



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000333963

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1049647-50.2021.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO e Apelante MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, é apelado HIMALAIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 15ª 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 EURÍPEDES FAIM (Presidente) E ERBETTA FILHO.

São Paulo, 3 de abril de 2025.

RAUL DE FELICE

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

Apelação Cível/Reexame Necessário nº 1049647-50.2021.8.26.0053

Apelantes: Recurso *Ex Officio* e Prefeitura Municipal de São Paulo

Apelada: Himalaia Empreendimentos Imobiliários Ltda

Comarca: São Paulo

VOTO Nº 24199

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. RECURSOS DESPROVIDOS.

I. Caso em Exame

Reexame necessário e apelação interposta pela Prefeitura Municipal de São Paulo contra sentença que declarou inexigível o ISS por ausência de procedimento prévio de arbitramento e autorizou a expedição do "Habite-se" para Himalaia Empreendimentos Imobiliários Ltda.

II. Questão em Discussão

2. A questão em discussão consiste em verificar a legalidade da exigência de quitação prévia do ISS para expedição do "Habite-se" e a adequação do procedimento de arbitramento da base de cálculo do ISS.

III. Razões de Decidir

3. A vinculação do pagamento de ISS à concessão do "Habite-se" é incabível, conforme jurisprudência do STF e deste Tribunal, que vedam meios coercitivos para cobrança de tributos.

4. A desconconsideração do preço do serviço informado pelo contribuinte e adoção de pauta fiscal para arbitramento do ISS é excepcional e não se aplica na ausência de omissão ou inconsistência nas declarações do contribuinte, conforme artigo 148 do CTN.

IV. Dispositivo e Tese

5. Recursos desprovidos. Sentença mantida.

Tese de julgamento: 1. A exigência de quitação prévia do ISS para expedição do "Habite-se" é incabível. 2. Arbitramento da base de cálculo do ISS só é válido em casos de omissão ou inconsistência nas declarações do contribuinte.

Legislação Citada:

CF/1988, art. 5º, LV, CTN, art. 148, CPC, art. 85, § 3º e § 11.

Lei Municipal nº 6.989/66, art. 83, Lei Municipal nº 13.701/03, art. 14, Lei Complementar nº 116/2003, art. 7º.

Jurisprudência Citada:

STF, Súmulas 70, 323 e 547.

AI nº 817.374 GO, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 8/5/2012.

RN nº 1000956-14.2023.8.26.0577, Rel. Des. Silva Russo, j. 19/04/2024.

AP nº 1017577-09.2023.8.26.0053, Rel. Des. Erbetta Filho,

j. 26/09/2023.

AP/RN nº 1043393-32.2019.8.26.0053, Rel. Des. Eutálio Porto, j. 9/12/2019.

Apelação Cível nº 1055562-17.2020.8.26.0053, Rel. Des. Eurípedes Faim, j. 13/5/2021.

Vistos.

Trata-se de reexame necessário e recurso de apelação interposto pela **PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO PAULO** em face da sentença de fls. 2416/2424 integrada às fls. 2433 que julgou procedente a ação ordinária proposta por **HIMALAIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.** para declarar inexigível o ISS por ausência de regular procedimento prévio de arbitramento para fins de cobrança de ISS complementar e para autorizar a expedição do “Habite-se”. Condenou a ré ao pagamento das custas, despesas processuais e honorários advocatícios fixados nos pisos do art. 85, § 3º do CPC.

A Municipalidade de São Paulo alega que a exigência de quitação prévia do ISS quando da expedição do alvará definitivo de uso do imóvel (*habite-se*) encontra-se prevista no artigo 83 da Lei Municipal nº 6.989/66; não há pauta fiscal, e sim a adoção de critérios técnicos especiais para que a autoridade calcule o preço do serviço a partir das informações apresentadas na DTCO (Declaração Tributária de Conclusão de Obra) e diretrizes previstas na Portaria SF 209/2019; não há violação ao princípio da legalidade, pois a definição do preço do serviço tem por base estudo científico na área de engenharia civil e o §3º do art. 14, da Lei Municipal nº 13.701/03 estabelece que alguns serviços poderão ter seu preço mínimo fixado pela Secretaria Municipal modo a refletir o valor corrente na praça; o contribuinte pode contestar o arbitramento, mas não apontou qualquer elemento para atestar que as técnicas empregadas na construção do empreendimento são capazes de reduzir os custos da prestação dos serviços para patamar abaixo do padrão mínimo definido pelo IPT; não houve abatimento de algumas notas fiscais que não indicam o pagamento do ISS pelo serviço prestado à autora ou o material

