.02 e 17.09 da lista do "caput" do art. 1º, a eles prestados dentro do território do Município de São Paulo por prestadores de serviços estabelecidos fora do Município de São Paulo; (Redação dada pela Lei nº [16.757/2017](#))

Assim, a imunidade não alcança as hipóteses nas quais a própria lei atribuiu a responsabilidade tributária.

DA DILAÇÃO PROBATÓRIA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE.

Dispõe a Súmula 393 do C. Superior Tribunal de Justiça:

A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória

Assim, embora não haja um prazo para ser oferecida, a exceção só é conhecida se satisfeitos dois requisitos:

A matéria deve ser conhecida de ofício; e

A questão não pode demandar dilação probatória.

Dilação probatória significa produção de provas.

Ora, o Código de Processo Civil diz que na dilação probatória há basicamente três tipos de provas:

Documental;

Oral; e

Pericial.

Daí percebe-se que a prova documental também pode consistir em dilação probatória, mas não necessariamente.

Com efeito, há ocasiões em que a prova documental não consiste em dilação probatória.

Assim é se a prova vier junto com a exceção ou já estava nos autos:

Exceção de pré-executividade rejeitada. IPTU do exercício de 2011. Possibilidade de, em sede de exceção, reconhecer a imunidade. **Prova pré-constituída** – Instituição de Educação, cujo patrimônio é direcionado às finalidades da entidade – Inteligência do artigo 150, VI, "c", da CF. Cobrança do IPTU afastada. Dá-se provimento ao recurso para o fim de afastar-se a cobrança do IPTU, em razão do reconhecimento da imunidade tributária, condenando-se o Município-excepto em verba honorária, nos termos do acórdão, diante do princípio da causalidade e com fundamento nos §§ 2º e 3º, art. 85, NCPC. (TJSP; Agravo de Instrumento 2027649-13.2017.8.26.0000; Relator (a): Beatriz Braga; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro das Execuções Fiscais Municipais - Vara das Execuções Fiscais Municipais; Data do

Julgamento: 01/03/2018; Data de Registro: 05/03/2018) (grifo nosso)

Mas é necessário que a prova já juntada seja suficiente para dirimir a lide de plano:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ALEGAÇÃO DE QUE A MATÉRIA ARGUIDA PELO AGRAVADO NÃO PODERIA SER ANALISADA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. POSSIBILIDADE. MATÉRIA NÃO EXAMINADA PELA CORTE DE ORIGEM. CONFIGURADA A VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. A análise dos autos revela que o Tribunal de origem não se manifestou sobre a ilegitimidade passiva do agravado, diante da decretação de falência da empresa a qual era dirigente, inobstante a expressa alusão feita nos Embargos Declaratórios, do que resultou a violação ao art. 535 do CPC. 2. Ademais, para se avaliar tal ilegitimidade passiva, conforme alegado pelo recorrente, ora agravado, não se faz necessário o reexame de prova, visto que deve o Magistrado de origem apenas verificar se foram juntados aos autos documentos que comprovam a decretação de falência da empresa; ressalta-se, ainda, que a legitimidade das partes figura como matéria de ordem pública, devendo ser reconhecida de ofício, inclusive em exceção de pré-executividade, **desde que a sua percepção se possa fazer de plano**. 3. Não apresentação pela parte agravante de argumentos novos capazes de infirmar os fundamentos que alicerçaram a decisão agravada. 4. Agravo Regimental da FAZENDA NACIONAL desprovido. (AgRg no AREsp n. 284.170/RJ, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 21/3/2013, DJe de 9/4/2013.) (grifo nosso)

Pela expressão “de plano” se deve entender que a prova permite clara e imediatamente dizer se há ou não fundamento para a alegação do excipiente, dando segurança ao julgador:

AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE - EXECUÇÃO FISCAL – Decisão de primeiro grau que rejeitou a exceção de pré-executividade oposta – Cabimento – **Alegação de ilegitimidade passiva que não pode ser acolhida com a necessária segurança** – Dilação probatória que se impõe - Inadequação da via processual eleita verificada - Decisão mantida - Recurso desprovido. (TJSP; Agravo de Instrumento 2198226-19.2020.8.26.0000; Relator (a): Wanderley José Federighi; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro de Caraguatatuba - SAF - Serviço de Anexo Fiscal; Data do Julgamento: 11/12/2020; Data de Registro: 11/12/2020) (grifo nosso)

