



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2022.0000105977

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária n° 1013861-42.2021.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante/apelado SPORT CLUB CORINTHIANS PAULISTA e Recorrente JUÍZO EX OFFICIO, é apelado/apelante MUNICÍPIO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em 14^a Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Homologaram a desistência parcial do recurso do autor, negaram provimento ao recurso do Município réu e deram provimento em parte ao recurso do autor e à remessa necessária. V.U. Declara voto o 2º juiz, des. João Alberto Pezarini.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores OCTAVIO MACHADO DE BARROS (Presidente) E JOÃO ALBERTO PEZARINI.

São Paulo, 17 de fevereiro de 2022.

REZENDE SILVEIRA
RELATOR
Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

**APELAÇÃO e REMESSA NECESSÁRIA N°:
1013861-42.2021.8.26.0053**

**APELANTES E RECIPROCAMENTE APELADOS: SPORT CLUB
CORINTHIANS PAULISTA e MUNICÍPIO DE SÃO PAULO**

COMARCA: SÃO PAULO

VOTO N° 26027

EMENTA

APELAÇÃO - ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - ISSQN - Tributação que incidiu sobre as atividades descritas nos itens 3.01 (cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda, 3.02 (exploração de salões de festas, centros de convenções, escritórios virtuais, "stands", quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza) - Insurgência de ambas as partes em face da sentença que julgou procedente em parte o pedido para declarar a nulidade dos autos de infração sobre as atividades descritas nos itens 3.01 e 3.02 - Item 3.01 da lista de serviços (cessão do direito de uso de marca) declarado inconstitucional pelo Órgão Especial do TJSP - Enquadramento das atividades autuadas no item 3.02 que se deu em razão da locação de determinados espaços de propriedade do autor, dentre eles a locação do ginásio, piscina, "quadra society", quadra de tênis, pontos comerciais, CT e campos de futebol - Relação "ex locato" que não se enquadra no conceito de serviço - Programa "Fiel Torcedor" (AIIM nº 006.765.296-4, item 12.11) - Alegação de ausência de responsabilidade tributária - Cabimento - Empresa prestadora de serviços que administra o programa e repassa os valores dos ingressos vendidos pelo referido programa, descontando sua taxa de administração - Receitas que não estão vinculadas à realização das competições esportivas, mas como forma de concessão de benefícios oferecidos pelo programa, independentemente do acesso do aderente às competições esportivas - Auto de infração nº 006.765.415-0 lavrado em razão de "deixar de emitir os documentos fiscais" - Obrigação acessória que independe da obrigação



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

principal (artigo 113, § 3º do CTN) - Sentença reformada em parte para, além dos autos de infração declarados nulos na sentença, anular também o auto de infração nº 006.765.296-4 (Programa “Fiel Torcedor”) – Recurso do autor provido em parte para esse fim, homologada a sua desistência parcial – Recurso do Município réu improvido – Remessa necessária provida em parte para, em razão da sucumbência recíproca, fixar, por equidade, a verba honorária em favor dos patronos, considerando a extensão do proveito econômico que cada uma das partes obteve com o resultado do julgamento da causa.

Vistos.

Tanto a **PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO PAULO** como **SPORT CLUB CORINTHIANS PAULISTA** interpuseram, de forma tempestiva, recurso de apelação, ao que se soma a remessa necessária, em face da sentença de fls. 1694/1714, integrada pela decisão de fls. 1735, que julgou procedente em parte os pedidos do autor para reconhecer a nulidade dos autos de infração nº 000.765.257-3, 006.765.258-1, 006.765.259-0, 006.765.260-3, 006.765.262-0, 006.765.263-8, 006.765.264-6, 006.765.266-2, 006.765.271-9, 006.765.298-0, 006.765.301-4, 006.765.312-0, 006.765.318-9, 006.765.335-9, 006.765.352-9, 006.765.272-7, 006.765.274-3, 006.765.276-0, 006.765.280-8, 006.765.281-6, 006.765.282-4, 006.765.283-2, 006.765.315-4, bem como determinar a extinção do crédito tributário e os consectários legais, mantendo a validade de outros autos de infração e revogou a suspensão da exigibilidade do crédito. Houve condenação à sucumbência recíproca, com a fixação de honorários advocatícios, no patamar mínimo previsto no artigo 85, § 3º, do CPC, sendo devido por cada uma das partes à parte contrária, incidindo o percentual sobre o valor equivalente à sucumbência.

O autor, em suas razões a fls. 1.750/1.779, alega em suma que não pode ser considerado como sujeito passivo desta exação, ou seja, identificado como prestador de serviços, no tocante as rubricas “Bilheteria de Jogos” “Memorial” (All 006.765.295-6 e All 006.765.273-5), uma vez que a organização das competições futebolísticas de que



