



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000369704

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1062188-52.2020.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO e Apelante MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, é apelado SÃO PEDRO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Deram parcial provimento à remessa necessária e ao recurso de apelação. V.U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores WANDERLEY JOSÉ FEDERIGHI (Presidente) E MARCELO L THEODÓSIO.

São Paulo, 14 de abril de 2025.

FERNANDO FIGUEIREDO BARTOLETTI

Relator

Assinatura Eletrônica

VOTO Nº 11357

Apelação e Remessa Necessária nº 1062188-52.2020.8.26.0053

Comarca: São Paulo

Recorrente: Juízo *ex-officio* e Município de São Paulo (réu)

Recorrido: São Pedro Empreendimentos e Participações Ltda. (autora)

Ementa: Apelação e Remessa Necessária – Município de São Paulo – Ação de Repetição de Indébito questionando débito de ISSQN em construção civil – Sentença de procedência da demanda – Insurgência da Municipalidade – Parcial cabimento – Preliminar de intempestividade suscitada em contrarrazões afastada – Interposição de embargos de declaração que interrompem o prazo para interposição de recurso – Art. 1.026, *caput*, do CPC – Conclusão quanto ao mérito e à questão principal que deve ser mantida – Débito fiscal discutido que decorreu da aplicação da pauta fiscal – Base de cálculo do imposto apurada a partir de preço mínimo do custo da mão de obra, independentemente das notas apresentadas pela autora – Impossibilidade – Prática diversa das hipóteses previstas no art. 148 do CTN – Precedentes – ISSQN complementar pago indevidamente pela própria requerente, logo, tem-se que foi a autora quem assumiu a quitação do imposto municipal, sem repassá-lo a terceiros, a possibilitar a repetição do indébito, sem ofensa ao art. 166, do CTN – Valor pago que é líquido e certo, inexistindo a necessidade de liquidação do julgado para se aferir a quantia principal a ser restituída – Quantia recolhida indevidamente que deve ser devolvida com incidência da correção monetária a partir do desembolso e juros de mora somente a partir do trânsito em julgado da sentença, nos termos do art. 167, parágrafo único, do CTN, e da Súmula nº 188, do C. STJ, pelos mesmos índices aplicados pela Municipalidade na cobrança de seus tributos, em atenção aos temas de repercussão geral nº 810 e de recursos repetitivos nº 905 – Ocorre que após o advento da EC nº 113/21, previu-se somente a aplicação da taxa Selic (art. 3º), que já contempla correção monetária e juros de mora (nessa direção: EDcl no AgInt. no REsp. nº 1.997.532/MS, rel. Min. Marco Buzzi, j. 28/11/2022) – Logo, se a taxa Selic já contempla juros de mora, devidos apenas após o trânsito em julgado, os valores a serem restituídos devem ser corrigidos pelo mesmo índice de correção monetária aplicado pela Municipalidade desde o desembolso até o trânsito em julgado, e, só após, haverá a incidência única da Taxa Selic – Divergência entre o custo global registrado e o declarado pela contribuinte nas DTDO – Inovação recursal – Impossibilidade de apreciar a questão, sob pena de *supressão* de um grau de jurisdição, já que não

foi objeto de análise na sentença atacada – Sentença alterada em parte tão somente para ajustar os encargos incidentes sobre a repetição de indébito, afastando-se a necessidade de liquidação do julgado – Sem majoração da verba honorária – Remessa necessária e recurso de apelação parcialmente providos.

Trata-se de remessa necessária e de recurso de apelação interposto pelo **Município de São Paulo** contra a r. sentença de fls.1539/1542, que julgou procedente ação de repetição de indébito questionando o lançamento de ISSQN para expedição de habite-se ajuizada por **São Pedro Empreendimentos e Participações Ltda.**, para desconstituir *os valores em tela e obstando as cobranças efetivadas com base na "pauta fiscal"*, condenando *o requerido ao ressarcimento do valor tributado a título de ISS complementar, a ser apurado em sede de liquidação de sentença, com correção monetária desde o pagamento efetuado, com base no IPCA-E, e juros moratórios, a partir do trânsito em julgado, aplicando-se a taxa Selic*, fixando a verba honorária no *percentual mínimo da escala do artigo 85, §3º do CPC, a recair sobre o valor principal a ser oportunamente liquidado*.

O Município de São Paulo interpôs embargos de declaração (fls.1547/1550), que foram rejeitados pela decisão de fls.1559.

