



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000344535

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1031896-45.2024.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO e Apelante MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, é apelado DBG 18 EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS SPE LTDA..

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 14ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Negaram provimento ao recurso. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores REZENDE SILVEIRA (Presidente sem voto), JOÃO ALBERTO PEZARINI E OCTAVIO MACHADO DE BARROS.

São Paulo, 8 de abril de 2025.

GERALDO XAVIER
Relator(a)
Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Apelação 1031896-45.2024.8.26.0053

Apelante: Município de São Paulo

Apelada: DGB 18 Empreendimentos Imobiliários SPE Limitada

Comarca: São Paulo

Voto 58.854

Apelação. Mandado de segurança. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Construção civil. Lançamento complementar por arbitramento com base em pauta fiscal. Inadmissibilidade. Não comprovação de inidoneidade das declarações prestadas pelo contribuinte ou por terceiros. Desrespeito aos artigos 7º, “caput”, da Lei Complementar 116/03 e 148 do Código Tributário Nacional. Recurso denegado.

Cuida-se de mandado de segurança impetrado por DGB 18 Empreendimentos Imobiliários SPE Limitada contra ato do Secretário de Finanças do município de São Paulo.

Alega-se ilegal o lançamento por arbitramento (pauta fiscal) com supedâneo na Lei Municipal 13.701/2003; sustenta-se inconstitucional a adoção de base de cálculo diferente do preço do serviço (artigos 156, III, da Magna Carta e 7º da Lei Complementar 116/2003); argui-se não observado o procedimento previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional para arbitramento da base de cálculo; pleiteia-se anulação do lançamento consubstanciado na Declaração Tributária de Conclusão de Obra (DTCO) 2022.0005596-6.

Concedida a segurança, apela tempestivamente o município: insiste na legitimidade da cobrança e requer inversão do resultado do julgamento.

contrarrazões argumenta-se correta a sentença e pugna-se por sua manutenção; a douda Procuradoria-Geral de Justiça não se manifestou.

A hipótese comporta reexame necessário da decisão “a quo”, nos termos do artigo 14, §1º, da Lei 12.016/09.

Eis, sucinto, o relatório.

O recurso não merece abrigo.

Com efeito.

Conforme estabelece o artigo 7º, “caput”, da Lei Complementar 116/03, “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço.”

O artigo 14 da Lei Municipal 13.701/2003 assim disciplinava a matéria à época do lançamento:

“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.

“§ 4º - O montante do Imposto é considerado parte integrante e indissociável do preço referido neste artigo, constituindo o respectivo destaque nos documentos fiscais mera indicação de controle.

“§ 5º - Inexistindo preço corrente na praça será ele fixado:

“I - pela autoridade fiscal, mediante estimativa dos elementos conhecidos ou apurados;

“II - pela aplicação do preço indireto, estimado

em função do proveito, utilização ou colocação do objeto da prestação do serviço.

“§ 6º - Quando os serviços descritos nos subitens 3.03, 7.02, 7.04, 7.05, 7.15, 7.16 e 7.17 da lista do 'caput' do artigo 1º forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ao número de postes, ou à área ou extensão da obra, existentes no Município de São Paulo.

“§ 7º Quando forem prestados os serviços descritos nos subitens 7.02, 7.04, 7.05 e 7.15 da lista do 'caput' do art. 1º, o imposto será calculado sobre o preço do serviço deduzido das parcelas correspondentes: (Redação dada pela Lei nº 16.757/2017)

“I - ao valor dos materiais incorporados ao imóvel, fornecidos pelo prestador de serviços;

“II - ao valor das subempreitadas já tributadas referentes aos serviços descritos nos subitens 7.02, 7.04, 7.05 e 7.15, todos da lista do 'caput' do art. 1º, exceto quando os serviços referentes às subempreitadas forem prestados por profissional autônomo. (Redação dada pela Lei nº 16.757/2017). (...)”

A adoção de tabela de “preço mínimo” para determinados serviços, como os previstos nos itens 7.02, 7.04 e 7.05 do artigo 1º da Lei Municipal 13.701/2003 (todos relativos a engenharia e construção civil), nos termos do § 3º do artigo 14 do mesmo diploma, configura hipótese de arbitramento da base de cálculo do ISS. Afinal, o Fisco desconsidera o preço real declarado pelo contribuinte e adota outro por ele estipulado. Essa técnica não pode ser adotada em qualquer situação, mas apenas quando constatada omissão quanto ao preço ou inidoneidade da declaração prestada pelo sujeito passivo ou terceiro.