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

participa, cabe às entidades de administração do desporto, tais como a Confederação Sulamericana de Futebol – Conmebol, a Confederação Brasileira de Futebol – CBF, a Federação Paulista de Futebol – FPF etc. e que não possui qualquer poder sobre o espetáculo desportivo quando se trata de competições oficiais, tais como Copa Libertadores da América, Campeonato Brasileiro, Campeonato Paulista etc.. Sustenta, que sobre o serviço de lazer e entretenimento em questão, tais como local e horário dos jogos, definição dos confrontos etc., são a CBF e suas federações que definem o próprio preço do serviço que prestam e sobre o qual respondem ao torcedor, conforme disposto na mencionada lei 10.671/2003. Sustenta ainda, que não pode ser considerado contribuinte já que não é o prestador de serviço atinente ao item 12.11 da Lista do artigo 1º da Lei nº 13.701/2003 (“Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador”), haja vista que ele não pode ser outro que não o responsável pela organização da competição esportiva (CBF, FPF, CONMEBOL ou outra entidade organizadora das competições de que participa o apelante; que as entidades associativas sem fins lucrativos, não se sujeitam à incidência do ISS na cobrança de ingressos em eventos, “porquanto não se pode equipará-las às empresas de prestação de serviços de diversão pública”; que ao contrário do que constou na sentença, não pode incidir ISS sobre o Programa “Fiel Torcedor” (All 006.765.296-4) cujo auto de infração foi lavrado com fundamento no item 12.11 da Lista – “Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres (...) competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador”, esclarecendo que o aludido programa trata da simples concessão de benefícios aos seus aderentes, dentre eles a concessão de descontos nas vendas de ingressos e concessão de preferência de compra antecipada de ingressos para os jogos do apelante em seu estádio, demonstrando que não há, pois, serviço algum apto a desencadear a incidência do ISS sobre essa rubrica. Da mesma forma, sustenta que não há incidência do ISS sobre a locação de espaços, apesar de os lançamentos dos Autos de Infração nºs All 006.765.285-9 e All 006.765.292-1 estar fundamentado nos itens 11 e 11.01 da Lista Anexa de Serviços – “Serviços de



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres” e “Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações”, haveria lastro para sua manutenção, não pode prevalecer, esclarecendo que as contas contábeis intituladas “eventos sociais e estacionamento” ou “estacionamento” referem-se à locação destes espaços pelo apelante, quando da realização de eventos em seu salão nobre, consoante se verifica dos contratos anexados à exordial (doc. 23), sem qualquer serviço de guarda ou manobrista, razão pela qual não há qualquer dúvida quanto à impossibilidade de tributação, pelo ISS, de locações de qualquer natureza; que as multas aplicadas em razão do descumprimento das obrigações acessórias, no caso referente ao auto de infração nº 006.765-415-0, lavrado pela apelada para exigir do apelante suposta multa em razão da não-emissão de nota fiscal de serviço. Apesar de obrigações principais e acessórias de fato não se confundirem, o fato é que, não sendo o Clube apelante contribuinte do ISS, não estando obrigado a emitir documentos fiscais de serviço; que não pode ser aplicada a sucumbência recíproca porque sucumbiu em parte mínima do pedido, na medida em que a r. sentença cancelou 23 (vinte e três) dos 29 (vinte e nove) autos de infração combatidos, devendo o Município arcar com a totalidade da sucumbência. Por fim, pede a reforma da sentença com a inversão do ônus da sucumbência.

Já a ré Fazenda Municipal, alega em suas razões a fls. 1.797/1.827, que todas as autuações devem ser consideradas válidas considerando-se que a Constituição Federal utilizou a expressão serviços de qualquer natureza, aí compreendidas não só as prestações de serviços, decorrentes do instituto “locação de serviços”, da forma como disciplinado no Direito Civil, mas outras atividades, desde que não sujeitas a imposto federal ou estadual. Alega que a tese suscitada pelo autor está superada e vai de encontro ao posicionamento pacificado atualmente no STF, que admite a incidência do ISSQN sobre a cessão do direito de uso de marca. Sustenta ainda, que a exploração de espaço para o desenvolvimento de determinadas atividades por terceiros, enquadra-se ao subitem 3.02 da lista de serviços e, no que diz respeito à locação de áreas do clube para fins de prática esportiva, verificou-se que tais áreas recebem constante manutenção, nisso consistindo a



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

prestação de serviço. Além disso, não comprovou o autor que haveria disponibilização exclusiva para associados, indicando contrato em que há previsão de serviços de manutenção, eletricista, encanador, limpeza, entre outros; motivando a aplicação do subitem 03.02 da lista de serviços, daí porque pugna pela reforma da sentença para que se reconheça a validade dos Alts nº 006.765.272-7, 006.765.274-3, 006.765.276-0, 006.765.280-8, 006.765.281-6, 006.765.282-4, 006.765.283-2 e 006.765.315-4, julgando totalmente improcedente a demanda, com a consequente inversão do ônus de sucumbência.

Contrarrazões a fls. 1.841/1.874 e fls. 1.883/1.911.

Aos recursos voluntários soma-se, ainda, a remessa necessária.

Após o início do julgamento, com pedido de vista do segundo juiz (fls. 1.918), a apelante requereu a homologação da desistência parcial do recurso, noticiando ter aderido parcialmente ao Programa de Parcelamento Incentivado (PPI), com relação aos autos de infração nºs 006.765.273-5 (Falta de recolhimento do ISS, no valor de R\$ 9.342,79 (Memorial) – Subitem 12.08 (Feiras, exposições, congressos e congêneres); 006.765.285-9 (Falta de recolhimento do ISS, no valor de R\$ 40.720,19 – Subitem 11.01 (Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.) e 006.765.292-1 - Falta de recolhimento do ISS no valor de R\$ 36.309,35 - Subitem 11.01 (Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações).

É o relatório.

Preliminarmente, diante da notícia superveniente de adesão do apelante ao Programa de Parcelamento Incentivado (PPI), com relação aos autos de infração nºs 006.765.273-5 (Falta de recolhimento do ISS, no valor de R\$ 9.342,79 (Memorial) – Subitem 12.08 (Feiras, exposições, congressos e congêneres); 006.765.285-9 (Falta de recolhimento do ISS, no valor de R\$ 40.720,19 – Subitem 11.01 (Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.) e 006.765.292-1 - Falta de



recolhimento do ISS no valor de R\$ 36.309,35 - Subitem 11.01 (Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações), conforme petição de fls. 1.920/1.921, homologa-se a desistência parcial do recurso, passando-se a examinar as demais matérias.

