



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Registro: 2025.0000415942

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 9000330-16.2010.8.26.0090, da Comarca de São Paulo, em que é apelante/apelado DIAGNÓSTICOS DA AMÉRICA S.A - DASA, é apelado/apelante MUNICÍPIO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em 18ª 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 Exmos. Desembargadores WANDERLEY JOSÉ FEDERIGHI (Presidente), BEATRIZ BRAGA E HENRIQUE HARRIS JÚNIOR.

São Paulo, 10 de abril de 2025.

WANDERLEY JOSÉ FEDERIGHI

RELATOR

Assinatura Eletrônica



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Apelação Cível nº 9000330-16.2010.8.26.0090

Apelante/Apelado: Diagnósticos da América S.a - Dasa

Apelado/Apelante: Município de São Paulo

Comarca: São Paulo

Voto nº 57.377

APELAÇÃO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – ISS – Insurgência da embargante contra a decisão que julgou improcedentes os embargos – Descabimento – Cerceamento de defesa - Não ocorrência- Decadência não consumada - Laboratório de análises clínicas - Coleta do material no Município de São Paulo - Análise clínica realizada no Município de Barueri - Imposto devido ao Município de São Paulo - Local onde ocorre a formação da relação jurídica com os clientes (tomadores do serviço), a contratação do serviço, o pagamento e o resultado pretendido. Precedentes do C. STJ e desta C. Corte. Sentença de improcedência. Honorários advocatícios de sucumbência adequadamente fixados. Recursos não providos.

Vistos

DIAGNÓSTICOS DA AMÉRICA S.A. - DASA, nos autos da ação de execução fiscal (Proc. n. 9000330-16.2010.8.26.0090, da Vara das Execuções Fiscais da Comarca da Capital), que lhe move a **PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO PAULO**, referente à cobrança de ISS, opõe embargos à execução, visando, em síntese, à extinção da ação, em virtude da decadência, dos créditos tributários referentes a janeiro/1997 e, em relação aos demais créditos em cobrança, sustenta a sua ilegalidade, afirmando que os serviços de análises laboratoriais são prestados no Município de Barueri. Subsidiariamente, requer a exclusão da multa, dos juros e da atualização monetária nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN.

Registre-se que foi proferida a r. sentença de fls. 1239/1246, que julgou improcedentes os presentes embargos.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

A embargante, então, interpôs o recurso de apelação de fls. 1264/1294, arguindo preliminar de cerceamento de defesa. Quanto ao mérito, sustentou a extinção do crédito tributário da competência de janeiro a outubro de 1997 pela decadência, além da impossibilidade de cobrança do imposto pelo Município de São Paulo, afirmando que os serviços são prestados no Município de Barueri, ocorrendo apenas a coleta dos materiais no Município de São Paulo.

A Municipalidade, também, interpôs o recurso de apelação de fls. 1308/1315, pretendendo a majoração dos honorários advocatícios de sucumbência.

Tempestivos os recursos, foram os mesmos regularmente processados, com a apresentação de contrarrazões (fls. 1316/1325).

É o relatório.

Malgrado o zelo dos dignos procuradores da embargante e da Municipalidade, é de se entender que os recursos interpostos não merecem provimento.

Senão, vejamos

De início, é de se afastar a questão *preliminar* invocada pela embargante, consistente na *nulidade da sentença em razão de cerceamento de defesa*.

Isto, pois o juiz é o destinatário final da prova e, assim, cabe somente a ele decidir quais atos e provas se mostram necessários para a compreensão da causa, de acordo com o sistema do livre convencimento motivado. Vale dizer, o magistrado não se encontra vinculado ao pedido de dilação probatória formulado, podendo indeferir, de ofício ou a requerimento da parte, as diligências inúteis ou meramente protelatórias.

E mais; a prova pericial é efetivamente desnecessária *in casu*, uma vez que há elementos suficientes para o deslinde das questões, já que a controvérsia estabelecida não é preponderantemente de fato, mas, sim, de direito, consistente na subsunção das atividades da apelante à regra matriz de incidência

tributária, razão pela qual não há que se falar em violação ao artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal e aos artigos 369 e 370 do novo CPC.

Quanto à *decadência*, afigura-se como correta a conclusão da digna magistrada

de primeiro grau, quando afirma não ter ocorrido decadência do débito referente ao período de 1997.