O que se vê, porém, é que no caso da “pauta fiscal mínima” o município de São Paulo invariavelmente desconsidera o preço real do serviço de construção civil quando inferior ao valor por ele previsto, levando o contribuinte a pagar o tributo segundo preço fictício.

Ainda que o Fisco se valha de critérios técnicos para apurar o custo da construção civil por metro quadrado em seu território, é evidente que a utilização da “pauta fiscal” não obedece aos critérios do artigo 148 do Código Tributário Nacional, “in verbis”:

“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, arbitrará 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.”

Na hipótese dos autos não se deu instauração de processo administrativo, tampouco há indícios de que as notas fiscais emitidas pelos diversos prestadores de serviços desmereçam fé. De concluir, portanto, inexistir supedâneo legal para que a base de cálculo adotada pelo sujeito passivo do ISS seja desconsiderada e utilizada, em seu lugar, outra previamente fixada pelo Fisco.

Ensina LUCIANO AMARO, 'in' “Direito Tributário Brasileiro”, 18ª edição, São Paulo: Saraiva, página 397:

“O arbitramento não é um procedimento discricionário, haja vista que se garante ao sujeito passivo o direito ao contraditório, tanto na administrativa quanto na judicial. Trata-se de técnica de descoberta da verdade material e não de critério discricionário utilizável segundo o alvedrio da autoridade. O arbitramento, portanto, é instrumento de que a autoridade se pode valer para a descoberta da verdadeira base de cálculo do tributo nas situações em que, mercê de incorreções ou omissões do sujeito passivo ou de terceiro, haja indícios de manipulação do preço ou do valor para evitar ou reduzir o tributo devido.

“Se, no caso do imposto sobre serviços, por exemplo, em que a base de cálculo é o preço, houver indícios de que o contribuinte praticou um preço diverso do que constou dos documentos fiscais,

cabe o arbitramento. Mas, se o preço realmente praticado tiver sido o constante daqueles documentos (inexistindo indício de que o contribuinte tenha ocultado o montante efetivamente cobrado), a autoridade não pode “arbitrar” a base de cálculo do tributo a pretexto de que aquele preço é, por exemplo, menor do que o praticado pela concorrência.”

O Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento acerca da ilegalidade do regime de pauta fiscal de outro tributo:

“Súmula 431: É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.”

No que toca ao ISS, veja-se a remansosa jurisprudência desta corte:

“APELAÇÃO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – ISS – Serviços da construção civil – Nulidade do auto de infração e da CDA correlata - Base de cálculo que deve corresponder ao valor real dos serviços prestados e não ao valor mínimo previsto na chamada pauta fiscal - Inaplicabilidade do artigo 148, do CTN - Arbitramento por presunção de má fé, sem a instauração de procedimento administrativo regular que indicasse fraude nem o exame das notas fiscais emitidas - SUCUMBÊNCIA - Princípio da causalidade – O vencido deve arcar com o ônus da causa - Embargante que sucumbiu em parte mínima do pedido - CPC, artigo 86 - Condenação da Municipalidade no pagamento das custas, despesas processuais e honorários advocatícios fixados em R\$ 30.000,00 - Valor da causa em 2.015 - R\$ 501.741,86 - CPC, art. 85, §§ 8º e 11. Recurso da Municipalidade desprovido e recurso do embargante parcialmente provido.” (apelação 1021843-32.2017.8.26.0576, Décima Quarta Câmara de Direito Público, relator Desembargador Octavio Machado de Barros);

“APELAÇÃO – Declaratória – ISS – Construção civil. Condicionamento da expedição do 'habite-se' ao recolhimento do tributo. Descabimento. Arbitramento do valor com base em pauta fiscal. Ilegalidade. Inobservância das disposições do artigo 148 do CTN. Ausência de processo administrativo para apurar eventual irregularidade dos documentos

apresentados pelo contribuinte. Não comprovação, contudo, da ilegalidade das glosas efetuadas pelo Fisco. Recurso parcialmente provido.” (apelação 1039272-97.2015.8.26.0053, Décima Quarta Câmara de Direito Público, relator Desembargador João Alberto Pezarini);

