



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Registro: 2025.0000335949

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1005802-27.2020.8.26.0271, da Comarca de Itapevi, em que é apelante OKENA SERVIÇOS AMBIENTAIS LTDA, é apelado MUNICÍPIO DE ITAPEVI.

ACORDAM, em 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Após julgamento estendido, deram parcial provimento ao recurso por maioria de votos. Vencida a relatora, que declarará. Acórdão com o terceiro juiz.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores RICARDO CHIMENTI, vencedor, BEATRIZ BRAGA, vencida, WANDERLEY JOSÉ FEDERIGHI (Presidente), HENRIQUE HARRIS JÚNIOR E MARCELO L THEODÓSIO.

São Paulo, 27 de março de 2025

*

RELATOR DESIGNADO

Assinatura Eletrônica



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Voto n. 30.155
Ano 2025

Apelação n. 1005802-27.2020.8.26.0271

Comarca: Itapevi

Apelante: Okena Serviços Ambientais Ltda.

Apelado: Município de Itapevi

Apelação. Ação Declaratória. ISS. Município de Itapevi. Sentença que julgou improcedentes os pedidos. Pretensão à reforma. Acolhimento parcial. Controvérsia a respeito do enquadramento dos serviços prestados pela autora na lista anexa à LC 116/2003. Veto presidencial aos itens 7.14 e 7.15, envolvendo o saneamento ambiental e o tratamento de água, mas não ao item 7.12, atinente ao tratamento de efluentes. Utilização histórica do termo “efluente”, em atos normativos ambientais, como correspondente às fontes poluentes líquidas. Resoluções CONAMA nº 20/1986 e 430/2011. Correlação significativa entre o tratamento de efluentes para despejo e o esgotamento sanitário, de forma que ambos devem ser considerados abarcados pelo conceito de “saneamento ambiental” previsto no vetado item 7.14 da lista de serviços. Interpretação do item 7.12 que deve ser restrita às etapas intermediárias da cadeia de tratamento de dejetos. No caso concreto, o laudo pericial é categórico ao afirmar que no caso concreto a autora participa do tratamento do “efluente final”, destinado ao despejo em corpos hídricos, de forma que se enquadra na hipótese de saneamento ambiental. Enquadramento no item 7.14 da lista, o qual, por ter sido objeto de veto, afasta a incidência do ISS. Inteligência dos artigos 170, VI e 225, *caput*, parte final, e §1º, I da Constituição Federal. Dimensão horizontal dos Direitos Humanos. Rejeição, no entanto, dos demais pleitos. Impossibilidade de se estender os efeitos indefinidamente, ante a prerrogativa de apuração do ente municipal (art. 142 do CTN). Pleito repetitório que não envolveu demonstração quanto à assunção do encargo tributário, nos termos do art. 166 do CTN. Sentença parcialmente reformada. Recurso provido em parte.

I – Relatório

Trata-se de recurso de apelação interposto por **Okena Serviços Ambientais Ltda.** em face da r. sentença de p. 394/396, a qual julgou improcedentes os pedidos na Ação Declaratória movida por **Município de Itapevi**, considerando que

“os serviços realizados pela autora não se enquadram nos vetados itens 7.14 e 7.15 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/03, mas sim no item 7.12”, e apontando que o veto não teve como objetivo favorecer empresas que prestam serviços a particulares, como é o caso da autora.

Em suas razões de apelação, a autora alega que (i) o laudo pericial constatou que suas atividades também abarcam a reinserção de água tratada no meio ambiente, beneficiando a coletividade; (ii) seus serviços se caracterizam como saneamento ambiental, e não o tratamento de efluentes, sendo que a distinção envolve a devolução ou não da água a corpos fluviais; (iii) como houve veto presidencial aos itens 7.14 e 7.15 da lista de serviços, o caso é de reconhecer a não-incidência do tributo; (iv) o critério utilizado pelo Município é restrito a obras de engenharia, o que não se coaduna com as razões do veto presidencial. Requer, também, que (v) sejam restituídos os valores recolhidos nos cinco anos anteriores à propositura da ação. (p. 408/430)

Vieram as contrarrazões (p. 466/478).

II – Fundamentação

O recurso da autora comporta parcial provimento.

O cerne da controvérsia, no caso, envolve o enquadramento da atividade da autora frente à lista anexa à LC 116/2003, considerando a redação de três itens:

7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.

[...]