Inconformada, apela a Municipalidade defendendo legalidade do arbitramento da base de cálculo do ISS, tendo em vista que, *ao realizar o lançamento do ISS sobre serviços de construção civil, utiliza-se do arbitramento previsto no art. 148 do Código Tributário Nacional (CTN), que autoriza a autoridade lançadora a arbitrar o valor ou preço dos serviços quando as declarações ou documentos apresentados pelo contribuinte forem omissos ou não merecerem fé*. Afirma que o art. 14, §3º, da Lei Municipal nº 13.701/2003, *autoriza expressamente a fixação de preços mínimos de determinados tipos de serviços pela Secretaria Municipal da Fazenda, em pauta que reflita o valor corrente na praça*, sendo que ao contrário do alegado pela autora, referido dispositivo legal *não cria uma "pauta fiscal" ilegal, mas sim estabelece um parâmetro mínimo para a base de cálculo do ISS, com o objetivo de evitar a evasão fiscal e garantir a isonomia entre os contribuintes*. Refuta a existência do pagamento em duplicidade, uma vez *que o primeiro recolhimento, realizado em 2012, referia-se a uma etapa anterior da obra, enquanto*

o segundo recolhimento, realizado em 2015, referia-se à conclusão da obra como um todo, destacando que a própria autora reconhece, em sua réplica, que o recolhimento de 2012 se encontra prescrito, o que demonstra a inexistência de interesse processual em relação a esse ponto. Defende a necessidade de observância do art. 166 do CTN, que estabelece como condição indispensável para a repetição do indébito, a comprovação de que não houve a transferência do ônus financeiro a terceiros, cabendo à Apelada demonstrar, de forma inequívoca, que não houve o repasse do encargo financeiro do ISSQN aos adquirentes das unidades, ônus do qual não se desincumbiu. Insurge-se quanto aos critérios fixados para a correção monetária e os juros de mora, afirmando que em se tratando de repetição de indébito tributário, a correção monetária deve ser calculada pela taxa SELIC, que engloba tanto a correção monetária quanto os juros de mora, a partir do pagamento indevido, conforme entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.111.189/SP, Tema 126). Aponta a divergência do valor do custo global da obra registrado pela autora (R\$23.086.806,52 – documento de fls.134), já que o dobro do valor por ela declarado nas DTCO, para sustentar que o valor da base de cálculo utilizada para o pagamento do ISS, a qual se insurge a autora ao argumento de que se trata de arbitramento indevido por parte da Municipalidade, é, aproximadamente, 50% inferior ao montante relativo ao do serviço prestado. Ao final, prequestiona as normas arroladas às fls.1578, requerendo o provimento do recurso, para o fim de julgar improcedente a ação, invertendo-se os ônus sucumbenciais e, subsidiariamente, que a restituição do ISS seja condicionada à comprovação, pela autora, do não repasse do encargo financeiro do tributo a terceiros, nos termos do art. 166 do CTN (fls.1562/1579).

Contrarrrazões às fls.1586/1595, alegando, preliminarmente, a intempestividade do recurso e, no mérito, pugnando pela manutenção da r. Sentença.

Apelo tempestivo e dispensado de preparo.

É o relatório.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, recebo o recurso de apelação interposto pelo Município de São Paulo

Inicialmente, não merece acolhimento a preliminar de intempestividade suscitada nas contrarrazões.

Isso porque, a r. Sentença foi proferida em 14/06/2024, com início do prazo de intimação da Municipalidade em 25/06/2024, a oposição de embargos declaratórios ocorreu em 27/06/2024, interrompendo o prazo recursal, o qual se iniciou somente após a intimação acerca da r. decisão de fls.1559, proferida em 13/02/2025, com interposição do recurso de apelação em 14/02/2025.

E, mesmo que o Juízo *a quo* não tenha conhecido dos embargos de declaração, por ausência de obscuridade, contradição ou omissão, a sua simples interposição foi suficiente para interromper o prazo para apresentação da apelação, nos termos do art. 1.026, caput, do CPC, tendo em vista que *os embargos de declaração não possuem efeito suspensivo e interrompem o prazo para a interposição de recurso*.

Ademais, diferentemente do sustentado em contrarrazões, somente no caso de não conhecimento dos embargos de declaração, por intempestividade, não haveria a interrupção do prazo para a interposição de recurso, conforme entendimento do C. STJ:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CARÁTER INFRINGENTE. POSSIBILIDADE. EXCEPCIONALIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TEMPESTIVIDADE. INTERRUPÇÃO DE PRAZO. 1. A atribuição de efeitos infringentes aos embargos de declaração é possível, em hipóteses excepcionais, para corrigir premissa equivocada no julgamento, bem como nos casos em que, sanada a omissão, a contradição ou a obscuridade, a alteração da decisão surja como consequência necessária. 2. Os embargos de declaração interrompem o prazo para interposição de outros recursos, exceto nos casos em que não conhecidos por intempestividade. 3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar provimento ao recurso especial e, declarando a tempestividade dos embargos de declaração opostos na origem, determinar o retorno dos

autos ao Tribunal de origem para julgamento da apelação. (EDcl no AgInt no AREsp 897.842/RJ, Rel. Ministro RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA, TERCEIRA TURMA, julgado em 24/04/2018, DJe 27/04/2018) – destaquei.