Essa prova também precisa ser cabal:

Agravo de instrumento. IPTU dos exercícios de 2008 a 2010. Sentença que rejeitou a exceção de pré-executividade, em que **alegada a ilegitimidade passiva. Insurgência da excipiente. Pretensão à reforma. Desacolhimento. Ausência de prova cabal. Necessidade de dilação probatória, só viável em sede de embargos a execução fiscal.** Decisão mantida. Recurso não provido. (TJSP; Agravo de Instrumento 2096425-94.2019.8.26.0000; Relator (a): Ricardo Chimenti; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro de Carapicuíba - SAF -

Serviço de Anexo Fiscal; Data do Julgamento: 27/09/2019; Data de Registro: 27/09/2019) (grifo nosso)

Por “cabal” se deve entender a prova que está completa, que não falta nada, que está como deve ser, sem necessitar de complementação posterior.

No caso dos autos, a pretensão do apelado em sua exceção de pré-executividade é o reconhecimento da nulidade da certidão de dívida ativa, que não apresentaria os requisitos legais previstos no artigo 202 do Código Tributário Nacional.

No entanto, verifica-se que a questão demanda ampliação cognitiva, sob o crivo do contraditório, o que não é possível na estreita via da exceção de pré-executividade.

DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

A exceção de pré-executividade só acarreta a condenação em honorários advocatícios caso seja acolhida, integral ou parcialmente, pois desta forma há, em algum grau, a extinção da execução. Se rejeitada, não há qualquer alteração no prosseguimento da execução, restando inalterado, também, o panorama sucumbencial do feito, a ser resolvido oportunamente pelo princípio da causalidade.

Neste sentido, precedente do C. Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TÍTULO EXTRAJUDICIAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. IMPROCEDÊNCIA. CONDENAÇÃO AO PAGAMENTO DE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. DESCABIMENTO. OMISSÃO VERIFICADA. PRECEDENTES. 1. **Não é cabível a condenação em honorários advocatícios em execução de pré-executividade julgada improcedente.** 2. Embargos de declaração acolhidos. (STJ, EDcl no AgRg no REsp 1491250/MS, 3ª Turma, Min. Rel. Moura Ribeiro, j. 05/05/2015, DJe 14/05/2015) (grifo nosso)

Esse também é a posição desta C. 15ª Câmara de Direito Público:

AGRAVO DE INSTRUMENTO - Exceção de pré-executividade - Execução fiscal de Multa e ISS dos exercícios de 1999/2000 e 2004 - **Exceção de pré-executividade rejeitada - Prosseguimento da execução - Decisão que deixou de condenar o excipiente ao pagamento de verbas sucumbenciais - Pretendida condenação ao pagamento de honorários advocatícios - Impossibilidade** - Precedentes do STJ - Decisão mantida - Recurso improvido. (TJSP, Agravo de Instrumento nº 2054411-37.2015.8.26.0000, 15ª Câmara de Direito Público, Rel. Raul de Felice, j. 21/05/2015, V.U.) (grifo nosso)

No caso dos autos, a exceção de pré-executividade oposta pela apelada restou, neste grau, rejeitada, não sendo devida, portanto, a condenação ao pagamento de honorários advocatícios.

Por derradeiro, considera-se questionada toda matéria infraconstitucional e constitucional, observando-se jurisprudência consagrada, inclusive no Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que para fins de interposição de recursos extremos às cortes superiores é desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais, bastando que a questão posta tenha sido decidida. Bem por essa razão eventuais embargos declaratórios não



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

se prestariam à eventual supressão de falta de referência a dispositivos de lei (STJ, EDcl no RMS 18.205/SP, Rel. Ministro Felix Fischer, Quinta Turma, DJ 08/05/2006).

Ante o exposto, meu voto propõe que se **CONCEDA PROVIMENTO** ao recurso.

EURÍPEDES FAIM
RELATOR