



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000334694

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1002235-20.2023.8.26.0097, da Comarca de Buritama, em que é apelante MUNICIPIO DE BURITAMA, é apelado CONSTROESTE CONSTRUTORA PARTICIPAÇÕES LTDA.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Deram 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) E BEATRIZ BRAGA.

São Paulo, 3 de abril de 2025.

MARCELO L THEODÓSIO

Relator

Assinatura Eletrônica

18ª Câmara de Direito Público

Apelação Cível nº 1002235-20.2023.8.26.0097

Apelante: Município de Buritama

Apelado: Constroeste Construtora Participações Ltda

Comarca: Buritama

Voto nº 31080

DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ISSQN. RECURSO PROVIDO.

I. Caso em Exame

Ação ordinária proposta por Constroeste Construtora e Participações Ltda contra o Município de Buritama, visando a exclusão do valor dos materiais utilizados na construção civil da base de cálculo do ISSQN, alegando contrariedade a julgamento do STF em repercussão geral.

II. Questão em Discussão

2. A questão em discussão consiste na possibilidade de dedução dos materiais empregados na execução de serviços de construção civil da base de cálculo do ISSQN.

III. Razões de Decidir

3. A tese do STF no RE 603.497/MG, que permite a dedução dos materiais, não se aplica a fatos geradores ocorridos sob a vigência da LC 116/2003.

4. A dedução é restrita a mercadorias produzidas fora do local da prestação do serviço e sujeitas ao ICMS, o que não foi comprovado pelo autor.

IV. Dispositivo e Tese

5. Recurso provido. Ação julgada improcedente, com inversão dos ônus sucumbenciais.

Tese de julgamento: 1. A dedução de materiais da base de cálculo do ISSQN é restrita a mercadorias produzidas fora do local da prestação e sujeitas ao ICMS. 2. A aplicação da tese do STF no RE 603.497/MG não se estende a fatos geradores sob a LC 116/2003.

Legislação Citada:

DL 406/1968, art. 9º, § 2º

LC 116/2003, art. 7º, § 2º, I

CPC, art. 373, I

Jurisprudência Citada:

STF, RE 603.497/MG, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, j. 04.02.2010

STJ, REsp n. 1.916.376/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, j. 14.03.2023

TJSP, Apelação Cível 0001833-18.2011.8.26.0568, Rel. Ricardo Chimenti, 18ª Câmara de Direito Público, j. 23.03.2023

Trata-se de ação ordinária movida por **CONSTROESTE CONSTRUTORA E PARTICIPAÇÕES LTDA** em face do **MUNICÍPIO DE BURITAMA**, alegando, em suma, indevida inclusão, na base de cálculo do ISSQN, do valor dos materiais utilizados na prestação dos serviços de construção civil realizados naquele Município, contrariando julgamento proferido pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral. Requer a procedência da ação para a exclusão da base de cálculo do ISS o valor dos materiais empregados em todo e qualquer serviço de concretagem prestado pela empresa autora.

Contestação às fls. 82/110, sustentando a legalidade e a regularidade da cobrança.

Réplica (fls. 218/223).

A sentença de fls. 271/275 julgou procedente a ação. Em razão da sucumbência, condenou o réu no pagamento das custas e despesas processuais, bem como honorários advocatícios, fixados em R\$ 2.000,00.

Recurso de apelação às fls. 291/324 buscando a reforma do julgado e reiterando, em suma, as alegações da peça defensiva (contestação).

Contrarrazões (fls. 328/333).

É O RELATÓRIO.

O recurso comporta provimento.

A presente discussão gira em torno da possibilidade ou não de dedução dos materiais empregados na execução de serviços de construção civil.

Pois bem.

Ressalvado eventual entendimento anterior, este Relator adota o novo posicionamento desta E. 18ª Câmara de Direito Público.

A tese definida pelo C. Supremo Tribunal Federal em sede de Recurso Extraordinário com repercussão geral (RE 603.497/MG), e que, na análise de fatos ocorridos sob a égide exclusiva do Decreto-Lei 406/1968 e do seu artigo 9º, § 2º, reconheceu como cabível a dedução da base de cálculo do ISS do valor dos materiais empregados na construção civil (objeto do Tema 247), não abrange fato gerador ocorrido na vigência da Lei Complementar n. 116/2003, como no caso dos autos.