~~**7.14 – Saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres.”**~~

~~**7.15 – Tratamento e purificação de água.**~~

Enquanto o item 7.12 permanece formalmente em vigor, os itens 7.14 e 7.15 foram objeto de veto, com as seguintes razões (Mensagem nº 362/2003):

"A incidência do imposto sobre serviços de saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitários e congêneres, bem como sobre serviços de tratamento e purificação de água, não atende ao interesse público. A tributação poderia comprometer o objetivo do Governo em universalizar o acesso a tais serviços básicos. O desincentivo que a tributação acarretaria ao setor teria como consequência de longo prazo aumento nas despesas no atendimento da população atingida pela falta de acesso a saneamento básico e água tratada. Ademais, o Projeto de Lei nº 161 – Complementar revogou expressamente o art. 11 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com redação dada pela Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974. Dessa forma, as obras hidráulicas e de construção civil contratadas pela União, Estados, Distrito Federal Municípios, autarquias e concessionárias, antes isentas do tributo, passariam ser taxadas, com reflexos nos gastos com investimentos do Poder Público.

Dessa forma, a incidência do imposto sobre os referidos serviços não atende o interesse público, recomendando-se o veto aos itens 7.14 e 7.15, constantes da Lista de Serviços do presente Projeto de lei Complementar. Em decorrência, por razões de técnica legislativa, também deverão ser vetados os incisos X e XI do art. 3º do Projeto de Lei."

A autora alega que seus serviços seriam passíveis de enquadramento nos itens 7.14 e 7.15, de forma que, com os vetos, eles estariam fora do âmbito de tributação do ISS – e, conseqüentemente, não teria ocorrido o fato gerador, tratando-se de hipótese de não-incidência.

Para tanto, a autora traz a seguinte proposta de distinção entre os serviços:

Neste ponto vale a distinção entre “tratamento de efluentes” e “saneamento ambiental”: A atividade de “tratamento de efluentes” como descrita no item 7.12 acima está limitada a um campo bem mais restrito, focado inteiramente ao tratamento dos líquidos oriundos da atividade industrial não reinseridos no sistema público fluvial. Ao revés, na atividade de “saneamento ambiental”, há também o tratamento dos resíduos líquidos decorrentes do processo industrial, mas com a reinserção da água tratada de volta ao Meio Ambiente, com o seu lançamento em um corpo receptor (rios), conforme mencionado no item 09 do fluxograma do processo produtivo suso mencionado.

A questão é complexa e decorre, em larga medida, de *jogos de linguagem* envolvendo conceitos de Direito Ambiental os quais, à época da tramitação da LC 116/2003 (oriunda do PLP 1/1991), ainda estavam sendo consolidados no

ordenamento brasileiro.

Esse ponto pode ser ilustrado, inicialmente, ao se comparar a redação dos itens correspondentes no DL 406/68:

Decreto-Lei 406/68	Lei Complementar 116/2003
17. Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza, e de agentes físicos e biológicos;	7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.
20. Saneamento ambiental e congêneres;	7.14 – Saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres
-	7.15 – Tratamento e purificação de água.

Nota-se que, enquanto o item sobre *efluentes* tenha se mantido inalterado (salvo pela inclusão de “*químicos*”), buscou-se uma exemplificação de “*saneamento ambiental*”, além da inclusão, em item separado, do tratamento da água – refletindo a distinção que se consolidaria com a Lei nº 11.445/2007, cujo art. 4º prevê que:

Art. 4º Os recursos hídricos não integram os serviços públicos de saneamento básico.

Parágrafo único. A utilização de recursos hídricos na prestação de serviços públicos de saneamento básico, inclusive para disposição ou diluição de esgotos e outros resíduos líquidos, é sujeita a outorga de direito de uso, nos termos da [Lei no 9.433, de 8 de janeiro de 1997](#), de seus regulamentos e das legislações estaduais.

É de se notar que, apesar dessa cisão entre os serviços, a justificativa para o veto é comum a ambos os itens, que têm forte interligação.

Embora o termo *efluente* seja definido, em dicionários, como referente a resíduos industriais lançados no meio ambiente, a legislação nacional o vincula ao *despejo* de fontes poluidoras *líquidas*, como se observa da redação original do

art. 10, §3º da Lei:

Art. 10. A construção, instalação, ampliação e funcionamento de estabelecimentos e atividades utilizadoras de recursos ambientais, considerados efetiva ou potencialmente poluidores, bem como os capazes, sob qualquer forma, de causar degradação ambiental, dependerão de prévio licenciamento por órgão estadual competente, integrante do SISNAMA, sem prejuízo de outras licenças exigíveis.

[...]

§ 3º - O órgão estadual do meio ambiente e a SEMA, esta em caráter supletivo, poderão, se necessário e sem prejuízo das penalidades pecuniárias cabíveis, determinar a redução das atividades geradoras de poluição, para manter as emissões gasosas, os efluentes líquidos e os resíduos sólidos dentro das condições e limites estipulados no licenciamento concedido.