E o recurso do autor, assim como a remessa necessária, merecem provimento em parte, enquanto o recurso da Fazenda Municipal não merece provimento.

Quanto ao recurso do autor

Insurge-se o autor em face da sentença com pretensão de obter o cancelamento de todos os autos de infração, em razão da não incidência do ISSQN sobre os serviços elencados nas autuações, à exceção dos débitos apurados nos autos de infração que foram incluídos no PPI e cuja desistência parcial do recurso foi acima homologada.

Alega a não incidência de ISS sobre a locação de espaços, como previsto na legislação de regência, bem como a não incidência do tributo sobre o programa "Fiel Torcedor", o qual se caracteriza pela simples concessão de benefícios aos seus aderentes, sem prestação de serviços de lazer. Sustenta que não há que se falar em cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória e que é indevida a incidência de ISSQN sobre as receitas de bilheterias de jogos e acesso ao memorial por se tratar de associação civil sem fins lucrativos.

E, com razão em parte.

O autor ajuizou ação anulatória com pedido de tutela de urgência em face da municipalidade requerendo a extinção dos créditos tributários de ISSQN consubstanciados nos autos de infração e imposição de multa a seguir discriminados, com os valores históricos, a saber: **1)** 006.765.257-3 (no valor de R\$ 105.942,44 – fls. 143); **2)** 006.765.258-1 (no valor de R\$ 360.060,65 – fls. 144); **3)** 006.765.259-0 (no valor de R\$ 957.493,03 – fls. 145); **4)** 006.765.260-3 (no valor de R\$ 191.455,24 – fls. 146); **5)** 006.765.262-0 (no valor de R\$ 963.750,00 – fls. 147); **6)** 006.765.263-8 (no valor de R\$ 1.688.686,82 – fls. 148); **7)**



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

006.765.264-6 (no valor de R\$ 175.500,00 – fls. 149); **8)**
006.765.266-2 (no valor de R\$ 80.174,33 – fls. 150); **9)**
006.765.271-9 (no valor de R\$ 2.064.560,42 – fls. 151); **10)**
006.765.272-7 (no valor de R\$ 225,00 – fls. 152); **11)**
006.765.273-5 (no valor de R\$ 9.342,79 – fls. 153); **12)**
006.765.274-3 (no valor de R\$ 6.987,73 – fls. 154); **13)**
006.765.276-0 (no valor de R\$ 375,00 – fls. 155); **14)**
006.765.280-8 (no valor de R\$ 52,50 – fls. 156); **15)**
006.765.281-6 (no valor de R\$ 2.393,25 – fls. 157); **16)**
006.765.282-4 (no valor de R\$ 4.676,24 – fls. 158); **17)**
006.765.283-2 (no valor de R\$ 15.960,52 – fls. 159); **18)**
006.765.285-9 (no valor de R\$ 40.720,19 – fls. 160); **19)**
006.765.292-1 (no valor de R\$ 36.609,35 – fls. 161); **20)**
006.765.295-6 (no valor de R\$ 3.256.601,42 – fls. 162); **21)**
006.765.296-4 (no valor de R\$ 195.354,63 – fls. 163); **22)**
006.765.298-0 (no valor de R\$ 637,50 – fls. 164); **23)**
006.765.301-4 (no valor de R\$ 184.941,92 – fls. 165); **24)**
006.765.312-0 (no valor de R\$ 247.922,30 – fls. 166); **25)**
006.765.315-4 (no valor de R\$ 11.021,39 – fls. 167); **26)**
006.765.318-9 (no valor de R\$ 56.250,00 – fls. 168); **27)**
006.765.335-9 (no valor de R\$ 4.920.506,08 – fls. 169); **28)**
006.765.352-9 (no valor de R\$ 85.067,48 – fls. 170); e **29)**
006.765.415-0 (no valor de R\$ 5.221.089,60 – fls. 172).

Registre-se que o autor, embora instrua a petição inicial também com o auto de infração 006.765.381-2 (no valor de R\$ 991,71 – fls. 171 – diferença da Taxa de Fiscalização de Estabelecimento - TFE), desta não se insurgiu.

O pedido de tutela foi indeferido pelo Juízo “a quo”, mas interposto agravo de instrumento foi a decisão reformada por unanimidade, por esta Câmara que deferiu a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Em seguida, foi proferida sentença que anulou 23 autos de infração, mas manteve hígidos os seguintes autos:

- All 006.765.285-9 – Falta de recolhimento do ISS relativo a conta contábil – 31101017- Eventos sociais e Estacionamento;

-All 006.765.292-1 – Falta de recolhimento do



ISS relativo a conta contábil - 31103001 - Estacionamento;

- All 006.765.295-6 – Falta de recolhimento do

ISS relativo a conta contábil – 31104001 - Bilheteria de Jogos;

- All 006.765.296-4 – Falta de recolhimento do

ISS relativo a conta contábil – 31101206 - Receitas – Fiel torcedor;

- All 006.765.273-5 – Falta de recolhimento do

ISS relativo a conta contábil – 31102007 - Memorial; e

- All 006.765-415-0 – Multa de 50% do valor do imposto supostamente não pago em razão da falta de emissão de documentos fiscais.