Com efeito, a *ratio decidendi* do precedente, que é seguido por esta Câmara, se distingue do caso concreto, pois os fatos geradores aqui analisados ocorreram já na vigência da LC 116/2003 e sua respectiva lista anexa, não havendo que se aplicar as disposições do § 2º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406/1968, tampouco os precedentes jurisprudenciais nele fundados.

Ou seja, o que se pode deduzir da base de cálculo dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 é o valor relativo ao *“fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS”*.

Um exame cronológico da questão no âmbito do C. Supremo Tribunal Federal revela que, em 04/02/2010, aquela Corte reconheceu a existência de repercussão geral da matéria contida no RE 603.497/MG, consoante a ementa a seguir colacionada:

“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.” (RE 603497 RG, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 04/02/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-081 DIVULG 06-05-2010 PUBLIC 07-05-2010 EMENT VOL-02400-08 PP-01639)

Após o julgamento da repercussão geral, a ilustre Ministra Ellen Gracie, por meio de decisão monocrática, deu provimento ao Recurso Extraordinário n. 603.497 nos seguintes termos:

“Decisão. 1. A hipótese dos autos versa sobre a constitucionalidade da incidência do ISS sobre materiais empregados na construção civil.

O acórdão assim decidiu: “TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. MATERIAL EMPREGADO. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. A jurisprudência desta Corte pacificou o entendimento de que a base de cálculo do ISS é o preço total do serviço, de maneira que, na hipótese de construção civil, não pode haver a subtração do material empregado para efeito de definição da base de cálculo. Precedentes de Corte. Agravo regimental improvido.” 2. Este Tribunal, no julgamento do RE 603.497, de minha relatoria, reconheceu a existência da repercussão geral da matéria para que os efeitos do art. 543-B do CPC possam ser aplicados. Esta Corte firmou o entendimento no sentido da possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil. Cito os seguintes julgados: RE 262.598, red. para o acórdão Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma, DJe 27.09.2007; RE 362.666-AgR, rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, DJe 27.03.2008; RE 239.360-AgR, rel. Min. Eros Grau, 2ª Turma, DJe 31.07.2008; RE 438.166-AgR, rel. Min. Carlos Britto, 1ª Turma, DJ 28.04.2006; AI 619.095-AgR, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, DJ 17.08.2007; RE 214.414-AgR, rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ 29.11.2002; AI 675.163, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 06.09.2007; RE 575.684, rel. Min. Cezar Peluso, DJe 15.09.2009; AI 720.338, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 25.02.2009; RE 602.618, rel. Min. Celso de Mello, DJe 15.09.2009. O acórdão recorrido divergiu desse entendimento. 3. Ante o exposto, com fundamento no art. 557, § 1º-A, do CPC, dou provimento ao recurso extraordinário. Restabeleço os ônus fixados na sentença. Julgo prejudicado o pedido de ingresso como “amicus curiae” formulado pela Confederação Nacional dos Municípios - CNM (Petição STF 42.520/2010 - fls. 524-541), bem como o recurso interposto pela Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras - ABRASF (fls. 505-521), em face da presente decisão. Publique-se. Brasília, 18 de agosto de 2010. Ministra Ellen Gracie - Relatora”

Decorrido quase uma década desde o julgamento do Recurso Extraordinário em epígrafe, a Corte Suprema, ao julgar o segundo Agravo Interno interposto nos autos do referido RE 603.497/MG, reafirmou a tese quanto à recepção do art. 9º, § 2º, do DL 406/1968 pela Constituição Federal de 1988, assentando, todavia, que não era o caso de se reformar o acórdão recorrido, oriundo do E. STJ, uma vez que a adoção de uma interpretação restritiva do artigo 9º, § 2º, do DL 406/68, segundo a qual somente são dedutíveis as mercadorias produzidas fora do local da prestação do serviço e submetidas ao recolhimento do ICMS, não ofende a Constituição Federal. Confira-se:

