



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000323062

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Embargos de Declaração Cível nº 1000124-66.2019.8.26.0691/50000, da Comarca de Buri, em que é embargante TCL - TECNOLOGIA E CONSTRUÇÕES LTDA, é embargado MUNICIPIO DE BURI.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 15ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **REJEITARAM OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. V.U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores EURÍPEDES FAIM (Presidente), SILVA RUSSO E EUTÁLIO PORTO.

São Paulo, 1º de abril de 2025.

EURÍPEDES FAIM
Relator(a)
Assinatura Eletrônica

VOTO Nº: 32433

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO Nº: 1000124-66.2019.8.26.0691/50000

COMARCA DE BURI

EMBARGANTE: TCL – TECNOLOGIA E CONSTRUÇÕES LTDA.

EMBARGADO: MUNICÍPIO DE BURI

EMENTA: Direito Tributário. Embargos de Declaração. ISS - Base de Cálculo. Rejeição dos Embargos.

I. Caso em Exame - Embargos de declaração opostos por TCL – TECNOLOGIA E CONSTRUÇÕES LTDA. contra acórdão que concedeu provimento ao recurso de apelação do MUNICÍPIO DE BURI, alegando obscuridade na análise de documentos fiscais para dedução de materiais da base de cálculo do ISS.

II. Questão em Discussão 2. A questão em discussão consiste em verificar se houve omissão na análise dos documentos fiscais que comprovariam a dedução dos materiais da base de cálculo do ISS.

III. Razões de Decidir 3. Não há obscuridade a ser sanada, pois o acórdão analisou a legislação aplicável, concluindo que os materiais produzidos fora do local da prestação dos serviços não compõem a base de cálculo do ISS. Embargos de declaração não são via própria para rediscussão do mérito

IV. Dispositivo e Tese 5. Embargos de declaração rejeitados. Tese de julgamento: 1. Ausência de obscuridade no acórdão embargado. 2. Recurso com nítido caráter infringente.

Legislação Citada: Lei Complementar nº 116/2003, art. 7º, §2º, inciso I.

Jurisprudência Citada: STF, RE 603497, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 04/02/2010, DJe 06/05/2010. STF, RE 603497 AgR-segundo, Rel. Rosa Weber, Tribunal Pleno, j. 29/06/2020, DJe 13/08/2020. STJ, REsp n. 1.916.376/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, j. 14/3/2023, DJe de 18/4/2023.

Trata-se de embargos de declaração opostos por **TCL – TECNOLOGIA E CONSTRUÇÕES LTDA.** contra o v. acórdão de fls. 835/841 que concedeu provimento ao recurso de apelação em que figura como apelante **MUNICÍPIO DE BURI**, ante a ausência de comprovação do emprego dos materiais na obra em questão, de maneira que a presunção de legalidade do ato administrativo não foi ilidida.

O embargante alega (fls. 1/6) que o v. acórdão padece do vício da obscuridade, uma vez que não foram analisados os documentos fiscais juntados aos autos. Sustenta a possibilidade de dedução dos materiais da base de cálculo do ISS, ante a comprovação de que os materiais que se pretende deduzir foram efetivamente utilizados na prestação do serviço. Narra que as deduções da base de cálculo do ISS feitas pelo apelante são legais e se referem à utilização de materiais na realização do serviço. Sustenta que os documentos juntados aos autos são suficientes para o deslinde da controvérsia.

Este é o relatório.

Passa-se a analisar o recurso.

Não há obscuridade a ser sanada, como se vê no seguinte trecho (fls. 835/841):

O artigo 7º, §2º, inciso I da Lei Complementar nº 116/2003 dispõe que não será incluído na base de cálculo do ISS o valor dos materiais fornecidos pelo prestador em determinados serviços:

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. [...]

§2º **Não se incluem na base de cálculo** do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar; (grifo nosso)

Por sua vez, os itens 7.02 e 7.05 da lista anexa à Lei Complementar dispõem:

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, **concretagem** e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos **(exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).**

[...]

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres **(exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).** (grifo nosso)

Da leitura desse dispositivo depreende-se que os materiais produzidos fora do local da prestação dos serviços elencados nos itens 7.02 e 7.05 não deverão compor a base de cálculo do ISS, tendo em vista que sobre eles incidirá o ICMS.