Quanto ao auto de infração nº 006.765.295-6

Em relação ao All 006.765.295-6 (Falta de recolhimento do ISS relativo a conta contábil – 31104001 - Bilheteria de Jogos) o autor sustenta que a organização das competições futebolísticas de que participa o apelante cabe às entidades de administração do desporto, tais como a Confederação Sulamericana de Futebol – Conmebol, a Confederação Brasileira de Futebol – CBF, a Federação Paulista de Futebol – FPF etc.

Melhor sorte, no entanto, não lhe assiste.

Como bem ressaltado na sentença, o autor também concorre para a prestação de serviço na realização de cada jogo e como bem salientado o art. 3º, da Lei nº 10.671/2003 Estatuto do Torcedor, equipara a entidade detentora do mando de jogo ao fornecedor de serviços, nos termos do Código Defesa do Consumidor.

Portanto, não há como acolher a alegação de que a responsabilidade tributária é exclusiva das entidades de administração de desporto.

Na hipótese do auto de infração sob exame há a cobrança de ingressos, devendo incidir o ISSQN, adotando-se nesse sentido, como razão de decidir, o entendimento desta 14ª Câmara de Direito Público, em julgamento de caso análogo, como se vê da ementa e trecho a seguir transcritos:

“APELAÇÕES AÇÃO ORDINÁRIA ISS e MULTAS Exercícios de 2010 a 2014 - Imunidade tributária subjetiva Descabimento - Agremiação desportiva profissional Pretendida nulidade dos autos de infração não evidenciada Possibilidade de impugnação em relação a cada item tributado Cerceamento de defesa não caracterizado - Princípio da instrumentalidade das formas - ISENÇÃO - Inexistência de direito adquirido - Inovação legislativa que possibilita a cobrança do imposto sobre serviços prestados por agremiação esportiva Lei Municipal nº 14.256/2006 Receitas de bilheteria e da venda de cadeiras cativas - Incidência do ISS conforme item 12.11, da Lei Municipal nº 13.701/2003 - Realização esporádica de eventos e bailes destinados exclusivamente aos sócios, sem finalidade lucrativa Inexistência de tipificação como serviço tributável - Renda auferida com a cessão dos direitos de uso e de exploração comercial da imagem, marca e espaço Atividade imaterial não considerada como prestação de serviço RE nº 651.703/PR Súmula Vinculante 31 Plano sócio torcedor *avantí* não caracterizado como prestação de serviço, apenas como vantagens disponibilizadas aos sócios por adesão MULTAS - Cumulação de ofício Fatos geradores diversos Multas fixadas isoladamente em 50% sobre o valor do tributo Inexistência do caráter confiscatório, ressalvada a impossibilidade de autuação pela falta de emissão de nota fiscal em relação às atividades não tributáveis - SUCUMBÊNCIA fixação proporcional ao proveito econômico obtido CPC, art. 86 - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - Majoração por escalonamento, conforme a faixa aplicável - CPC, art. 85, § 3º, incisos I, II, III e §11 Valor a ser ficado em liquidação de sentença - Sentença parcialmente reformada. Recurso da Municipalidade desprovido e parcialmente provido o recurso da Sociedade autora para afastar as atuações pela realização de eventos para sócios e venda de produtos no interior do estabelecimento. (...) Também não prospera a alegada inexigibilidade do imposto sobre as receitas de bilheteria, obtidas com a venda de ingressos na sede da Sociedade Esportiva Palmeiras, quando esta detém o “mando de campo”, por força da tipificação estatuída no item 12.11, da Lei Municipal nº 13.701/2003, sob o título: competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a o recebimento do preço unilateralmente fixado por serviços prestados com habitualidade e intuito de lucro, a cargo de entidade credenciada, reúne os

aspectos ensejadores de incidência do imposto, resultante do esforço humano para a consecução do fim almejado, qual seja, prestar obrigação de fazer participação do espectador. Dessa forma, consistente na liberação de acesso ao local onde se realiza o jogo dos campeonatos “Paulista”, “Brasileiro”, “Copa do Brasil” e da “Taça Libertadores” (...) Assim é que a obrigação de fazer configura prestação do serviço para acesso físico à partida de futebol, como bem imaterial até então inexistente. Ainda que a Sociedade apelante alegue não prestar tais serviços porque os torneios são organizados por Federações e Confederações, o fato tributável recai exatamente na realização das atividades necessárias à realização dos jogos em estabelecimento da própria Entidade, cujas receitas por ela auferidas são inerentes ao exercício do poder delegado de “mando do campo”, como este Tribunal já teve oportunidade de decidir: “Ademais, o artigo 83 dispõe que os ingressos das partidas serão emitidos pelo clube mandante - Assim, o clube detentor do mando de campo também concorre na prestação do serviço de realização do jogo Por sua vez, o Regulamento do Campeonato Brasileiro - Série A estabelece que a renda líquida de cada partida será do clube mandante Disposições semelhantes são encontradas no Regulamento Geral das Competições da Federação Paulista de Futebol FPF do ano de 2014 A propósito, a Lei Federal nº 10.671/2003, Estatuto do Torcedor, em seu artigo 3º, equipara a entidade detentora do mando de jogo ao fornecedor de serviços Com isso, conclui-se que o autor presta o serviço de realização de eventos desportivos, incidindo o ISS sobre as receitas correspondentes Sentença mantida nesse ponto (Apelação nº 1041627-75.2018.8.26.0053, j. em 16.09.2021 -Relator Desembargador Octávio Machado de Barros). (grifamos)

Quanto ao auto de infração nº 006.765.415-0

O auto de infração nº 006.765.415-0 (fls. 172 dos autos originais) decorre de aplicação de multa por ter o autor deixado de emitir documentos fiscais previstos no regulamento.