Com efeito, o lançamento do ISS dá-se por *homologação*, na hipótese em que o pagamento do tributo é feito espontânea e antecipadamente pelo sujeito passivo, sem prévio exame da autoridade administrativa, que será feito a *posteriori*; ou seja, o Fisco poderá efetuar *lançamento de ofício*, no prazo de cinco anos, quando entender insuficiente o recolhimento efetuado, sob pena de ter-se a homologação tácita, conforme dispõe o artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Contudo, analisando-se os autos, verifica-se ser fato incontroverso a situação de que a apelante/contribuinte não declarou, nem tampouco efetuou o pagamento parcial a respeito do fato gerador.

Assim, não há que falar que houve atividade de lançamento do contribuinte a homologar, tampouco o pagamento do imposto; neste sentido, como bem observa Luciano Amaro, “... *quando não se efetua o pagamento “antecipado” exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente não há o que homologar; a homologação não pode operar no vazio*” (*Direito Tributário Brasileiro*; Ed. Saraiva, 2ª ed., pág. 384).

Desta forma, não havendo a antecipação do pagamento, pelo não recolhimento do débito, não há que se falar em lançamento por homologação; sendo assim, não restou outra forma do Fisco exigir o pagamento do tributo senão mediante *lançamento de ofício*, não incidindo a regra do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, e, sim, a **regra do art. 173, I, do mesmo diploma legal, pela qual o prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.**

Apropriada a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho:



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

“.... fica assentado que o quinquênio decadencial para homologar, com o “dies a quo” fixado na data da ocorrência do fato gerador da obrigação, só opera quando houver pagamento de boa-fé, certo ou errado. Quando ocorre dolo, com a “meta optata” de fraudar ou simular, o “dies a quo” se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento “ex-officio” poderia ter sido efetuado. A mesma coisa ocorre em relação ao “dies a quo” para lançar “ex officio”, quando o contribuinte simplesmente nada recolhe (e deveria fazê-lo, por determinação legal). Na prática, dá-se mais tempo à Fazenda para acordar e agir. O seu sono jurídico, perdurando, faz caducar o poder-dever de lançar o crédito. A obrigação se desfaz.” (Curso de Direito Tributário Brasileiro; Ed. Forense; 3ª ed; pág. 673).

Outro não é o entendimento do Colendo Superior Tribunal de Justiça:

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL.

“1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

“2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo

o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes da 1ª Seção: ERESP 101.407/SP, Min. Ari Pargendler, DJ de 08.05.2000; ERESP 279.473/SP, Min. Teori Zavascki, DJ de 11.10.2004; ERESP 278.727/DF, Min. Franciulli Netto, DJ de 28.10.2003.

***“3. Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, mas ausente a antecipação do pagamento, ainda que parcial, há de se aplicar a norma prevista no art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo quinquenal a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao daquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não havendo que se falar em prazo decadencial de dez anos a contar do fato gerador.*”**

“4. Portanto, considerando a data de 31.05.1995 como de constituição definitiva do crédito tributário, porque dia da notificação do lançamento realizado de ofício, tem-se que o prazo prescricional teve início em 01.06.1995. Assim, quando da propositura do executivo fiscal, em 30.08.2002, já havia decorrido o prazo quinquenal previsto no art. 174 do CTN para cobrança do crédito tributário.

“5. Recurso especial a que se nega provimento” (REsp 811.243/CE; 1ª Turma do E. Superior Tribunal de Justiça; j. 11.04.2006; p. DJ 02.05.2006, p. 269; Rel. Min. Teori Albino Zavascki).

Outrossim, ainda cumpre salientar que a tese dos dez anos, ou dos “cinco mais cinco”, foi afastada pelo Superior Tribunal de Justiça, prevalecendo o entendimento de que, em caso de inexistência de pagamento do tributo por parte do contribuinte, incide apenas o art. 173, I, do CTN, ou seja, a Fazenda Pública possui cinco anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, para realizar o lançamento.

Assim, considerando que o fato gerador ocorreu entre os meses de janeiro a outubro de 1997, o início do prazo para a Municipalidade efetuar o lançamento é a partir do primeiro dia do ano seguinte; isto é, 01.01.1998, conforme determina o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional; no



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

entanto, o lançamento ocorreu em 05.11.2002 (data da notificação do auto de infração que originou a CDA de fl. 15); por consequência, dentro do prazo decadencial, não se podendo, então, falar na ocorrência da referida decadência.

Destarte, transportando tal cenário legislativo para a hipótese *sub judice*, observa-se que consta das CDAs tratar-se a cobrança de débito tributário referente ao exercício mais antigo de 1997, cujo prazo decadencial, portanto, teve início em 01.01.1998 (art. 173, I, CTN).