A definição do termo parece só ter vindo com a Resolução CONAMA nº 430/2011:

Art. 4º [...] V: Efluente: é o termo usado para caracterizar os despejos líquidos provenientes de diversas atividades ou processos;

Se por um lado o termo *efluente* está vinculado a rejeitos líquidos, por outro a atuação do Poder Público foi direcionada, historicamente, a regular o lançamento dos efluentes em corpos de água, como se observa no art. 21 da Resolução CONAMA nº 20/1986:

Art. 21. Os efluentes de qualquer fonte poluidora somente poderão ser lançados, direta ou indiretamente, nos corpos de água desde que obedeça às seguintes condições.

Mesmo nos atos normativos ambientais do período imediatamente posterior à LC 116/2003, os quais mencionam o despejo de efluentes no solo, veiculam uma preocupação que é, primariamente, com a prevenção da contaminação de corpos d'água, como se observa tanto na Resolução CONAMA nº 357, de 2005,¹ quanto na de nº 396, de 2008.²

¹ Art. 29º. A disposição de efluentes no solo, mesmo tratados, não poderá causar poluição ou contaminação das águas.

² Art. 27. A aplicação e disposição de efluentes e de resíduos no solo deverão observar os critérios e exigências definidos pelos órgãos competentes e não poderão conferir às águas subterrâneas características em desacordo com o seu enquadramento.

Dessa forma, sob uma perspectiva dos normativos de Direito Ambiental, há uma notável semelhança entre os objetivos e meios do “*tratamento de efluentes*” e do esgotamento sanitário.

Ambos parecem, a princípio, inseridos no conceito de *saneamento ambiental*, conforme a doutrina de Édís Milaré:

Apesar de consolidada na doutrina e na legislação a expressão saneamento básico, é importante discutir a necessidade de análise quanto a sua utilização nos dias atuais. Em nosso sentir, afigura-se como mais contemporâneo o uso do termo saneamento ambiental. Assim, estar-se-ia por ressaltar o aspecto mais abrangente e integrado, na medida em que se consideram a salubridade ambiental e a conservação dos recursos naturais como parte do sistema. O saneamento é holístico e não segmentado, envolvendo uma ideia de maior abrangência, a exigir a aglutinação da expressão ambiental em substituição ao termo básico.³

Cabe apontar que a divisão entre a natureza pública ou privada dos itens 7.12 e 7.14, proposta pela r. sentença, acaba desconsiderando que a proteção ao meio ambiente é um dos princípios em que mais se observa a *dimensão horizontal dos direitos humanos*, com maior regulação de ações feitas por entes privados que afetam toda a coletividade.

Nesse contexto, o fator de *discrímen* não é o interesse público sobre o particular, mas a valorização de processos e meios que favoreçam o meio ambiente, conforme se extrai dos artigos 170, VI e 225, *caput*, parte final, e §1º, I da Constituição Federal:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras

³ 'O Marco Regulatório do Saneamento Ambiental' (2020), acessível em <https://milare.adv.br/wp-content/uploads/2020/09/Marcoregulatoriodosaneamentoambiental.pdf>

gerações.

§ 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

I - preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas;

A partir desse vetor interpretativo, é possível considerar que o tratamento dos efluentes **para despejo** tem um valor ambiental comparável ao do tratamento de esgoto, e ambos integram o sistema de saneamento ambiental do item 7.14 da lista de serviços.

Cabível, nesse sentido, transcrever excerto do laudo pericial, o qual considera que os serviços são de saneamento ambiental (p. 365, item 8), mostrando os serviços são interligados com o de esgoto (p. 367, item 4):

[...]A população em geral, produz o chamado esgoto doméstico, que por suas características são tratáveis com técnicas baseadas em microrganismos, depurando-se principalmente a carga orgânica desse efluente.

Esse tipo de tratamento predomina nas Estações de Tratamento de Esgoto (ETEs) de concessionárias. No entanto, alguns efluentes produzidos por atividade industrial e comercial podem conter compostos de difícil degradação e separação. Apesar do menor volume, esse tipo de tratamento requer equipe mais qualificada, controle e monitoramento mais intensivo e mais etapas de processamento do efluente.

O despejo ilegal de efluentes industriais é danoso para o próprio tratamento biológico de ETEs, podendo inativar ou alterar os microrganismos responsáveis pelo processo.

Dessa forma, não é cabível estabelecer o enquadramento com base no fato de o tomador ser pessoa jurídica de direito público ou privado, pois o saneamento ambiental tem feição sistêmica.