No mesmo sentido, o entendimento desse E. Tribunal de Justiça:

Apelação. Ação monitória. Sentença de extinção, sem julgamento do mérito, com fundamento na ausência de interesse de agir específico (prova escrita). Recurso da parte autora. 1. Não conhecimento dos embargos de declaração pelo juízo de origem. Correção formal da decisão dos embargos de declaração: ao invés de não conhecidos, para rejeitados. Ademais, a simples oposição de embargos de declaração (se tempestivos) interrompe o prazo para outros recursos, que recomeça a ser contado após a respectiva decisão (artigo 1.026, CPC), ainda que se trate de hipótese típica de não conhecimento por outro fundamento de natureza processual. Preliminar de intempestividade do recurso de apelação afastada. 2. Presença dos requisitos para formalização da ação monitória (art. 700 do CPC). Documento que comprova a relação jurídica entre as partes e a evolução do débito. Sentença de extinção anulada. 3. Possibilidade de apreciação do mérito nesta instância recursal, nos termos do permissivo do artigo 1.013, § 3º, inciso I, do CPC, uma vez que a causa está madura para julgamento, sendo desnecessária a produção de outras provas. 4. Contrato de cessão de crédito. Existência de vício na constituição de título cedido, uma vez que o cedente não demonstrou o lastro na emissão das duplicatas cedidas. Validade da cláusula que prevê a obrigação de recompra de títulos em caso de vícios e inadimplemento. O ônus da prova do negócio subjacente a legitimar saque de duplicata é da sacadora. Ausência de comprovante de entrega e recebimento das mercadorias aos sacados. 5. Sentença anulada. Ação monitória julgada procedente para constituir o título

executivo judicial. Inversão de sucumbência. Recurso provido. (TJSP; Apelação Cível 1007659-15.2020.8.26.0011; Relator (a): Elói Estevão Troly; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Privado; Foro Regional XI - Pinheiros - 1ª Vara Cível; Data do Julgamento: 09/11/2021; Data de Registro: 10/11/2021) – destaquei;

Ementa: AGRADO DE INSTRUMENTO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INTERRUÇÃO DO PRAZO DE INTERPOSIÇÃO DA APELAÇÃO. Os embargos de declaração, ainda que não conhecidos, interrompem o prazo para a interposição de outros recursos. Inteligência do artigo 538 do CPC. Decisão reformada. Recurso provido (TJSP; Agravo de Instrumento 0166092-51.2012.8.26.0000; Relator(a): Ronaldo Andrade; Comarca: Santo André Órgão julgador: 3ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 12/03/2013; Data de registro: 20/03/2013) - destaquei;

Portanto, não sendo intempestivos, os embargos de declaração interrompem o prazo para a interposição de recurso, já que não são as razões nele suscitadas que regulam a sua tempestividade ou a aplicação do efeito interruptivo do prazo.

Ultrapassada a preliminar acima, respeitado o entendimento adotado pelo Juízo *a quo*, a remessa necessária e o apelo merecem parcial provimento apenas para o fim de ajustar os encargos incidentes sobre a repetição de indébito, afastando-se a necessidade de liquidação do julgado.

A autora é empresa que atua no ramo imobiliário (fls.26 e seguintes) e erigiu empreendimento nesta Capital, previamente aprovado pela Administração, sendo que, ao realizar a Declaração Tributária de Conclusão de Obra – DTCO (fls.39/52), foi surpreendida com a cobrança de ISSQN para a expedição de habite-se calculado a partir de preço mínimo de mão de obra, independentemente do preço constante nas notas fiscais dos serviços contratados, débito discutido na petição inicial de fls1/14.

A autora defendeu a ilegalidade da apuração realizada pela

Administração, o que foi reconhecido pelo Juízo *a quo*, *desconstituindo os valores em tela e obstando as cobranças efetivadas com base na "pauta fiscal"* (em especial fls.1541), entendimento que não merece reparo.

É incontroverso nos autos que a apuração da base de cálculo do ISSQN resultou de operação matemática partindo de valor mínimo de serviços de construção civil, o que é irregular.

No caso concreto, a avaliação quanto à regularidade do pagamento exigido envolve a importância que serviu de base principal para a autuação fiscal, partindo de valores mínimos e fictícios fixados em pauta fiscal, o que não pode ser aceito.

No tocante à pauta fiscal, esta Câmara já afirmou o seguinte em caso envolvendo igualmente o Município de São Paulo:

“Nos termos do artigo 1º, caput, da Lei Complementar n. 116/2003, o ISS “tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”.