Considerando-se que a constituição do débito tributário operou-se em 29.11.2002, ocasião em que foi a apelante notificada acerca da existência da referida cobrança (fls. 03 dos autos em apenso), descabe outra ilação, senão a de que não se operou o instituto da decadência, uma vez que o lançamento foi realizado dentro do prazo legal para tanto, o qual apenas findaria em 01.01.2003.

No que diz respeito à *competência para arrecadar o ISS*, a jurisprudência, anteriormente à vigência da Lei Complementar nº 116/03, já se havia pacificado no sentido de que, embora o art. 12, “a”, do Decreto-Lei n. 406, de 31.12.1968, exprimisse considerar-se local de prestação do serviço, para fins de ISS, o do estabelecimento prestador, o elemento espacial, no caso, para se verificar qual a lei incidente e a que Município caberia o tributo, seria o local da prestação efetiva do serviço, ainda que o estabelecimento estivesse situado em outro Município.

Neste sentido:

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. FATO GERADOR. PRECEDENTES. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

“I - Para fins de incidência do ISS - Imposto Sobre Serviços, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, ou seja, onde foi prestado o serviço, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário. (...)” (AGEDAG 468839/DF; 1ª



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Turma; j. 5/5/2003; p. DJU 11/3/2003; Rel. Min. Francisco Falcão).

E ainda:

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS.
COMPETÊNCIA DA COBRANÇA. FATO GERADOR. PRECEDENTES.

“1. O Município competente para cobrar o ISS é o da ocorrência do fato gerador do tributo, ou seja, o local onde os serviços foram prestados. Acórdão discordante com a orientação jurisprudencial do STJ.

“2. Recurso especial conhecido e provido" (REsp. 399249/RS; 2ª Turma; j. 17/10/2002; p. DJU 2/12/2002; Rel. Min. Francisco Peçanha Martins).

Com o advento da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que revogou expressamente o art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, passou a se considerar, como regra geral, que o imposto é devido no *local do estabelecimento prestador*, ou, na falta deste, *no local do domicílio do prestador* (*caput* do artigo 3º).

O artigo 4º, por sua vez, dispõe que se considera “*estabelecimento prestador*” o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, **e que configure unidade econômica ou profissional**, sendo irrelevantes, para caracterizá-lo, as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato, ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Já no que toca ao conceito de estabelecimento econômico, transcrevo trecho extraído do acórdão proferido pelo E. Des. Roberto Martins de Sousa, a destacar lição de Sílvia Helena Gomes Piva:

“*O estabelecimento prestador, conforme já definimos, deve ser entendido como o local em que o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, compreendendo, nessa definição, o complexo de coisas que venham a configurar o núcleo habitual do exercício da atividade, pressupondo gerência e administração mínimas e que sejam aptas à atividade econômica de prestar serviços ou, na inexistência de local com tais especificações, o domicílio do prestador*” (Apelação n. 0009453-11.2008.8.26.0302, 18º Câmara de Direito



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Público, j. 27/03/2014).

Contudo, nos incisos I a XXII e §§ 1º e 2º do artigo 3º, o legislador abriu algumas exceções à regra geral do *“local do estabelecimento do prestador”*, fixando, para determinados tipos de serviço, outros locais que não o do *“estabelecimento prestador”*: o local da execução de serviços, o local do estabelecimento ou domicílio do tomador de serviços, e o local em que se situam as pessoas ou bens, móveis ou imóveis, corpóreos ou incorpóreos, que constituam os objetos, mediatos ou imediatos, da prestação de serviço.

Pois bem.

Transportando tal cenário legislativo e jurisprudencial à hipótese dos autos, no qual se cobra ISS, segundo se denota dos documentos amealhados nos autos, desenvolve-se nas instalações do Município de São Paulo, como o estabelecimento ou local da atividade.

Neste caso, considera-se como tal a localidade em que os serviços são prestados, o que legitima esse ente estatal para a cobrança do ISS, ou seja, onde a atividade é desenvolvida.