A obrigação de emissão de documentos fiscais, pode ser exigida inclusive daqueles não prestam serviços tributáveis pelo ISSQN, pois indispensáveis para a atividade de



fiscalização do Fisco.

Portanto, na espécie, a multa se refere ao descumprimento de uma obrigação acessória, que independe da existência da obrigação principal nos termos do artigo 113, § 3^a do Código Tributário Nacional, não havendo nenhum reparo a fazer na sentença quanto a este capítulo.

Quanto ao auto de infração nº 006.765.296-4

Já com relação ao programa “Fiel torcedor” (auto de infração nº 006.765.296-4), assiste razão ao autor, pois não se pode confundir a concessão de benefícios do referido programa com a venda de ingresso propriamente dito.

O programa apenas concede desconto nas vendas de ingressos, nas compras antecipadas para jogos de seu mando em seu estádio, não havendo qualquer serviço de bilheteria a desencadear a incidência de ISSQN.

A empresa Omnigroup Soluções e Consultoria Ltda. - ME é a desenvolvedora e administra o programa, além de ser a responsável pela prestação de serviços de venda de ingressos para partidas de futebol pelas catracas de controle de acesso ao estádio, pelo sistema e pelo pessoal que atua em tais atividades. Ela retém um percentual da venda de ingressos e lhe repassa o montante restante. Portanto, é tomador dos serviços prestados pela empresa Omnigroup.

O autor criou e desenvolveu um programa, “Fiel Torcedor”, de incentivo aos seus torcedores, com serviços e benefícios, destacando-se, dentre eles, a venda antecipada de ingressos com desconto através do *site*, para jogos de seu mando (fls. 1072/1077 dos autos originais). Juntou instrumento particular de contrato de prestação de serviços e aditivos (fls. 1079/1097 dos autos originais), celebrado pelo autor (contratante) e a empresa Omnisys Soluções e Consultoria e Software Ltda., cujo objeto encontra-se descrito na Cláusula Primeira (fls. 1087/1090 dos autos originais), para o desenvolvimento, em parceria, do “Projeto Fiel Torcedor” e outras atividades, dentre eles, a responsabilização de forma



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

exclusiva pela contratada por toda a operação de venda de ingressos para os “Fiéis Torcedores” devidamente cadastrados no programa “Fiel Torcedor” e em dia com suas obrigações – item 1.4, alínea “e” (fls. 1088 dos autos originais) e a contratada arrecadará todos os valores provenientes dos pagamentos das mensalidades/anuidades e ingressos vendidos por meio do programa “Fiel Torcedor”, repassando os valores brutos (exceto impostos) já descontada sua taxa de administração, conforme Cláusula Sexta (fls. 1092 dos autos originais).

Desta forma, é possível verificar que as eventuais receitas obtidas pelo autor, em razão do programa “Fiel Torcedor”, já descontada a taxa de administração (esta sim base de cálculo para incidência do ISSQN em face do prestador de serviço), não estão vinculadas necessariamente à realização das competições esportivas, mas como forma de concessão de benefícios oferecidos àqueles torcedores que aderem a tal programa, independentemente do acesso às competições esportivas.

Por fim, não se pode acolher a tese do autor de que decaíra de pedido mínimo, bastando fazer a somatória dos valores dos autos de infração não anulados (R\$ 8.759.717,98) em cotejo com o valor da causa (R\$ 44.511.208,55) para verificar, por meio de operação aritmética de “regra de três simples”, que o proveito econômico obtido pelo autor foi de 80%, decaindo de 20%, o que será considerado para fins de arbitramento dos honorários advocatícios, ao final do voto, em razão da sucumbênciarecíproca.

Pelo exposto, meu voto homologa a desistência parcial do recurso, com relação aos autos de infração indicados pelo autor, ora apelante, a fls. 1.920/1.921 e dá provimento em parte ao seu recurso para reformar em parte a sentença, a fim de reconhecer também a nulidade do auto de infração nº 006.765.296-4 – Fiel Torcedor, com reflexo na fixação da verba honorária, a ser ao final arbitrada, por equidade.

Quanto ao recurso da Fazenda Municipal

Insurge-se a Municipalidade em face da sentença que julgou parcialmente procedente o pedido do autor,



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

alegando basicamente que as autuações devem ser consideradas válidas, admitindo-se a incidência do ISSQN sobre a cessão do direito de uso de marca. Sustenta ainda, que a exploração de espaço para o desenvolvimento de determinadas atividades por terceiros, enquadra-se ao subitem 3.02 da lista de serviços e, no que diz respeito à locação de áreas do clube para fins de prática esportiva, verificou-se que tais áreas recebem constante manutenção, nisso consistindo a prestação de serviço. Além disso, alega que o autor, não comprovou que haveria disponibilização exclusiva para associados, indicando contrato em que há previsão de serviços de manutenção, eletricitista, encanador, limpeza, entre outros; motivando a aplicação do subitem 03.02 da lista de serviços, daí porque pugna pela reforma da sentença para que se reconheça a validade dos Autos de Infração nº 006.765.272-7, nº 006.765.274-3, nº 006.765.276-0, nº 006.765.280-8, nº 006.765.281-6, nº 006.765.282-4, nº 006.765.283-2 e nº 006.765.315-4, julgando totalmente improcedente a demanda, com a consequente inversão do ônus de sucumbência.

Mas, sem razão.