não foi incorporado à edificação ou se trata de serviço não dedutível. Caso se entenda que o procedimento de arbitramento da base de cálculo do ISS foi realizado de maneira inadequada, requer a reforma da sentença para o fim de reconhecimento da regularidade das glosas realizadas, com a manutenção parcial do crédito tributário (fls. 2439/2473).

Contrarrazões a fls. 2481/2509.

Recurso tempestivo e isento de preparo nos termos do artigo 1.007, §1º, do CPC.

É O RELATÓRIO.

A sentença não comporta reforma.

Depreende-se dos autos que a autora atua no ramo de construção civil, realizando construção e incorporação de empreendimentos imobiliários. Insurge-se contra a vinculação da expedição do “Habite-se” ao recolhimento do ISS sobre serviços de construção civil e lançamento complementar do tributo com base em pauta fiscal referente ao empreendimento denominado “Vivaz Pirituba”.

Inicialmente, consigna-se que a vinculação do pagamento de ISSQN à concessão do “*habite-se*” é incabível, porque são distintas as naturezas, este uma autorização administrativa, o primeiro um tributo.

O “*habite-se*” atesta que o imóvel foi construído segundo as exigências da legislação estabelecidas pela prefeitura local para a aprovação de projetos, quanto às condições de habitabilidade, enquanto o ISSQN é tributo incidente sobre a prestação de serviço para terceiro, dispondo o Fisco de procedimento adequado e instituído em lei para a execução de seus créditos tributários.

Considerando-se que para o recebimento de tributos há modo e procedimento adequado, o meio coercitivo de cobrança previsto no inciso I do artigo 83 da Lei Municipal nº 6.989/66, é vedado pelas Súmulas 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

“Súmula 70: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”

“Súmula 323: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

“Súmula nº 547: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.”

A matéria é pacífica na jurisprudência da Corte Suprema:

*“Trata-se de agravo contra decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto de acórdão, cuja segue transcrita: “**DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO. APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA. LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM. ISS. NAO INCIDÊNCIA. OBRA PROPRIA. RESIDÊNCIA FAMILIAR. CONCESSÃO DE HABITE-SE CONDICONADO AO PAGAMENTO DE TRIBUTO. I - Possui legitimidade ad causam passiva na ação mandamental o secretário de finanças do município de Goiânia, que e a autoridade direta responsável pela execução da lei que regulamentou o ISS - Imposto Sobre Serviço. II - A pessoa física que em terreno seu constrói, de forma direta, residência para sua moradia, não está sujeita ao pagamento de ISS. III - Se a parte interessada cumpriu com todas as exigências da construção civil, não se pode negar a expedição do 'habite-se', sob a alegação de que não teria sido quitado o ISS - Imposto Sobre Serviço, já que tal circunstância caracteriza manifesta ilegalidade,***

consubstanciada na utilização de meio indireto de coerção para fins de pagamento de tributo. REMESSA NECESSÁRIA E APELACAO CÍVEL CONHECIDAS E IMPROVIDAS (fls. 27-28) (...)” (AI nº 817.374 GO, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, j. 8/5/2012).

Nesse sentido são os precedentes desta Câmara:

“MANDADO DE SEGURANÇA – ISSQN - Exercício de 2020 – Município de São José dos Campos – Mandamus impetrado com o fim suspender a exigibilidade do ISSQN, por indevido, com a imediata expedição habite-se e auto de conclusão de obra – Concessão parcial da segurança em primeiro grau para expedição do "habite-se" incondicionada ao pagamento do referido tributo – Sentença que não merece reparos - Município que dispõe de meios próprios para satisfação do crédito tributário quando o valor é devido. – Precedentes desta do E. STF e desta C. Corte – Sentença mantida – Recurso oficial, único interposto, não provido”. (RN nº 1000956-14.2023.8.26.0577, Rel. Des. Silva Russo, j.19/04/2024).

“MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO – ISS - Construção civil - Município de São Paulo - Impetração com vistas a afastar a exigência da quitação do tributo para a emissão do "habite-se" - Hipótese em que a recusa se funda na ausência de recolhimento do imposto - Inadmissibilidade, todavia, dessa subordinação - Concessão do alvará sujeita ao exame de requisitos diversos - Precedentes desta Corte - Recursos não providos” (AP nº 1017577-09.2023.8.26.0053, Rel. Des. Erbetta Filho, j. 26/09/2023).

“APELAÇÃO CÍVEL/REEXAME NECESSÁRIO - Mandado

de Segurança - ISS sobre construção civil - Expedição de “Habite-se” condicionada ao pagamento do tributo - Impossibilidade - Precedentes do STF, do STJ e deste TJSP - Súmulas 70, 323 e 547 do STF - Possibilidade de exigência do tributo por meios próprios - Sentença mantida - Recursos improvidos” (AP/RN nº 1043393-32.2019.8.26.0053, Rel. Des. Eutálio Porto, j. 9/12/2019).

O artigo 7º da Lei Complementar nº 116/2003 estabelece a regra geral de que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço. O dispositivo encontra-se em harmonia com a Magna Carta e o Código Tributário Nacional, que em homenagem ao princípio da legalidade tributária dispõem que somente a lei pode estabelecer a base de cálculo de tributo.

O artigo 148 do CTN permite o arbitramento da base de cálculo, nos exatos termos que seguem:

“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”.

A desconsideração do preço do serviço informado pelo contribuinte, com a adoção do preço por arbitramento, possui caráter excepcional e somente deve ser aplicada nos casos em que se verificam os pressupostos elencados no referido artigo, quais sejam: em situações nas quais o cálculo do tributo tome por base declarações, esclarecimentos ou documentos prestados pelo contribuinte de forma omissa ou inconsistente.

A Lei Municipal nº 13.701/2003, por sua vez, autoriza a utilização da pauta mínima de valores (pauta fiscal) na definição da base de cálculo do ISS em situações em que exista omissão no preço do serviço:

“Art. 14. A base de cálculo do Imposto é o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição.

§ 1º. Na falta desse preço, ou não sendo ele desde logo conhecido, será adotado o corrente na praça.

§ 2º Na hipótese de cálculo efetuado na forma do parágrafo 1º, qualquer diferença de preço que venha a ser efetivamente apurada acarretará a exigibilidade do imposto sobre o respectivo montante.

§ 3º O preço mínimo de determinados tipos de serviços poderá ser fixado pela Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico em pauta que reflita o corrente na praça”.

Como mencionado, a adoção da pauta fiscal ocorre em situações específicas, de modo que é imprescindível a instauração de processo administrativo para arbitramento dos preços dos serviços diante de inconsistências ou omissões nos valores declarados pelo contribuinte, no contexto do artigo 148 do CTN, respeitando-se as garantias do devido processo legal, o que não ocorreu no caso.

Como se sabe, o legislador constituinte ao estender estas garantias para o processo administrativo, objetivou assegurar ao administrado a realização de toda e qualquer prova legítima e admitida no ordenamento jurídico, cabendo à Administração aplicar tais regras, fato que, sem dúvida,

contribuirá para a solução das pendências dentro da própria Administração e, ao mesmo tempo, evitará demandas judiciais futuras, além de contribuir com a certeza e liquidez do título.

No laudo pericial de fls. 1681/1763, o perito judicial afirmou que as notas fiscais de serviços foram emitidas regularmente e constam da planilha analítica elaborada para apuração dos serviços tomados de terceiros (quesito 1), e que “os Livros Contábeis apresentados atendem às formalidades extrínsecas e intrínsecas” (fls. 1708).