Conforme Aires F. Barreto:

“[...] a essência da hipótese de incidência do ISS não está no termo 'serviço' isoladamente considerado, mas na atividade humana que dele decorre, vale dizer, na prestação de serviço”. Prestar serviço prossegue o autor, “indica, na técnica jurídica, obrigatoriamente, atividade em proveito alheio”, de modo que “só há falar em prestação de serviço diante da presença de um prestador e de um tomador”. Por conseguinte, “é incompatível com a estrutura sistêmica constitucional a tributação das atividades desenvolvidas pelo e para o próprio prestador” (Curso de direito tributário municipal – São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p 319).

1. Quanto ao lançamento do ISS com fundamento na pauta fiscal de que trata a Lei Municipal n. 13.701/2003, observa-se que o § 1º do

art. 14 da lei referida condiciona a adoção de base de cálculo fictícia somente se não for possível identificar o preço do serviço, considerando, para tanto, a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição.

Cumpre observar, neste aspecto que, existindo dúvida quanto à regularidade dos valores recolhidos a título de ISS, competia à Fazenda Municipal, mediante a instauração do procedimento administrativo competente e processado sob o crivo do contraditório e da ampola defesa, analisar a documentação da autora, especialmente a contábil (com destaque para os contratos de prestação de serviços entabulados entre a autora e os prestadores de serviços contratados, assim como as notas fiscais emitidas em razão dos serviços terceirizados) e efetuar o lançamento com base no preço real dos serviços de construção civil, o que, no caso concreto, não ocorreu (...). O Município se limitou a constituir o crédito tomando por referência base de cálculo fictícia (valor mínimo do serviço fixado em pauta fiscal com base na totalidade dos metros quadrados), o que é inadmissível.

*Não se desconhece que em certos casos é razoável a utilização da pauta fiscal como base de cálculo. A pauta fiscal, no entanto, não se confunde com a hipótese de arbitramento prevista no art. 148 do CTN, cabível nas hipóteses em 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 [...]”**. Neste caso, o que se tem, é um arbitramento realizado sem a observância dos requisitos necessários previstos no art. 148 do CTN.*

Segundo Aliomar Baleeiro, citado na Apelação n. 1044065-45.2016.8.26.0053:

“Em relação ao valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos

*jurídicos, o sujeito passivo pode ser omissor, reticente ou mendaz. Do mesmo modo, ao prestar informações, o terceiro, por displicência, comodismo, conluio, desejo de não desgostar o contribuinte etc., às vezes deserta da verdade ou da exatidão. Nesses casos, a autoridade está autorizada a legitimamente abandonar os dados da declaração ou de informações, esclarecimentos ou documentos, sejam do primeiro, sejam do segundo, e arbitrar o valor ou preço, louvando-se em elementos idôneos de que dispuser, dentro do razoável. Poderá arbitrar, isto é, estimar, calcular, buscar a verdade dentro ou fora da omissão, reticência, mentira. [...] O arbitramento é remédio que viabiliza o lançamento, em face da imprestabilidade dos documentos e dados fornecidos pelo próprio contribuinte ou por terceiro legalmente obrigado a informar. Não é critério alternativo de presunção de fatos jurídicos ou de bases de cálculo, que possa ser utilizado quando o contribuinte mantenha escrita regular e é correto em suas informações. [...] O art. 148 do CTN, ao contrário, tem caráter excepcional e somente autoriza a utilização do arbitramento em face da omissão ou atos de falsidade e desonestidades perpetrados pelo contribuinte ou terceiro, que tornem imprestáveis os dados registrados em sua escrita. Não sendo essa a hipótese, a contrario sensu, ficam vedadas as presunções e os indícios, pautas e médias levantadas, técnicas que afastam o lançamento da realidade dos fatos. (BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015, pp. 1.225-1.227)*

Corroborando todo esse raciocínio, consigna-se o seguinte julgado do STJ:

“Tributário. ICMS. Art. 148 do CTN. Arbitramento da base de cálculo. Indícios de subfaturamento.

1. A pauta fiscal é valor fixado prévia e aleatoriamente para a

apuração da base de cálculo do tributo. Não se pode confundi-la com o arbitramento de valores previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional, que é modalidade de lançamento, regularmente prevista na legislação tributária.

2. O art. 148 do CTN deve ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando certa a ocorrência do fato impositivo, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa.

3. Ao final do procedimento previsto no art. 148 do CTN, nada impede que a administração fazendária conclua pela veracidade dos documentos fiscais do contribuinte e adote os valores ali consignados como base de cálculo para a incidência do tributo.

4. Caso se entenda pela inidoneidade dos documentos, a autoridade fiscal irá arbitrar, com base em parâmetros fixados na legislação tributária, o valor a ser considerado para efeito de tributação.