Não se desconhece que a norma tributária pode, em certa medida, abstrair conceitos de direito privado para considerar determinada atividade econômica como serviço e assim ampliar o seu alcance, mas guarda balizamento necessário e obrigatório pela regra contida no artigo 110 do Código Tributário Nacional, segundo o qual *“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”*, sob pena de violar o princípio da estrita legalidade quando da subsunção do fato à norma.

Admitir-se-á, inclusive, eventual interpretação extensiva para alcançar atividade congêneres, mas desde que passível de subsunção ao conceito de serviço.

A tese esposada pela Fazenda Municipal quanto a interpretação genérica do termo “serviços de qualquer natureza” para justificar a exação incidente sobre locação de



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

espaço a terceiros pela parte autora desta demanda, se acolhida, faria letra morta do disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional acima transcrito, assim como vulneraria o princípio da subsunção em estrita legalidade com a norma tributária, pois bastaria ao ente tributante considerar todas as atividades do pretense contribuinte como “serviço de qualquer natureza”, ignorando por completo os conceitos e institutos de Direito Civil, não sendo necessário nenhum esforço de inteligência para saber que a relação “ex locato” (obrigação de dar) não se enquadra no conceito de serviço (obrigação de fazer), que é uma *“prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial”* nos dizeres de Aires F. Barreto (*in* “Curso de Direito Tributário Municipal”, Saraiva, 2009, pág. 317), pois para a sua correta subsunção deveria se prender primeiramente à natureza ou essência do negócio jurídico tido supostamente como fato gerador.

O “serviço”, naquele conceito civil, é espécie do gênero “obrigação de fazer” e não “obrigação de dar” como se dá no caso das locações em geral, conceito inescapável para o deslinde da controvérsia.

Vale dizer: serviços de qualquer natureza não se confundem com qualquer tipo de obrigação ou atividade do contribuinte, sob pena de dilargar ao infinito o conceito jurídico de serviço e abarcar todo e qualquer gênero de atividade humana.

Por isso, como consequência lógica das premissas acima lançadas “serviço de qualquer natureza”, dada a sua expressão genérica, deve alcançar as obrigações de fazer e, quando houver mais de um tipo de obrigação a elas vinculadas pela atividade exercida pelo contribuinte, deve sempre se fazer um juízo de valoração de preponderância da obrigação de fazer sobre a eventual obrigação de dar, como se dá, **v.g.**, no contrato de franquia, o que já foi objeto de fixação de tese pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Tema 300 e que no caso concreto não se aplica.

Assim, não se pode acolher a alegação da



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Fazenda Municipal, ora apelante, para justificar a lavratura dos autos de infração aqui impugnados, ao fundamento de que a locação de espaço se subsume à “serviço de qualquer natureza”, sob pena de violação do artigo 110 do Código Tributário Nacional e, ainda, ao caráter vinculante do julgamento do incidente de inconstitucionalidade pelo Órgão Especial, como adiante se mencionará.

Quanto a alegação da Fazenda Municipal de que o ISSQN incide sobre cessão de uso de marca, esta não pode ser acolhida.

Não é possível reconhecer a incidência de ISSQN nas cessões de direitos de uso de marca, “direito de arena”, patrocínios e licenciamentos, já que se trata de meras cessões de direitos, inexistindo prestação de serviço.

O Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo declarou a inconstitucionalidade do item 3.01 da Lei Municipal nº 13.701/2003:

“ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - DEFINIÇÃO DE SERVIÇO CONSTANTE DE LISTAS ANEXAS ÀS L. C. NS. 116/03 E 13.701/03 QUE PREVÊEM INCIDÊNCIA DE ISS NA CESSÃO DO DIREITO DE USO DE MARCAS - Fato que não configura prestação de serviço - Ofensa aos artigos 154,1, e 156, II, CF - Incidente julgado procedente. (TJSP; Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade Cível nº 0015571-31.2011.8.26.0000 - Relator Corrêa Vianna - Órgão Julgador: Órgão Especial; Data do Julgamento: 04/05/2.011; Data de Registro: 17/05/2.011)”

Nesse sentido, o julgamento da Apelação nº 1031410-36.2019.8.26.0053, com voto do eminente Desembargador Geraldo Xavier, desta 14ª Câmara de Direito Público, de 04 de fevereiro de 2021, cuja ementa se transcreve como razão de decidir:

“Apelação. Mandado de segurança. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Alegação de não incidência sobre receitas provenientes de cessão do direito de uso de marcas. Procedência.



Inconstitucionalidade do item 3.01 da Lei Municipal 13.701/03 proclamada pelo Órgão especial desta corte. Sentença mantida. Recurso denegado.”

E, como bem ressaltado na sentença, não há como se adotar o entendimento do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário, pois a decisão proferida pelo Órgão Especial no Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade acima mencionado tem efeito vinculante para os órgãos fracionados do Tribunal de Justiça de São Paulo, devendo prevalecer a declaração de inconstitucionalidade do item 3.01 da lista de serviços da Lei Municipal nº 13.701/2003, nesta sede de cognição ordinária. Do contrário, estar-se-ia violando norma prevista no Regimento Interno, com invasão do princípio constitucional de reserva de plenário.

Dessa forma, indevida a autuação, fundada em norma declarada inconstitucional pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo.

Quanto à remessa necessária

Por força do exame do recurso oficial, de rigor a reforma parcial da sentença no capítulo que fixou a verba honorária em percentual mínimo sobre o valor da causa (R\$ 44.511.208,55), pois, é forçoso reconhecer, no caso concreto, por se tratar de expressivo valor da causa que espelha o proveito econômico, impõe-se a adoção do critério de equidade.