Nesse sentido, já decidiu o C. Superior Tribunal de Justiça:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. COLETA DE MATERIAL. UNIDADES DIVERSAS. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO. 1. Discussão a respeito da definição do sujeito ativo do ISS quando a coleta do material biológico dá-se em unidade do laboratório estabelecida em município distinto daquele onde ocorre a efetiva análise clínica. 2. “A municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada com sede ou filial da pessoa jurídica” (REsp 1.160.253/MG, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJe de 19/8/10). 3. Na clássica lição de Geraldo Ataliba, “cada fato imponível é um todo uno (unitário)

e incidível e determina o nascimento de uma obrigação tributária" (Hipótese de Incidência Tributária. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 73). 4. **O ISS recai sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros. Se o contribuinte colhe material do cliente em unidade situada em determinado município e realiza a análise clínica em outro, o ISS é devido ao primeiro município, em que estabelecida a relação jurídico tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, à míngua da impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato imponible.** 5. A remessa do material biológico entre unidades do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do tributo, à míngua de relação jurídico-tributária com terceiros ou onerosidade. A hipótese se assemelha, no que lhe for cabível, ao enunciado da Súmula 166/STJ, *verbis*: "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de uma para outro estabelecimento do mesmo contribuinte". 6. Recurso especial conhecido e não provido (STJ 1ª Turma - REsp 1439753/PE Rel. Benedito Gonçalves j. 06.11.2014 -- grifamos).

Neste sentido, também, vem decidindo esta C. Câmara:

“Ementa: Ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária. ISSQN. Serviços de análises clínicas. Controvérsia acerca do Município competente para recolhimento do imposto: se São Paulo ou Osasco. **É competente para cobrar o ISSQN incidente sobre a prestação de serviço de análise clínica o município no qual foi feita a contratação do serviço, a coleta do material biológico e a entrega do respectivo laudo, ainda que a análise do material coletado tenha sido realizada em unidade localizada em outra cidade** - REsp nº 1.439.753/PE. Existência de jurisprudência consolidada desta Corte no mesmo sentido. No caso em análise, é fato incontroverso que a coleta do material para exames laboratoriais ocorre em locais específicos no Município de Osasco. Não fosse apenas por isso, a suficiente documentação juntada aos autos autoriza a concluir que os fatos geradores dos serviços tributados ocorreram em Osasco e lá deve ser o tributo devidamente recolhido. Manutenção da sentença nesse ponto. No entanto, o pedido subsidiário da apelante, relacionado à redução da verba honorária

merece guarida. Para tanto, tendo em vista tratar-se o mérito sobre tema recorrente neste Tribunal, em relação ao qual a jurisprudência é uníssona, denota-se que o trabalho dos procuradores municipais não demandou maiores digressões. Desse modo, a aplicação de verba honorária em 10% sobre o valor da causa tal como fixada na sentença - resultaria em valor de aproximadamente 60 mil reais, montante este que causaria distorção prática entre o trabalho desenvolvido e o proveito obtido. Assim, reduz-se citada verba para 20 mil reais, valor este que remunera adequadamente o labor dos procuradores municipais, sem afrontá-los e, ao mesmo tempo, não onera demasiadamente o patrimônio da autora. Dá-se parcial provimento ao recurso” (Apelação nº 1013109-86.2018.8.26.0405; Relatora Desembargadora Beatriz Braga; j. 12.11.2020 - grifamos).

“Apelação – Embargos à execução fiscal - Execução fiscal – ISS – Exames laboratoriais e análises clínicas - ISS referente ao período de janeiro e dezembro de 2001 e agosto de 2002 - **Cobrança do ISS devida no local onde se concretiza a contratação do serviço, colheita do material biológico e entrega do resultado, independentemente de onde se dá a análise patológica da amostra** - Sentença mantida - Recurso desprovido” (Apelação nº 9000546-50.2005.8.26.0090; Relator Desembargador Roberto Martins de Souza; j. 19.09.2019 - grifamos).

Por fim, no que tange aos *honorários advocatícios de sucumbência*, arbitrados pela r. sentença em R\$ 15.000,00 (quinze mil), nos termos do art. 85, §§ 3º e 4º, do CPC/2015, não merece acolhida o pleito recursal da Municipalidade, em que objetiva a majoração deste valor; porquanto bem fixado, considerando os critérios legais então vigentes, o trabalho desenvolvido pelo Procurador Municipal e o valor do débito em discussão.

Desta forma, impõe-se a *manutenção* da r. sentença de primeiro grau, por seus próprios e jurídicos fundamentos, aos quais adicionam-se os do presente voto. Em razão da sucumbência recursal da embargante, majoram-se os honorários advocatícios para o patamar de 20.000,00 (*vinete mil*), em atenção ao disposto no art. 85, § 11, do CPC.

Para os devidos fins de direito, consideram-se



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

prequestionados os dispositivos legais e constitucionais mencionados pelo apelante.

Com isto, **nega-se provimento** aos recurso recursos.

WANDERLEY JOSÉ FEDERIGHI
Relator.