



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

**Registro: 2021.0000325338**

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1008909-54.2020.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, é apelado PARAGUAÇU INVESTIMENTOS EIRELI..

**ACORDAM**, em sessão permanente e virtual da 18ª 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 WANDERLEY JOSÉ FEDERIGHI (Presidente sem voto), ROBERTO MARTINS DE SOUZA E BEATRIZ BRAGA.

São Paulo, 30 de abril de 2021.

**RICARDO CHIMENTI**

**Relator**

Assinatura Eletrônica

Voto n. 19630  
Ano 2021

Apelação n. 1008909-54.2020.8.26.0053

Comarca: São Paulo  
Apelante: Município de São Paulo  
Apelado: Paraguaçu Investimentos Eireli

**Apelação. Ação de repetição de indébito movida pro prestador de serviço. ISS. Serviços de assessoria e administração de fundos. Retenção de valores efetivada pelo tomador do serviço por descumprimento de obrigação acessória, consistente na inscrição da sociedade no Cadastro de Empresa de Fora do Município (CPOM). Sentença que julgou procedente o pedido e condenou o Município à restituição dos valores retidos. Pretensão à reforma. Desacolhimento. Exigência de Inscrição no Cadastro de Empresa de Fora do Município (CPOM) declarada inconstitucional pelo STF no julgamento do RE 116.7509/SP, sob o rito de repercussão geral (tema 1.020, j. 27/02/2021). Descumprimento de obrigação acessória que, em tese, poderia até justificar a imposição de penalidade, mas que não é apto de criar hipótese de incidência tributária nem atribuir, a terceiros, a responsabilidade pelo pagamento dos valores à título de tributo. Questão atinente à competência tributária para cobrança do ISS fundado na inobservância de obrigação acessória que resta prejudicada, ante a afirmação pelo C. STF da sua inexigibilidade. Contribuinte do ISS que, ademais, é o prestador de serviços. Ausência de elementos que permitam concluir pela transferência do encargo econômico do tributo ao tomador. Inaplicabilidade do artigo 166 do CTN. Restituição devida. Sentença mantida. Recurso não provido, com observação quanto aos critérios de incidência dos juros de mora e da correção monetária.**

## I – Relatório

Trata-se de Recurso de Apelação interposto pelo **Município de São Paulo** em face da r. sentença de p. 326/331 que, nos autos da ação de repetição de indébito proposta por **Paraguaçu Investimentos Eireli**, julgou procedente o pedido e condenou a municipalidade à restituição do indébito

tributário no montante de R\$ 119.417,79, acrescido de correção monetária desde o desembolso até o trânsito em julgado, pelo IPCA-e, e, após o trânsito em julgado, acrescido de juros de mora pela taxa Selic. Em razão da sucumbência, condenou a ré ao pagamento de custas processuais e honorários advocatícios, fixados em 10% sobre o valor da condenação.

A municipalidade opôs embargos de declaração (p. 333/335), os quais foram rejeitados (p. 343).

Em seu recurso, o Município apelante sustenta, em síntese, que (i) a retenção do ISS se deu em razão do descumprimento de obrigação acessória, consistente no cadastramento de empresas prestadores de serviços domiciliadas em outros Municípios, cuja constitucionalidade já foi afirmada pelo Órgão Especial do TJSP; (ii) o dever instrumental encontra justificativa no interesse fiscalizatório do Município, já que o cadastro permite ao fisco verificar quais empresas realmente estão estabelecidas em outros Município e quais utilizam-se de expedientes fraudulentos para furtar-se ao recolhimento do imposto; (iii) a LM 14.042/05 não afronta a hierarquia das leis, pois somente instituiu obrigação acessória com o objetivo de facilitar a fiscalização tributária, não havendo motivos para que uma empresa idônea descumpra a obrigação; (iv) o STJ vem reconhecendo que o ISS é devido no local da prestação dos serviços, que no caso é São Paulo; (v) o STJ possui precedentes concluindo pela inexistência de conflito entre a lei municipal em exame e a legislação federal. Subsidiariamente, requer o reconhecimento da ilegitimidade da autora para pleitear a repetição do indébito, pois, segundo alega, trata-se de imposto indireto e não restou satisfeita a exigência do artigo 166 do CTN. Assim, requer o provimento da apelação (p. 346/363).

Em suas contrarrazões, o apelado argumenta, resumidamente, que (i) considerando a natureza do serviço prestado, o ISS é devido junto ao Município em que localizado o estabelecimento prestador, que, no caso, é Salvador/BA; (ii) conforme documento n. 7 da inicial, a apelada está devidamente cadastrada no CPOM de São Paulo desde junho de 2016, isto é, três meses após

iniciar a prestação dos serviços de consultoria para empresas sediadas em São Paulo; (iii) as notas fiscais revelam que a apelada foi quem efetivamente arcou com o pagamento do tributo, eis que não recebia todo o valor que era cobrado pela sua prestação de serviço (p. 371/380).