“APELAÇÃO – AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO – ISS – Município de São Paulo – Ente tributante que condicionou a concessão de 'Habite-se' ao pagamento do ISS, calculado com base em regime de pauta fiscal – Inadmissibilidade – Imposto que deve ser recolhido com base no preço real do serviço, e não com base de cálculo fictícia – Procedimento adotado pela Fazenda Municipal que não se confunde com as hipóteses de arbitramento previstas no CTN – Repetição de indébito – Possibilidade – Elementos dos autos que comprovam pagamento a maior de ISS no valor de R\$ 103.557,29 – Autora que, no caso, arcou efetivamente com o encargo da cobrança – Sentença mantida – RECURSO IMPROVIDO.” (apelação 1025339-18.2019.8.26.0053, Décima Quinta Câmara de Direito Público, relator Desembargador Rodrigues de Aguiar);

“ISSQN SOBRE CONSTRUÇÃO CIVIL – Alegação de omissão no cálculo do ISS - Cobrança com base em pauta fiscal – Impossibilidade – Base de cálculo do tributo é o valor da prestação de serviço -- Ausência de prova de subfaturamento ou omissão aptos a autorizar a incidência do art. 148, CTN -- Precedentes do C. STJ e deste E. Tribunal de Justiça - ISSQN – Incorporação imobiliária – Edificação realizada pela incorporadora em terreno de sua titularidade – Venda de unidades autônomas – Ausência de prestação de serviços. RECURSO PROVIDO.” (apelação 1037178-90.2015.8.26.0114, Décima Quinta Câmara de Direito Público, relator Desembargador Fortes Muniz);

“Apelação e reexame necessário - Mandado de Segurança – Cabimento - Discussão que versa exclusivamente sobre direito relativo à legalidade da chamada 'pauta fiscal'- Art. 14, §3º da Lei nº 13.701/03 que estipulou de ofício o valor da base de cálculo do imposto, por meio de tabelas – Ilegalidade – Base de cálculo do ISS que se configura no preço do serviço - O arbitramento da base de cálculo somente é possível quando inexistem elementos

idôneos para apurar o valor do serviço – Irregularidades que eventualmente tenham ocorrido devem ser apuradas por meio de processo administrativo a ser instaurado pela Fazenda - Inteligência do art. 148, do CTN – Comprovação de que o contribuinte recolheu o ISS com base nas notas fiscais relativas aos serviços executados por terceiros – Sentença reconheceu a legalidade da chamada 'pauta fiscal' que deve ser reformada para prover integralmente a demanda – Vinculação da análise e da concessão do 'habite-se' à prévia quitação do débito de ISS - Inadmissibilidade - O Município dispõe de meios próprios para satisfação do crédito tributário - Vedado ao Poder Público utilizar de meios gravosos e indiretos de coerção destinados a compelir o contribuinte inadimplente a pagar tributo - Precedentes do STJ e deste TJSP baseados nas Súmulas 70, 323 e 547 do STF -Sentença mantida nesse ponto - Sentença reformada em parte me sede de reexame necessário - Recurso da autora provido e desprovido o da Fazenda municipal.” (apelação 1041853-46.2019.8.26.0053, Décima Oitava Câmara de Direito Público, relator Desembargador Roberto Martins de Souza);

“Ação de Repetição de Indébito Tributário. ISSQN. Lançamento tributário complementar baseado em pauta mínima fiscal de valores. A sentença de procedência deve ser mantida. É ilegal a exigência de recolhimento de diferença de ISS com base em pauta fiscal, instituída por norma infralegal. Nítida antijuridicidade da alteração da base de cálculo, com utilização de preços mínimos, fato que constitui grave afronta ao princípio da legalidade e não observa a hierarquia das normas. O tributo deve ser recolhido com base no preço do serviço. Inteligência dos artigos 7º da LC 116/2003 e 148 do CTN. Nega-se provimento ao recurso, com majoração da verba honorária, nos termos do acórdão.” (apelação 1061090-66.2019.8.26.0053, Décima Oitava Câmara de Direito Público, relatora Desembargadora Beatriz Braga).

Dúvida não resta, portanto, de que o sistema de “pauta fiscal” utilizado pelo Fisco Paulistano para cobrar o ISS é ilegal, pois desrespeita o artigo 7º, “caput”, da Lei Complementar 116/03 e o artigo 148 do Código Tributário Nacional. Daí a ilegitimidade do lançamento complementar em apreço.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Em suma: ao decisório “a quo” não se pode pôr emenda.

Posto isso, nega-se provimento ao recurso e mantém-se, qual lançada, a sentença.

Geraldo Xavier

Relator