5. No caso, havendo indícios de subfaturamento, os fiscais identificaram o sujeito passivo, colheram os documentos necessários à comprovação da suposta infração e abriram processo administrativo para apurar os fatos e determinar a base de cálculo do imposto a ser pago, liberando na seqüência as mercadorias. Não se trata, portanto, de pauta fiscal, mas de arbitramento da base de cálculo do imposto, nos termos do que autoriza o art. 148 do CTN.

6. Recurso ordinário em mandado de segurança não provido.” (RMS 26.964/GO, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 19/08/2008, DJe 11/09/2008)

Neste caso, porém, ao se utilizar desde logo da pauta fiscal, o município ignorou a verdade material dos fatos e acabou por estabelecer uma base de cálculo do ISS maior do que a prevista na

lei. Não se pode olvidar que o artigo 7º da LC 116/2003 prevê que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço. (...)

Ocorre que o C. Superior Tribunal de Justiça já considerou ilegal a aplicação de pauta fiscal de preço mínimo com relação ao ICMS (Súmula nº 431), e as mesmas razões que orientaram aquela E. Corte a editar o enunciado aproveitam-se ao ISS aqui questionado.

Ademais, impõe-se registrar que o estudo do IPT foi realizado em 1983,...), e ainda que os seus valores sejam atualizados, a situação proposta se distancia de uma situação real se considerada a evolução das técnicas de construção.

Portanto, a exigência de qualquer outro preço que não corresponda ao do serviço prestado ou àquele devidamente arbitrado sob a luz do contraditório e da ampla defesa consagra inequívoca afronta ao princípio da legalidade.

Em questão similar ao caso, merece destaque julgados desta 18ª Câmara de Direito Público, assim ementados:

“Apelação – Ação anulatória de débito tributário com pedido liminar de tutela de urgência – Sentença de improcedência – Pretensão à reforma – Admissibilidade – Decadência – Inocorrência – Considerando-se a Súmula nº 555 do STJ, o termo inicial só será o do art. 150, §4º do CTN quanto à parte que foi declarada, mas não paga – A constituição de crédito complementar implica ausência de declaração, que segue a regra geral do art. 173, I, do CTN – Mérito - Portaria 258/15-SF que estipulou de ofício o valor da base de cálculo do imposto, por meio de tabelas ("Pauta Fiscal") – 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 – Inteligência do art. 148, do CTN – Precedentes deste E. Tribunal de Justiça - Procedimento que não foi seguido pelo Município – Arbitramento do ISS, no mais, feito de forma indevida,

por meio de valor veiculado em portaria, justificando a anulação da autuação – Prova pericial emprestada de processo envolvendo as mesmas partes que, ademais, conclui que o valor arbitrado não reflete a realidade do mercado – Anulação do auto de infração que se impõe - Sentença reformada – Recurso provido”.

(TJSP; Apelação Cível 1027347-65.2019.8.26.0053; Relator (a): Roberto Martins de Souza; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 2ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 24/06/2020; Data de Registro: 24/06/2020)

“Apelação - Ação anulatória - Discussão acerca da regularidade da cobrança de valores lançados em caráter complementar, a título de ISS - Municipalidade que se utilizou do regime de pauta fiscal para a fixação da base de cálculo do tributo, ensejando um desvirtuamento indevido da mesma - Honorários advocatícios - Havendo proveito econômico obtido, o percentual deverá incidir sobre ele - Inteligência do art. 85, §3º, do Código de Processo Civil de 2015 - Observância dos critérios estabelecidos nos incisos I a IV do § 2º do referido artigo - Sentença parcialmente reformada para adequar os honorários fixados - Recurso da Municipalidade desprovido e recurso da Sociedade de Advogados provido”.

(TJSP; Apelação Cível 1038177-27.2018.8.26.0053; Relator (a): Wanderley José Federighi; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 15ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 09/06/2020; Data de Registro: 09/06/2020)

2. Quanto à glosa de deduções relativas à mão de obra, o quadro-resumo (...) da DTCO indica que da base de cálculo foram deduzidos os montantes equivalentes à mão-de-obra própria e à mão-de-obra de terceiros, e sobre o resultado foi aplicada a alíquota de 5% para

obtenção do valor devido a título de ISS. Confira-se:

O Fisco municipal, por sua vez, no tocante às Notas Fiscais relativas à mão-de-obra terceirizada (...), apontou não ter localizado o pagamento de ISS para algumas notas fiscais, relacionou hipóteses não passíveis de deduções de acordo com a Instrução Normativa n. 03/2013, art. 15 (“manutenção” - inc. X; “montagem miniguindaste” - incs. IX ; “demolição do stand de vendas” -XVII ; “montagem/material” e “desmontagem” -Incs. XVII e XVIII).