Não se desconhece que essa matéria foi afetada pelo Superior Tribunal de Justiça, ao regime de recurso repetitivo para julgamento dos temas 1.046 e 1.076, perante a Corte Especial, dada a divergência de entendimentos entre a Primeira e a Segunda Seções daquela Corte, quanto a possibilidade de adoção do critério de equidade também para as causas de elevado valor ou proveito econômico, envolvendo não só a Fazenda Pública como também nas causas afetas à Segunda Seção que cuida das matérias de Direito Privado.

Como não há determinação de suspensão dos processos, cumpre examinar a questão do arbitramento dos honorários no caso concreto.

A fixação da verba honorária com base apenas



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

nos percentuais previstos no artigo 85, § 3º do Código de Processo Civil, não atende aos critérios para sua mensuração, previstos no § 2º do mesmo dispositivo legal, notadamente quanto a extensão dos trabalhos do patrono e complexidade da causa, a justificar a aplicação do critério da equidade, previsto no art. 85, § 8º do Código de Processo Civil.

Tanto na hipótese de valor ínfimo da causa quanto no valor excessivo, pode ocorrer que aqueles critérios mensuráveis do art. 85, § 2º, incisos I a IV do Código de Processo Civil não sejam atendidos.

Na primeira hipótese, fica claro que a verba honorária decorrente da aplicação de percentual sobre o baixo valor da causa, resulta em aviltamento do trabalho do advogado.

Na segunda hipótese, quando o valor da causa for elevado, como ocorre no caso concreto, a fixação dos honorários advocatícios, ainda que nos percentuais mínimos e escalonados previstos no art. 85, § 3º, incisos I a V do Código de Processo Civil, pode também resultar em distorção incompatível com a finalidade de remunerar condignamente o advogado, não escapando da necessidade de atender e se harmonizar com os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e moralidade, especialmente quando se tratar de condenação da Fazenda Pública, além, evidentemente, do princípio geral do direito que veda o enriquecimento sem causa.

Como já dito, o Superior Tribunal de Justiça ainda julgará, sob regime de recurso repetitivo, o Tema 1.046 quanto a possibilidade de fixação de honorários advocatícios com fundamento em juízo de equidade, nos termos do art. 85, §§ 2º e 8º, do Código de Processo Civil de 2015, além das hipóteses de valor inestimável ou de valor baixo da causa.

No caso concreto, considerando que o autor decaiu de 80% (oitenta por cento) do proveito econômico visado, estampado no valor atribuído à causa, mesmo em se tratando de sucumbência recíproca, com a repartição proporcional do ônus da sucumbência, a equidade se mostra mais condizente com a finalidade da norma processual, para encontrar uma justa remuneração aos patronos das partes, considerando que por se



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

tratar de verba alimentar não há mais compensação.

Assim, adotando os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, conjugados com os critérios relacionados à extensão dos trabalhos dos patronos e complexidade da causa, bem como a proporção percentual do proveito econômico alcançado tanto pelo autor quanto pela ré na presente demanda, o autor pagará ao patrono da ré a quantia arbitrada por equidade em R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), enquanto que a ré pagará ao patrono do autor a quantia de R\$ 16.000,00 (dezesesseis mil reais), observada a correção monetária a partir da publicação do acórdão e juros mensais de mora pelos índices da caderneta de poupança, a partir da data do trânsito em julgado, nos termos do disposto no artigo 85, §§ 2º, 8º e 16 do Código de Processo Civil.

O autor suportará 80% (oitenta por cento) das custas e despesas processuais que adiantou e a ré suportará os 20% (vinte por cento) restantes.

Diante do exposto, meu voto **homologa a desistência parcial do recurso do autor, nega provimento ao recurso do Município réu e dá provimento em parte ao recurso do autor e à remessa necessária**, para reformar em parte a sentença, para anular também o auto de infração nº 006.765.296-4, operada a sucumbência recíproca, nos termos acima fixados, mantida no mais a sentença tal como prolatada.

REZENDE SILVEIRA
Relator



Voto nº 36462 [DIGITAL]

Apelação nº 1013861-42.2021.8.26.0053

Apelantes/apelados: Sport Club Corinthians Paulista e Município de São Paulo

Comarca: São Paulo

DECLARAÇÃO DE VOTO

Divirjo da maioria julgadora.

Inicialmente, destaca-se que o autor aderiu parcialmente ao Programa de Parcelamento Incentivado (PPI), instituído pela Lei Municipal nº 17.557/2021, em relação aos seguintes lançamentos:

A.I. n. 006.765.273-5 (Falta de recolhimento do ISS, no valor de R\$ 9.342,79 (Memorial) – Subitem 1208 (Feiras, exposições, congressos e congêneres) - fls. 153;

A.I. nº 006.765.285-9 (Falta de recolhimento do ISS, no valor de R\$ 40.720,19 – Subitem 1101 (Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.) - fls. 160;

A.I. n.º 006.765.292-1 - Falta de recolhimento do ISS no valor de R\$ 36.309,35 - Subitem 1101 (Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.) - fls. 161.

Desse modo, diante da renúncia parcial à pretensão formulada na ação, cabe homologação, nos termos do art. 487, III, “c”, do Código de Processo Civil.

Feitas tais considerações, passa-se ao exame das demais questões deduzidas pelas partes.