Por sua vez, o C. Supremo Tribunal Federal já decidiu no sentido da possibilidade de dedução dos gastos referentes aos materiais empregados na construção civil da base de cálculo do ISS:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS. DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DOS GASTOS COM MATERIAIS EMPREGADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL. RECEPÇÃO DO ART. 9º, § 2º, b, DO DECRETO-LEI 406/1968 PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988. RATIFICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA FIRMADA POR ESTA CORTE. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. (STF, RE 603497, Rel. Min. Ellen Gracie, J. 04/02/2010, DJe 06/05/2010) (grifo nosso)

No julgamento do segundo Agravo Interno no âmbito do RE 603.497/MG, o E. Supremo Tribunal Federal reafirmou a tese quanto à recepção do artigo 9º, § 2º, do DL 406/1968, consignando, contudo, que não ofende a Constituição da República a adoção de uma interpretação restritiva do referido dispositivo, segundo a qual somente são dedutíveis as mercadorias produzidas fora do local da prestação do serviço e submetidas ao recolhimento do ICMS:

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. MATERIAL EMPREGADO. DEDUÇÃO. RECEPÇÃO DO ART. 9º, § 2º, “A”, DO DL 406/1968. ACÓRDÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA QUE NÃO DESTOA DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1. A jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, reafirmada na decisão agravada, circunscreve-se a a asseverar recepcionado, pela Carta de 1988, o art. 9º, § 2º, “a”, do DL 406/1968, sem, contudo, estabelecer interpretação sobre o seu alcance nem analisar sua subsistência frente à legislação que lhe sucedeu – em especial, a LC 116/2003 –, tarefas de competência do Superior Tribunal de Justiça. 2. No caso, o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, objeto do recurso extraordinário, não destoou da jurisprudência desta Suprema Corte, porque, sem contrariar a premissa de que o art. 9º, § 2º, “a”, do DL 406/1968 foi recepcionado pela atual ordem constitucional, e considerada, ainda, a superveniência do art. 7º, § 2º, I, da LC 116/2003, restringiu-se a delimitar a interpretação dos referidos preceitos infraconstitucionais, para concluir pela ausência, na espécie, dos requisitos para a dedução, da base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de materiais utilizados no fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil. 3. Agravo interno conhecido e parcialmente provido, para, **reafirmada a tese da recepção do art. 9º, § 2º, do DL 406/1968 pela Carta de 1988, assentar que sua aplicação ao caso concreto não enseja reforma do acórdão do STJ, uma vez que aquela Corte Superior, à luz do estatuído no art. 105, III, da Constituição da República, sem negar a premissa da recepção do referido dispositivo legal, limitou-se a fixar-lhe o respectivo alcance.** (STF, RE 603497 AgR-segundo, Rel. Rosa Weber, Tribunal Pleno, j. 29/06/2020, DJe 13/08/2020) (grifo nosso)

Do corpo do acórdão depreende-se:

Essa exegese é restritiva, mas não se mostra ofensiva à Constituição da República. **Implica a aplicação do art. 9, § 2º, a, do DL 406/1968 apenas àquelas hipóteses em que o prestador do serviço é contribuinte do ICM-ICMS e fornece mercadorias paralelamente à prestação do serviço.** (grifo nosso)

Outro não é o entendimento do E. Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ACÓRDÃO COMBATIDO. DECISÃO SURPRESA. INEXISTÊNCIA. ISS. BASE DE CÁLCULO. SERVIÇO DE CONCRETAGEM. DEDUÇÃO DOS MATERIAIS EMPREGADOS. IMPOSSIBILIDADE. 1. A valoração jurídica diversa, calcada nos fatos da causa, dada pelo magistrado à atividade empresarial da contribuinte não caracteriza decisão surpresa que justifique a anulação do julgado. 2. Esta Corte Superior há muito consolidou o entendimento de que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço de construção civil contratado, não sendo possível deduzir os materiais empregados, salvo se produzidos pelo prestador fora do local da obra e por ele destacadamente comercializados com a incidência do ICMS. Precedentes. 3. O Supremo Tribunal Federal, ao proferir o primeiro julgamento do RE 603.497/MG (Tema 247 do STF), em 31/08/2010 (DJ 16/09/2010), decidiu reformar acórdão do STJ com fundamento no entendimento do Pretório Excelso sobre a “possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil”. 4. A partir desse momento, esta Corte Superior, buscando alinhar a sua jurisprudência à referida decisão da Suprema Corte, começou a decidir naquele mesmo sentido, como se observa, a título de exemplo, no AgRg nos EAREsp n. 113.482/SC, relatora Ministra Diva Malerbi (Desembargadora Convocada TRF 3ª Região), Primeira Seção, julgado em 27/2/2013, DJe de 12/3/2013. 5. Entretanto, mais recentemente, em 03/07/2020 (publicação da ata de julgamento em 13/07/2020), nos mesmos autos do RE 603.497/MG, o STF deu parcial provimento a agravo interno para, reafirmando a tese de recepção do art. 9º, § 2º, do DL n. 406/1968 pela Constituição de 1988, assentar que a aplicação dessa tese naquele caso concreto não ensejou reforma do acórdão do STJ, ficando **evidenciada, no referido julgamento, a intenção do Pretório Excelso de preservar a orientação jurisprudencial** que o Superior