## II – Fundamentação

A presente ação de repetição de indébito foi ajuizada por Paraguaçu Investimentos Eireli em face do Município de São Paulo, objetivando a restituição dos valores retidos à título de ISS por suposto descumprimento de obrigação acessória consistente no Cadastro de empresas prestadoras de serviços estabelecidas fora do Município de São Paulo (CPOM), prevista no artigo 9-A e 9-B da lei municipal n. 13.701/03. Para tanto, argumentou que (i) o ISS retido refere-se a serviços sobre os quais a regra de competência ativa tributária recai sobre o local do estabelecimento prestador (subitem 15.01 da lista de serviços), nos termos do artigo 3º da LC 116/03, que, no caso, é Salvador, Bahia, para o qual foi devidamente recolhido o imposto (p. 97/150); (ii) em 01.06.2016 protocolou o pedido de inscrição no Cadastro de Prestadores de Serviços de Outros Municípios, de modo que a obrigação acessória foi devidamente cumprida, ainda que três meses após o início da prestação dos serviços; (iii) o pedido administrativo de restituição foi indeferido sob o fundamento de que apenas o tomador deteria legitimidade para postular a repetição dos valores, embora tenha sido a autora quem tenha arcado com o ônus financeiro do pagamento.

O Município, por sua vez, defendeu a legalidade da retenção do imposto enquanto instrumento coercitivo adotado no interesse fiscalizatório do Município, visando evitar evasão fiscal e fraudes tributárias, além da necessidade de comprovação, pela autora, do atendimento ao artigo 166 do CTN, a fim de que seja verificada a sua legitimidade restituitória.

Pois bem.

A questão referente à competência para a exigência do ISS restou superada, já que, recentemente, ao julgar o RE 116.7509/SP sob o regime de repercussão geral, o STF declarou a inconstitucionalidade reflexa do artigo 9º, *caput* e § 2º, da Lei n. 13.701/2003, com a redação dada pela Lei n. 14.042/2001, ora tratada nestes autos, e fixou a tese de que **“É incompatível com a Constituição Federal disposição normativa a prever a obrigatoriedade de cadastro, em órgão da Administração municipal, de prestador de serviços não estabelecido no território do Município e imposição ao tomador da retenção do Imposto Sobre Serviços – ISS quando descumprida a obrigação acessória”**. (Tema 1.020 - Plenário, Sessão Virtual de 19.2.2021 a 26.2.2021).

Eis a redação dos dispositivos cuja inconstitucionalidade restou reconhecida:

**“Art. 9º-A. O prestador de serviço que emitir nota fiscal autorizada por outro Município, para tomador estabelecido no Município de São Paulo, referente aos serviços descritos nos itens 1, 2, 3 (exceto o subitem 3.04), 4 a 6, 8 a 10, 13 a 15, 17 (exceto os subitens 17.05 e 17.09), 18, 19 e 21 a 40, bem como nos subitens 7.01, 7.03, 7.06, 7.07, 7.08, 7.13, 7.18, 7.19, 7.20, 11.03 e 12.13, todos constantes da lista do "caput" do art. 1º desta lei, fica obrigado a proceder à sua inscrição em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças, conforme dispuser o regulamento.**

[...]

**§ 2º As pessoas jurídicas estabelecidas no Município de São Paulo, ainda que imunes ou isentas, são responsáveis pelo pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, devendo reter na fonte o seu valor, quando tomarem ou intermediarem os serviços a que se refere o "caput" deste artigo executados por prestadores de serviços não inscritos em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças e que emitirem nota fiscal autorizada por outro Município.”**

Dentre as razões de decidir, destaque-se as seguintes ponderações do e. Min Relator Marco Aurélio Mello:

“A pretexto de afastar evasão fiscal, o Município de São Paulo estabeleceu obrigação – cadastramento – a contribuinte submetido a imposição tributária de outra municipalidade. Tem-se regência de fatos geradores ocorridos fora do respectivo território. Mais do que isso, impôs, uma vez descumprida a obrigação de fazer, ônus tributário. Não havendo o cadastramento, o tomador dos serviços fica compelido a reter o valor do tributo. É dizer, o contribuinte, situado em outro Município, tem subtraído do valor dos serviços, mediante retenção, o quantitativo referente ao tributo que, imagina-se, foi recolhido no Município em que estabelecido.

Descabe potencializar a finalidade fiscalizatória do cadastro, permitindo-se, à margem da Constituição Federal, à margem da Lei Complementar disciplinadora – nº 116/2003 –, a criação de encargos por quem não integra a relação jurídica tributária.

Se não há competência para instituição do tributo, como é possível o fisco municipal criar obrigação acessória? O sistema não fecha! A disciplina versada na norma é estranha ao interesse local, configurando ofensa ao disposto no artigo 30, inciso I, da Lei Maior.

[...]