Nos termos do artigo 156, inciso III, da Constituição da República, compete aos Municípios instituir impostos sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Os serviços a que se refere o texto constitucional são aqueles prestados em favor de terceiro, mediante a cobrança de preço, constituindo, pois, obrigação de fazer, como bem ensina MARCELO CARON BAPTISTA, em sua obra ISS do texto à norma (Quartier Latin, 2005, pág. 281):

“A hipótese de incidência do ISS refere-se às prestações de fazer, ou seja, aquelas marcadas pela ação pessoal do devedor. Essa conclusão não se alcança com base na eficácia normativa experimentada por esse tributo ao longo do tempo mas por meio de indicativo colhido da própria Constituição Federal”.

(...)

“O tomador do serviço, quando o contrata” – o prestador – “objetiva não a apropriação de um bem mas o resultado do esforço e da capacidade, física ou intelectual, da outra parte, ainda que esse resultado se expresse, no mundo fenomênico, por meio de um bem material. Prestação de serviço, por isso, é prestação jurídica de fazer”.

Assim, descabida a interpretação do Município que, baseado na expressão “serviços de qualquer natureza”, defende a incidência do ISS sobre *locação de espaço a terceiros*, sob pena de alteração do alcance do instituto da locação de coisas contido no Código Civil (art. 565), pois não implica obrigação de fazer, própria da prestação de serviços, violando, assim, os termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

No tocante à atividade descrita no subitem 3.02 da lista de

serviços¹, cabe acrescentar que a tributação está condicionada à existência de esforço humano, traduzido pelo cumprimento de obrigação de fazer.

Nesse sentido, lição de Kiyoshi Harada:

“As atividades referidas neste subitem, por si sós, não dão ensejo à tributação pelo ISS. É indispensável que essas atividades, exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais etc., sejam acompanhadas de prestação de serviços no sentido de esforço humano, traduzido por uma obrigação de fazer. **A expressão final para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza está a indicar não se tratar de mera locação de espaço para realização de festas, instalação de parques de diversões etc.**” (HARADA, Kiyoshi. ISS: doutrina e prática. São Paulo: Atlas, 2008. p. 106)² (destacamos).

E no caso dos autos, como bem anotado pelo Juízo, de acordo com os documentos de fls. 125/151, inexistente obrigação de fazer por parte do locador, mas tão somente pelo locatário, a quem compete a conservação do espaço, o que afasta incidência do ISS.

Igualmente descabida incidência do imposto sobre *cessão de direito de uso de marca*, “direito de arena”, patrocínios e licenciamentos, porquanto não configurada prestação de serviço, cabendo ressaltar que o Órgão Especial desta Corte já proclamou inconstitucionalidade da tributação sobre

¹ Exploração de salões de festas, centros de convenções, escritórios virtuais, "stands", quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza

² Cit. na obra digital *ISS: CF e LC 116 comentadas* / Leandro Paulsen, Omar Augusto Leite Melo. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021. 648 p.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

cessão de direito de direitos de uso e marca (arguição de inconstitucionalidade nº 0015571-31.2011.8.26.0000).

Por outro lado, devem ser mantidas as tributações sobre a bilheteria de jogos e relativas ao Memorial, na esteira do voto do Ilustre Relator.

Em relação ao auto de infração nº 006.765.415-0, cuida-se de multa aplicada pelo descumprimento de obrigação acessória, que independe da obrigação principal nos termos do art. 113, §3º do CTN, sendo legítima a exação.

Contudo, **divirjo do relator** no tocante aos percentuais adotados para fixação da verba sucumbencial.

É certo que a remessa necessária devolve ao Tribunal o reexame de todas as parcelas da condenação suportadas pela Fazenda, **inclusive dos honorários de advogado**, conforme Súmula n. 325 do STJ (AgInt no REsp 1780161 / PR, rel. Ministra Assusete Magalhães, j. 17/09/2019).

Assim, considerando que a fixação dos honorários, na hipótese, **não** está adstrita aos percentuais estabelecidos no art. 85, §3º, II, do CPC, **por se tratar de causa que envolve a Fazenda Pública**, cabendo também aplicação do § 8º do mesmo dispositivo legal³, e tendo em conta o elevado valor da causa (**R\$ 44.511.208,55 em 9.3.2021**), impõe-se redução.

Nesse quadro, computando-se, de um lado, o proveito econômico obtido pelo autor, próximo a 80% do valor aproximado dos autos de infração anulados, e, de outro, o dos lançamentos mantidos (20%), entendo mais adequada a condenação do Município ao pagamento de verba honorária, mediante critério de equidade, em R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), e do autor em R\$ 16.000,00 (dezesesseis mil reais).

Ante o exposto, pelo meu voto, acompanho o voto do relator, pelo desprovimento do recurso do Município, e parcial provimento do apelo do

³ AgInt no AREsp 1284752 / RS. Relatora Ministra Nancy Andrichi, j. 21.8.2018.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

autor, **homologando** a renúncia à pretensão formulada na ação quanto aos Autos de infração nº 006.765.273-5, 006.765.285-9 e 006.765.292-1, **reduzindo, em remessa necessária**, os honorários advocatícios de ambas as partes.

João Alberto Pezarini
Desembargador



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Este documento é cópia do original que recebeu as seguintes assinaturas digitais:

Pg. inicial	Pg. final	Categoria	Nome do assinante	Confirmação
1	19	Acórdãos Eletrônicos	ALOISIO SERGIO REZENDE SILVEIRA	18A85CB4
20	24	Declarações de Votos	JOAO ALBERTO PEZARINI	18B3AA86

Para conferir o original acesse o site:

<https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do>, informando o processo 1013861-42.2021.8.26.0053 e o código de confirmação da tabela acima.