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Tribunal de Justiça sedimentou no âmbito infraconstitucional **acerca da impossibilidade de dedução dos materiais empregados da base de cálculo do ISS incidente sobre serviço de construção civil**. 6. Diante desse último pronunciamento da Suprema Corte no julgamento do seu Tema 247, há de voltar a ser prestigiada a vetusta jurisprudência do STJ sobre o tema. 7. **Hipótese em que a parte autora nem sequer alegou, muito menos comprovou, que comercializou de forma apartada os materiais empregados nos serviços de concretagem e submeteu o valor deles à tributação pelo ICMS, de modo que não faz jus à pretendida dedução da base de cálculo de ISS**. Recurso especial desprovido. (REsp n. 1.916.376/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 14/3/2023, DJe de 18/4/2023.) (grifo nosso)

No caso dos autos, o autor, ora apelado, presta serviços de construção civil referentes à pavimentação de via e busca a exclusão dos valores referentes aos gastos com materiais empregados na prestação do serviço da base de cálculo do ISS.

Porém, deve-se consignar que o contribuinte precisa especificar e discriminar os materiais, equipamentos e valores efetivamente empregados na obra, bem como comprovar que os materiais empregados na construção foram produzidos pelo prestador fora do local da obra e por ele destacadamente comercializados com a incidência do ICMS para que a dedução possa ser efetivada.

No presente caso, o autor juntou aos autos cópias de processos judiciais e administrativos, contratos e editais licitatórios (fls. fls. 32/458), os quais não discriminam o emprego dos materiais na obra em que ocorreu a prestação de serviço, tampouco demonstram que tenha produzido os materiais que pretende deduzir fora do local da prestação e que os tenha submetido ao recolhimento do ICMS.

Com relação ao laudo pericial, verifica-se que foi elaborado com base no orçamento da obra (edital de licitação nº 068/2013-CO), na proposta da empresa vencedora do certame licitatório e nas composições da tabela de preços unitários unificados - TPU 03/2013, fornecida pelo Departamento de Estradas de Rodagem - DER/SP (fls. 736/749).

Ocorre que tais documentos não demonstram o emprego dos materiais na obra em que ocorreu o serviço, referem-se apenas a uma estimativa dos valores empregados. Somente as notas fiscais, as quais não foram juntadas pelo autor, poderiam demonstrar de forma efetiva o emprego dos materiais, bem como o local da prestação do serviço.

Assim, a ausência de discriminação não permite que a Fazenda Municipal apure com exatidão quais foram os materiais empregados na prestação do serviço, impossibilitando a dedução do valor da base cálculo do ISS.

Nesse sentido já decidiu essa C. Câmara em casos análogos:

ISS – Construção Civil – Reexame Necessário – Mandado de Segurança – Município de Carapicuíba – **Pretensão ao recolhimento do tributo, excluídos os valores dos materiais utilizados** – Sentença concessiva da segurança – Possibilidade da dedução da base de cálculo do valor dos materiais empregados, desde que produzidos pelo próprio prestador e fora do local da prestação dos serviços – Art. 7º, § 2º, I, da LC 116/2003 – Interpretação desse dispositivo consolidada pelo STJ – **Interpretação restritiva admitida pelo STF (RE 603.497) – Caso concreto em que não há demonstração da procedência dos materiais sob exame (onde foram produzidos e quem os produziu) – Ônus probatório não cumprido pela impetrante** – Inteligência do art. 373, inciso I,

do CPC – **Direito líquido e certo não demonstrado** – Estreiteza do rito do writ – Segurança denegada nesta Instância. Recurso oficial provido para esse fim. (TJSP; Remessa Necessária Cível 1007150-56.2022.8.26.0127; Relator (a): Erbetta Filho; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de Carapicuíba - 2ª Vara Cível; Data do Julgamento: 17/04/2024; Data de Registro: 17/04/2024) (grifo nosso)