Há ainda menção de que “falta local da obra na nota”, sendo certo que a não indicação do endereço da obra no corpo dos documentos fiscais impede que o Fisco apure com exatidão quais foram as subempreitadas efetivamente aplicadas na obra.

Ocorre que diante da inexistente de um procedimento administrativo regular, processado sob o crivo do contraditório e da ampla defesa na forma do art. 148 do CTN, não cabia ao município efetivar as respectivas glosas.” (AP nº 1021160-41.2019.8.26.0053, rel. Des. Ricardo Chimenti, j. 18/01/2022, com negrito e sublinhado no original).

Em resumo, este Colegiado já concluiu que é indevido o lançamento de ISSQN realizado exclusivamente com base em pauta fiscal de serviços, com preços fictícios e apurados de forma genérica e unilateral pela Administração, sem observar o contraditório e a ampla defesa.

Ademais, destacou-se que referida prática é diversa das hipóteses previstas no art. 148 do CTN, arbitramento realizado quando é verificado de forma fundamentada que a documentação apresentada pelo contribuinte foi omissa e/ou não merece fé (v.g., há fortes indícios de subfaturamento), igualmente com respeito ao contraditório e à ampla defesa.

Em outras palavras, o afastamento dos documentos ou dos dados apresentados pelo contribuinte para fins de apuração do ISS deve sempre ocorrer por motivos legalmente previstos e em procedimento administrativo próprio com respeito aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

É inviável desconsiderar a documentação apresentada pelo contribuinte fora das hipóteses legais e de forma impositiva e unilateral pela Administração, tal como ocorrido na hipótese.

Sobre o tema, já foi destacado pelo ilustre Des. Carlos Violante no AI nº 2086134-06.2017.8.26.0000, j. 23/09/2019, caso envolvendo o Município de São Paulo:

“O arbitramento de imposto, nos termos do art. 148 do CTN, é permitido nas hipóteses em 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. O Município de São Paulo adota a pauta fiscal ou o arbitramento do imposto como regra, independentemente da caracterização das hipóteses do art. 148 do CTN, ignorando a escrituração da empresa para apuração do valor real dos serviços tomados, base de cálculo correto para o ISS.

Eventual saldo remanescente, devido ao Município referente ao empreendimento imobiliário, caberia ao Fisco constituir por meio de procedimento administrativo tributário, assegurando o contraditório e a ampla defesa ao contribuinte, pois excepcional a cobrança do tributo em valor arbitrado.”

Em síntese, descabido o cálculo do imposto partindo de valores mínimos fixados em pauta fiscal, sem procedimento administrativo próprio avaliar o custo efetivo da mão de obra empregada no empreendimento.

Nesse sentido, precedentes desta Câmara e do STJ:

APELAÇÃO – Embargos à execução fiscal – Município de Barueri – ISS – Serviços de construção civil – Adoção da pauta fiscal para fins de lançamento do tributo – Inadmissibilidade do cálculo do imposto com base em pauta fiscal – Hipótese excepcional cabível apenas quando houver omissão ou não merecerem fé as declarações do

contribuinte – Irregularidades não apontadas pelo Fisco – Arbitramento com base em mera presunção, sem que houvesse fiscalização ou procedimento administrativo apropriado – Inteligência do art. 148 do CTN – Precedentes Jurisprudenciais – Sentença mantida – RECURSO DESPROVIDO. (TJSP; Apelação Cível 1018409-36.2019.8.26.0068; Relator (a): Henrique Harris Júnior; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro de Barueri - Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 22/03/2022; Data de Registro: 22/03/2022)

Apelação – Tributário – ISS - Sentença que reconheceu a nulidade do lançamento tributário, julgando extinta a execução - Pleito de reforma pelo excepto – Impossibilidade - Discussão que versa exclusivamente sobre direito relativo à legalidade da aplicação da denominada "pauta fiscal"- Art. 22, §3º da Lei municipal de Campinas nº 12.392/2005 que estipulou de ofício o valor da base de cálculo do imposto, por meio de "pautas" expedidas pela Secretaria Municipal de Finanças – 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 – Sentença reconheceu a ilegalidade da chamada "pauta fiscal" que deve ser mantida – Recurso da Fazenda Municipal desprovido. (TJSP; Apelação Cível 1532942-67.2017.8.26.0114; Relator (a): Roberto Martins de Souza; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro de Campinas - SEF - Setor de Execuções Fiscais; Data do Julgamento: 16/12/2021; Data de Registro: 17/12/2021)