Ademais, não há nos autos comprovação de que houve instauração de prévio procedimento administrativo para fins de lançamento do ISS que possibilitasse à autora o exercício do contraditório e da ampla defesa, insculpidos no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal e que pudesse caracterizar a incidência das hipóteses previstas no artigo 148 do CTN a justificar o arbitramento das diferenças apontadas no ISS.

De acordo com os documentos juntados às fls. 1949/2400, verifica-se que a autora apresentou impugnação ao Auto de Infração nº 006.786.297-7, referente à exigência do ISS no valor de R\$ 969.621,52 (fls. 2034/2035).

No entanto, referido Processo Administrativo nº 6017.2021/0049764-9 “*foi iniciado pela própria parte autora, meses após a cobrança do tributo, tratando-se inicialmente de impugnação a auto de infração e imposição de multa lavrado após o ajuizamento desta ação*”, conforme consignado na sentença.

A jurisprudência deste Tribunal de Justiça tem se posicionado pela impossibilidade da cobrança do ISS sobre serviços de construção civil com base nos preços definidos em pauta fiscal, sobretudo em situações nas quais o procedimento adotado pelo Fisco Municipal não se coaduna com as hipóteses de arbitramento previstas no artigo 148 do CTN.

Confira-se:

“TRIBUTÁRIO – APELAÇÃO – AÇÃO ANULATÓRIA – ISS – MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Sentença que julgou procedente a ação. Apelo do Município. ISS – ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO – Nos termos do artigo 148 do Código Tributário Nacional, quando o cálculo do tributo tiver por base o preço de serviço e as declarações do sujeito passivo forem omissas ou não merecerem fé, o valor será arbitrado pelo Fisco – O arbitramento tem caráter excepcional, sendo cabível exclusivamente nas hipóteses descritas no artigo 148 do Código Tributário Nacional – Inexistindo omissão ou atos de falsidade e desonestidade perpetrados pelo contribuinte ou terceiro, é vedada a aplicação de técnicas que afastam o lançamento da realidade dos fatos – Doutrina – Precedentes do C. Superior Tribunal de Justiça e deste E. Tribunal de Justiça. PAUTA FISCAL – Meio cabível de apuração de eventuais inconsistências e omissões nas declarações e documentos apresentados pelo contribuinte, ante a possibilidade de arbitramento prevista no art. 148 do Código Tributário Nacional – Precedentes deste E. Tribunal de Justiça. No caso, o Município procedeu ao arbitramento da base de cálculo do ISS de acordo com a pauta fiscal sob o fundamento de que os valores declarados a título de mão de obra utilizada no empreendimento eram substancialmente inferiores àqueles praticados no mercado, razão pela qual realizou lançamento com base nos critérios técnicos utilizados pelo Fisco como parâmetro para a aferição do preço mínimo dos serviços de construção civil – Impossibilidade – Hipótese que não encontra amparo no artigo 148 do Código Tributário Nacional – Inexistência de

omissão ou indício de falsidade nos documentos fornecidos e nas declarações prestadas pelo sujeito passivo – Impossibilidade de utilização dos valores fictícios previstos na pauta mínima – Lançamento anulado. (...) Sentença mantida – Recurso desprovido” (Apelação Cível nº 1055562-17.2020.8.26.0053, Rel. Des. Eurípedes Faim, 15ª Câmara de Direito Público, j. 13/5/2021).

Assim, ante a inexistência de conduta omissa ou apresentação de documentos carentes de fidedignidade por parte da autora, a revisão dos lançamentos tal como levada a efeito nos autos não se insere em nenhuma das hipóteses do artigo 148 do Código Tributário Nacional, de modo que a administração não logrou êxito em demonstrar a razão da utilização da pauta fiscal, devendo ser mantida a sentença de procedência da ação.

Por fim, a verba honorária fica majorada em meio ponto percentual, incidente nas respectivas faixas, por aplicação do § 11, do artigo 85 do Código de Processo Civil.

Ante o exposto, **nega-se provimento aos recursos oficial e voluntário do município**, nos termos do voto.

Raul De Felice

Relator