REMESSA NECESSÁRIA CÍVEL - Mandado de segurança - ISS - Contrato firmado com o Departamento de Estradas de Rodagem do Estado de São Paulo (DER/SP) - Serviços de conservação especial e reabilitação da sinalização horizontal em rodovias - Pretendida dedução dos valores de todos os materiais utilizados e das subempreitadas da base de cálculo do ISS incidente sobre todos os serviços de engenharia que prestar no Município de Nova Europa - Impossibilidade - Jurisprudência pacífica no STF e no STJ no sentido de que somente podem ser excluídos da base de cálculo os materiais empregados na construção civil comprovadamente produzidos pelo prestador fora do local da obra e por ele destacadamente comercializados com a incidência do ICMS (Tema 247 do STF) - **Documentos acostados aos autos que não permitem sequer identificar os valores referentes aos materiais e subempreitadas - Impossibilidade de aferir estreme de dúvida quais os materiais que poderiam ser excluídos da base de cálculo do ISS** - Segurança denegada - Sentença reformada - Remessa necessária provida. (TJSP; Remessa Necessária Cível 1000887-12.2022.8.26.0352; Relator (a): Eutálio Porto; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de Araraquara - 1º Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 24/01/2024; Data de Registro: 24/01/2024) (grifo nosso)

Verifica-se, portanto, que os documentos juntados pelo autor não foram suficientes para especificar e discriminar os materiais empregados na obra em questão, ônus que lhe competia, de forma que a presunção de legalidade do ato administrativo não foi ilidida

Dessa forma, a respeitável sentença deve ser reformada, invertidos os ônus sucumbenciais.

Nota-se, assim, que as razões que levaram ao provimento do recurso de apelação, ante a ausência de discriminação do emprego dos materiais na obra em que ocorreu a prestação de serviço, bem como de que tenha produzido os materiais que pretende deduzir fora do local da prestação e que os tenha submetido ao recolhimento do ICMS, foram expressamente demonstradas e estão fundamentadas na jurisprudência deste E. Tribunal de Justiça.

Verifica-se, assim, que o embargante se utiliza da via dos embargos para manifestar seu inconformismo com relação ao quanto decidido.

Cumprе destacar, ainda, que o E. Superior Tribunal de Justiça, já na égide do Código de Processo Civil de 2015, entendeu que é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida, não estando obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA. 1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço. **2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes,**

quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. [...]. 4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinare tal decisum. 5. Embargos de declaração rejeitados. (STJ, EDcl no MANDADO DE SEGURANÇA Nº 21.315 – DF, Primeira Seção, Rel. Ministra Diva Malerbi (Desembargadora Convocada TRF 3ª Região, j. 08/06/2016, V. U.) (grifo nosso))

Portanto, os embargos de declaração não podem ser acolhidos tendo em vista seu nítido colorido infringente, conforme decidiu a jurisprudência:

PROCESSUAL CIVIL – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – AGRAVO REGIMENTAL – AGRAVO DE INSTRUMENTO – OMISSÃO – INEXISTÊNCIA – CARÁTER PROTELATÓRIO – APLICAÇÃO DE MULTA – CPC, ART. 538. I – Não demonstrando o embargante qualquer omissão, contradição ou obscuridade no acórdão embargado, ou mesmo equívoco manifesto, capaz de ensejar a inversão do julgamento, não merecem acolhida os embargos. Precedentes. II – **Consoante dispõe o art. 535 do CPC, os embargos de declaração destinam-se a expungir do julgado eventuais omissão, obscuridade ou contradição, não se caracterizando, em regra, via própria à rediscussão do mérito da causa.** III – Impõe-se a aplicação da multa prevista no parágrafo único do art. 538 do CPC, em situação como a dos presentes autos, uma vez que evidenciado o caráter protelatório dos embargos de declaração. Precedentes. IV – EMBARGOS DECLARATÓRIOS REJEITADOS, COM APLICAÇÃO DE MULTA. (EDcl no AgRg nos EDcl no Ag 821.657/BA, Rel. Ministro MASSAMI UYEDA, QUARTA TURMA, julgado em 11.12.2007, DJ 11.02.2008 p. 1)

No mesmo sentido é o entendimento desta C. Câmara:

Embargos de declaração. 1. Inexistência de contradição, obscuridade ou omissão no acórdão atacado. 2. **Embargos de declaração com nítido caráter infringente, sendo manifesta a pretensão de reexame da causa.** Embargos rejeitados. (Embargos de Declaração nº: 0212059-61.2008.8.26.0000 - Relator(a): Kenarik Boujikian; Comarca: Itapetecica da Serra; Órgão julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 26/03/2015; V. U.)

Ante o exposto, meu voto propõe que se **REJEITEM** os embargos de declaração.

EURÍPEDES FAIM
RELATOR