A norma, ao estipular a “penalidade” de retenção do ISS pelo tomador dos serviços, nos casos em que o prestador, situado em outro Município, não observar a obrigação acessória de cadastramento na Secretaria Municipal, opera verdadeira modificação do critério espacial e da sujeição passiva do tributo, revelando duas impropriedades formais: a usurpação da competência legislativa da União, a quem cabe editar a norma geral nacional sobre a matéria, e a inadequação do móvel legislativo, considerada a exigência constitucional de veiculação por lei complementar.” (g.n)

A superveniência do referido precedente, publicado em 16.03.2021, evidencia a superação do precedente anteriormente vigente no âmbito deste Tribunal Estadual (*overruling* vertical), mencionado pelo Município em suas razões de apelação (ADI n. 128.573-0/8-00, Órgão Especial do TJSP), e torna necessária a sua observância, a teor do artigo 927, I, do CPC (*stare decisis* vertical).

A questão relativa à competência tributária fica igualmente superada, pois o próprio Município admitiu, no curso de todo o processo, ter sido a retenção (p. 152/186) do ISS fundada exclusivamente no descumprimento da obrigação acessória prevista pela lei 13.701/03, cuja inconstitucionalidade foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal. Como destacado, não se trata de

cobrança de penalidade pecuniária (em tese possível), mas sim de retenção de valores referentes a ISS por descumprimento de dever instrumental inexigível e que, tinha sido atendido pela autora, conforme comprova o documento de p. 51/52.

Quanto à repetição do indébito, assim prevê o art. 165 do CTN:

**“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:**

**I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;**

**II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;**

**III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.”**

Não se desconhece que o ISS pode, dependendo das circunstâncias, ser um tributo indireto, ou seja, tributo cujo encargo financeiro é transferido para terceira pessoa (o contribuinte de fato, o consumidor final do serviço). No caso de tributos reconhecidamente indiretos, somente aquele que comprove ter assumido o encargo financeiro do ISS, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado, possui legitimidade para postular a restituição. É o teor, também, da súmula 546 do STF:

**“Sumula 546. Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte "de jure" não recuperou do contribuinte "de facto" o "quantum" respectivo.”**

No caso em exame, a despeito do duvidoso caráter tributário da dívida, não há elementos que permitam afirmar ter o “ISS retido” assumido caráter indireto, notadamente se considerarmos que o contribuinte do ISS é o

prestador dos serviços (artigo 5º da LC 116/03), bem como que referida retenção se deu por descumprimento de obrigação acessória que, salvo melhor juízo, não era passível de previsão pelas partes quando da contratação. Ademais, o Município não trouxe elementos que evidenciassem eventual transferência de encargo dos valores retidos pelo tomador e as circunstâncias fáticas não permitem a presunção de que o montante objeto da retenção tenha sido efetivamente suportado pelo tomador (que, a teor do artigo 128 do CTN, só pode ser responsabilizado por crédito tributário de terceiro).

Em síntese, na esteira da tese fixada pelo STF, de caráter vinculante e sem modulação até o presente momento, há de ser reconhecida a inexigibilidade da retenção efetuado pelo tomador em favor do Município de São Paulo, porquanto o imposto fora recolhido ao Município de Salvador, onde estabelecido o prestador, e a obrigação acessória supostamente descumprida pela autora não autoriza a retenção à título tributário, devendo ser mantida a r. sentença que condenou a municipalidade à restituição do montante de R\$ 119.417,79 (que não foi objeto de impugnação recursal).

Quanto à atualização monetária, e diante do que foi decidido pelo C. STF no julgamento dos embargos de declaração no RE 870.947 (Tema 810), a Fazenda Pública deverá observar o mesmo índice que impõe aos devedores dos seus impostos, bem como considerar a Súmula 162 do STJ para o termo inicial de incidência.

No que pertine aos juros moratórios, que somente são devidos após o trânsito em julgado da sentença ou acórdão proferidos na fase de conhecimento do processo, observo que o C. STF, ao julgar a ADI 4.357, reconheceu a inconstitucionalidade de sua vinculação aos índices da caderneta de poupança em matéria tributária. Assim, em razão do mesmo princípio da isonomia observado quando da fixação da atualização monetária, os juros devem ser calculados no mesmo percentual que a Fazenda Pública impõe enquanto credora, que, em regra, é de 1% ao mês (§ 1º do art. 161 do CTN), salvo se houver lei local em sentido diverso.

Quanto ao aspecto temporal, os juros de mora incidem desde o trânsito em julgado desta decisão (Súmula 188 do STJ) até a efetiva satisfação do crédito. Não correrão juros moratórios desde a expedição do precatório ou RPV até o decurso do prazo legal para o respectivo pagamento (Súmula Vinculante 17 do STF). Por outro lado, oportunamente há que se observar que “Incidem os juros da mora no período compreendido entre a data da realização dos cálculos e da requisição ou do precatório” (Tese firmada no Tema 96 de Repercussão Geral do STF, RE 579.431, sessão de 19.04.2017).

Quanto aos honorários sucumbenciais, diante do resultado do presente recurso e observadas as regras previstas pelo art. 85 do CPC/2015 (§§ 1º, 2º, 3º e 11), fica fixado o percentual de 12%, no total (para o primeiro e segundo graus) sobre o valor da causa.

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 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, **nega-se provimento ao recurso do Município, com observação quanto aos critérios de incidência da correção monetária e dos juros moratórios.**

**RICARDO CHIMENTI**  
**Relator**  
**(Assinatura Eletrônica)**