Apelação. Ação de repetição de indébito tributário. Lançamento de

ISS por pauta fiscal. Pretendida repetição do indébito tributário no valor de R\$ 205.890,06. Sentença que julgou procedente o pedido. Pretensão à reforma manifestada pelo Município de São Paulo. Desacolhimento. Pauta fiscal. Lançamento de ISS complementar efetivado pela municipalidade tomando por referência suposta diferença entre o valor pago e a base de cálculo fictícia fixada com base em um valor único para cada padrão, por metro quadrado. Impossibilidade. Violação do direito do contribuinte ao recolhimento do imposto, quando devido, com base no preço real do serviço prestado (art. 7º da Lei Complementar 116/03), efetivada as deduções legais, ou daquele devidamente arbitrado se houver inconsistências nas informações. Inobservância do procedimento de arbitramento previsto no art. 148 do CTN e que deveria ter sido desenvolvido sob os critérios do contraditório e da ampla defesa. Precedentes do STJ e deste TJSP. Repetição de indébito. Documentos comprobatórios de que foi a autora/apelada que arcou com o ISS complementar questionado e lançado de ofício quando da conclusão da obra. Sentença mantida. Recurso ao qual se nega provimento. (TJSP; Apelação Cível 1010772-11.2021.8.26.0053; Relator (a): Ricardo Chimenti; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 15ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 09/11/2021; Data de Registro: 09/11/2021)

O Tribunal a quo seguiu a orientação consolidada nesta Corte Superior quanto à ilegalidade da aplicação de pauta fiscal quando não há prévio procedimento para a fixação de valores, consoante dispõe a Súmula 431/STJ. (AgRg no AREsp. 684.932/RS, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 8.10.2015) (STJ, AgInt. No Aresp. nº 1.813.831-SP, rel. Min. Herman Benjamin, j. 14/06/2021).

No mais, a alegada inexistência de pagamento em duplicidade, não merece acolhimento, tendo em vista que a Municipalidade em suas razões recursais,

apontou que *a própria autora reconhece, em sua réplica, que o recolhimento de 2012 se encontra prescrito, o que demonstra a inexistência de interesse processual em relação a esse ponto, sendo que em sua inicial a autora defendeu que tinha direito apenas à restituição de R\$ 252.234,18, cujo recolhimento ocorreu em 15/12/2015, já reconhecendo quando da distribuição da ação a ocorrência da prescrição para fins de restituição do pagamento realizado em 2012 (fls.12/13).*

De outra parte, a questão referente à divergência entre o valor do custo global da obra registrado em relação ao valor declarada pela contribuinte nas DTCO, não foi ventilada pela Municipalidade em sua contestação, tratando-se, portanto, de indevida inovação recursal, conforme já destacado pela r. Sentença (fls.1541):

Por fim, ressalto que não há como acolher a tese trazida pelo requerido somente em sede de alegações finais, no sentido de que o valor do custo global da obra registrado pela autora ultrapassa o valor declarado pelo contribuinte na DTCO, eis que tal tese não foi abordada na contestação e, portanto, se trata de inovação processual, mormente considerando ainda que o próprio Município em sua contestação e no expediente administrativo reconheceu que houve o recolhimento do ISS em duplicidade para o imóvel em tela (fls. 1497 e 1500).

Dessa forma, a análise desta matéria e argumentos por este E. Tribunal configuraria supressão de instância, visto que este pedido específico não chegou a ser discutido ou abordado pelo Juízo *a quo*, o que enseja o não conhecimento do recurso neste ponto.

Neste sentido:

“EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVANTE QUE VENTILA TEMAS INÉDITOS EM 2ª INSTÂNCIA. VEDADA INOVAÇÃO RECURSAL. NÃO CABE DECISÃO DA CORTE SOBRE O QUE NÃO FOI SUSCITADO/DECIDIDO NA ORIGEM, SOB PENA DE SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA E CERCEAMENTO DE DEFESA. AGRAVO NÃO CONHECIDO” (TJSP; Agravo de Instrumento

2013458-50.2023.8.26.0000; Relator: Botto Muscari; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro de Mauá - SAF - Serviço de Anexo Fiscal; Data do Julgamento: 04/04/2023; Data de Registro: 04/04/2023).

Da mesma forma, não merece acolhimento o pedido subsidiário.

Isso porque, o ISSQN complementar foi pago indevidamente pela própria requerente em 10/12/2015, conforme a guia juntada às fls.1311, logo, tem-se que foi a autora quem assumiu a quitação do imposto municipal, sem repassá-lo a terceiros, a possibilitar a repetição do indébito, sem ofensa ao art. 166, do CTN; destaco que a presente ação foi ajuizada em 09/12/2020 (fls.1), dentro, portanto, do prazo prescricional quinquenal previsto no art. 168, do CTN.

O valor pago é líquido e certo (R\$252.234,18 – fls.1311), deste modo, inexistente a necessidade de liquidação do julgado para se aferir a quantia principal a ser restituída.