A atribuição de responsabilidades ambientais a atores privados, com base nos princípios do poluidor-pagador e protetor-recebedor, não afeta a constatação de que o interesse último pelo serviço é da coletividade. O intuito lucrativo não desnatura o intuito da não-incidência, posto que as razões de veto mostram que o objetivo foi, precisamente, de estímulo para o setor.

Feita essa colocação, o item 7.12 deve ser interpretado

restritivamente, de forma a envolver apenas a prestação de serviços em eventuais etapas intermediárias da cadeia de tratamento, ou seja, prestadores que lidam com os efluentes, mas não são diretamente responsáveis por sua destinação final.

Considerando as várias etapas do processo descritas no laudo (p. 356/357), isso significaria dizer que, se houvesse outra empresa para algum processo específico de tratamento, seria possível enquadrar no item 7.12 – até porque, nos casos em que há essa cisão, é provável que exista subproduto do tratamento com valor econômico, afastando o aspecto ambiental como atividade-fim.

Como a empresa do caso dos autos é responsável pelo “efluente final”, termo utilizado pelo expert (p. 359, item 4), efluente que devolve à natureza devidamente tratado e com impacto ambiental positivo, seu serviço é de saneamento ambiental, fora das hipóteses de incidência do ISS. Neste sentido merecem destaque as seguintes afirmações do expert:

**P. 362: Como fora apresentado, a empresa Okena realiza o tratamento de efluentes industriais de diversos tipos, obtendo água de qualidade suficiente para descarte no Ribeirão São João Novo. Essa atividade faz parte das ações definidas como Saneamento Ambiental, não só pela semelhança com processos de Saneamento Básico, mas também pela complementaridade do mesmo com o tratamento de esgoto sanitário na prevenção da poluição.
[...]**

P. 363 -Resposta aos quesitos - Okena (fls. 207-209):

1) Os resíduos líquidos saneados pela Autora retornam ao corpo receptor (rios), ou seja, ao Meio Ambiente?

Sim, o efluente é desaguado no Ribeirão São João Novo.

2) As águas residuárias devolvidas ao Meio Ambiente apresentam características melhores do que as condições do corpo receptor, causando impacto positivo para o Meio Ambiente e comunidade circunvizinha?

Sim. De acordo com a análise feita por laboratório, o efluente atende aos requisitos da lei. Pela licença de operação de número 32009941 emitida pela CETESB, a classe desse corpo receptor é 4, ou seja, o uso permitido de suas águas seria para navegação e harmonia paisagística, não sendo adequado para abastecimento humano e nem contato primário.

Entre os impactos positivos, pode-se citar entre outros: mitigação de odores, diluição de poluentes, melhoria dos processos de autodepuração, diminuição do risco de doenças hídricas, melhor aspecto visual e paisagístico.

Sendo assim, a hipótese é de não-incidência do ISS sobre os serviços da autora tais como descritos em relação aos fatos e ao momento aqui analisados.

Por outro lado entendo que o provimento do recurso deve ser parcial.

Primeiro, não é possível estender os efeitos indefinidamente, até porque a forma de prestação de serviços pela autora já foi diversa no passado e envolve questões fáticas, devendo o pronunciamento se limitar ao exercício em que elaborado o laudo pericial (2023) e anteriores, resguardando-se o poder-dever da Administração Pública previsto no art. 142 do CTN caso ocorram alterações fáticas (quanto ao objeto da prestação dos serviços) ou normativas (em especial na LC 116/2003) nos exercícios futuros.

Segundo, deve ser rejeitada a pretensão de repetição de indébito, pois não houve demonstração na exordial (ou mesmo alegação) de que a autora assumiu o encargo financeiro do ISS, ou seja, não se deu o cumprimento do quanto disposto no art. 166 do CTN:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Destarte, **mais não é preciso dizer para se concluir que a r. sentença deve ser parcialmente reformada.**

Os ônus sucumbenciais devem ser repartidos no grau do proveito econômico obtido por cada parte, a ser apurado em fase de liquidação, com a atribuição dos percentuais devidos (art. 85, §4º, II do CPC).

A fim de evitar o ritual de passagem estabelecido no artigo 1.025 do CPC/2015, a multiplicação dos embargos de declaração prequestionadores e os prejuízos deles decorrentes, nos termos do artigo 8º (em especial dos princípios da razoabilidade e da eficiência) e do artigo 139, II (princípio da duração razoável do



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

processo), ambos do CPC/2015, para fins de “prequestionamento ficto” desde logo considero incluídos neste acórdão os elementos que cada uma das partes suscitou nas suas razões e nas suas contrarrazões de recurso.

III – Conclusão

Diante do exposto, **por maioria de votos, dá-se provimento ao recurso da autora.**

RICARDO CHIMENTI
Relator Designado
(Assinatura Eletrônica)