Com relação aos encargos incidentes sobre o indébito, o sentenciante consignou que o valor principal deve ser devolvido “*com correção monetária desde o pagamento efetuado, com base no IPCA-E, e juros moratórios, a partir do trânsito em julgado, aplicando-se a taxa Selic*” (em especial fls.1541), o que merece pequeno ajuste.

É certo que a quantia recolhida indevidamente deve ser devolvida com incidência da correção monetária a partir do desembolso e juros de mora somente a partir do trânsito em julgado da sentença, nos termos do art. 167, parágrafo único, do CTN, e da Súmula nº 188, do C. STJ, pelos mesmos índices aplicados pela Municipalidade na cobrança de seus tributos, em atenção aos temas de repercussão geral nº 810 e de recursos repetitivos nº 905.

Ocorre que após o advento da EC nº 113/21, previu-se somente a aplicação da taxa Selic (art. 3º), que já contempla correção monetária e juros de mora (nessa direção: EDcl no AgInt. no REsp. nº 1.997.532/MS, rel. Min. Marco Buzzi, j. 28/11/2022).

Logo, se a taxa Selic já contempla juros de mora, devidos apenas após o trânsito em julgado, os valores a serem restituídos devem ser corrigidos pelo

mesmo índice de correção monetária aplicado pela Municipalidade desde o desembolso até o trânsito em julgado, e, só após, haverá a incidência única da taxa Selic.

Nesse sentido, julgado de minha relatoria:

Apelação – Ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária c/c repetição de indébito – Contribuição de Iluminação Pública – CIP – Exercício de 2022 – Município de Águas de Santa Bárbara – Sentença que julgou improcedente a ação – Insurgência da autora – Acolhimento – (...) – Valores recolhidos indevidamente que devem ser repetidos com a incidência de correção monetária a partir de cada desembolso e juros de mora a partir do trânsito em julgado da sentença (art. 167, parágrafo único, do CTN, e Súmula nº 188, do C. STJ), pelos mesmos índices aplicados pela Municipalidade na cobrança de seus tributos, em atenção aos temas de repercussão geral nº 810 e de recursos repetitivos nº 905 – Após o trânsito em julgado deve ser aplicada unicamente a Taxa SELIC (EC nº 113/21), que já contempla correção monetária e juros de mora – Sentença reformada com a inversão dos ônus da sucumbência – Recurso de apelação provido. (TJSP; Apelação Cível 1001290-47.2022.8.26.0136; Relator (a): Fernando Figueiredo Bartoletti; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro de Cerqueira César - 1ª Vara; Data do Julgamento: 29/02/2024; Data de Registro: 01/03/2024, grifei)

Já a verba honorária foi fixada *no percentual mínimo da escala do artigo 85, §3º do CPC, a recair sobre o valor principal*, destacando que nas razões de apelação não houve questionamento a respeito da base de cálculo dos honorários advocatícios ou do critério de arbitramento aplicado em primeiro grau de jurisdição.

E acolhido em parte os apelos, descabida a aplicação do disposto no art. 85, § 11, do CPC (sucumbência recursal), uma vez que a majoração só é devida em casos de não conhecimento ou não provimento do recurso, conforme pacificado pelo C. STJ na tese jurídica firmada no tema de recursos repetitivos nº 1.059, assim

redigida:

"A majoração dos honorários de sucumbência prevista no art. 85, § 11, do CPC pressupõe que o recurso tenha sido integralmente desprovido ou não conhecido pelo tribunal, monocraticamente ou pelo órgão colegiado competente. Não se aplica o art. 85, § 11, do CPC em caso de provimento total ou parcial do recurso, ainda que mínima a alteração do resultado do julgamento e limitada a consectários da condenação." (REsp n. 1.864.633/RS, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Corte Especial, julgado em 9/11/2023, DJe de 21/12/2023.)

Deste modo, então, a r. sentença de fls.1539/1542, fica alterada em parte tão somente para ajustar os encargos incidentes sobre a repetição de indébito, afastando-se a necessidade de liquidação do julgado, nos termos acima delimitados.

Por derradeiro, considera-se prequestionada toda matéria infraconstitucional e constitucional, observando-se que é pacífico no Superior Tribunal de Justiça que, tratando-se de pré-questionamento, é desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais, bastando que a questão posta tenha sido decidida.

E mais, os embargos declaratórios, mesmo para fins de prequestionamento, só são admissíveis se a decisão embargada estiver eivada de algum dos vícios que ensejariam a oposição dessa espécie recursal (EDROMS-18205/SP, Ministro FELIX FISCHER, DJ-08.05.2006 p.240).

Para fins de prequestionamento, fica expresso que não há violação às normas invocadas às fls.1578 das razões recursais.

Ante o exposto, **dá-se parcial provimento à remessa necessária e ao recurso de apelação, consoante especificado.**

FERNANDO FIGUEIREDO BARTOLETTI

Relator