“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 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”. (RE 603497 AgR-segundo, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-201 - DIVULG 12/08/2020 - PUBLIC 13/08/2020)

Constou da fundamentação do v. acórdão as seguintes ponderações da ilustre Ministra Relatora Rosa Weber:

“Pois bem, firmada a premissa de que o serviço de concretagem está sujeito ao ISS, o STJ passou a enfrentar a questão relativa à base de cálculo e, especificamente, ao direito à dedução dos valores gastos com materiais, conferindo-lhe resposta negativa. [...] Os fundamentos que sustentam tal orientação jurisprudencial foram expostos no julgado referido, cuja ementa evidencia a adoção da exegese restritiva da cláusula de dedução, limitada às mercadorias

produzidas fora do local da prestação do serviço e comercializadas por contribuinte do ICMS:[...] 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. Recordo, à demasia, que essa interpretação restritiva dada pelo STJ tem respaldo na doutrina, como elucida Kiyoshi Harada, tratando da questão frente à LC nº 116/2003: 'Conforme prescreve o inciso I, do § 2º, não se inclui na base de cálculo do ISS o valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços (execução de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica, e serviços de reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas e pontes, portos ou congêneres), porque nessas hipóteses o valor dos materiais fica sujeito ao ICMS'. Na mesma linha, Anna Cordelli Alves ressalta que a aplicação do art. 7º, § 2º, da LC nº 116/2003 depende das peculiaridades da relação contratual, podendo ensejar a incidência simultânea do ISS e do ICMS ou apenas do ISS, sobre o valor total da operação, fato este que evidencia com base no exemplo das empreitadas de obra mista. 'No mesmo exemplo dado, configura-se tal hipótese quando o tomador contrate pura e simplesmente a reforma do imóvel, sem qualquer exigência referente a materiais a serem utilizados. Nesse caso, o preço acordado estará remunerando a execução da reforma e deverá ser tomado, como um todo (serviço + fornecimento de materiais), para fins de cálculo do ISS devido.' De qualquer modo, a este Supremo Tribunal Federal não incumbe revisar a exegese perfilhada pelo Superior Tribunal de Justiça, mas apenas verificar se, ao acolhê-la, aquela Corte não incorreu em ofensa à Carta da República, violando o arquétipo constitucional do Imposto sobre Serviços. E, no caso dos autos, não vislumbro ofensa alguma à Carta Magna."

Ademais, a divergência de interpretação quanto às regras de dedução do ISSQN cabe ao E. STJ.

O Tribunal Superior, a toda evidência, confirmou em recente julgado 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 comercializados com a incidência do ICMS. Confira-se:

“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 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 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. 8. Recurso especial desprovido". (REsp n. 1.916.376/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, STJ, Primeira Turma, julgado em 14/03/2023, DJe de 18/04/2023)

Em que pese a possibilidade da referida dedução, observo que é necessária a efetiva prova da utilização dos materiais, mediante a juntada de notas fiscais que discriminem e especifiquem quais os materiais contratados, bem como os seus valores, prova que, todavia, o autor não realizou.

No caso dos autos, a parte autora não juntou aos autos qualquer elemento probatório que permitisse a comprovação de que os materiais utilizados foram produzidos pelo prestador fora do local da obra, tampouco que foram comercializados com a incidência do ICMS, tratando-se, portanto, do não cumprimento do ônus probatório, nos termos do art. 373, I do CPC.

Nesse mesmo sentido, precedente desta E. 18ª Câmara de Direito Público:

“JUÍZO DE RETRATAÇÃO. Artigo 1.030, II, do CPC/2015. Acórdão proferido na apelação que deu provimento ao recurso fazendário e reconheceu ser incabível a dedução dos materiais empregados na construção civil da base de cálculo do ISS questionado, eis que não comprovado que as mercadorias foram produzidas pelo prestador, fora do local da prestação dos serviços e que foram submetidas ao recolhimento do ICMS. Julgamento do Segundo Ag. Reg. no RE 603.497/MG pelo C. STF (tema 247). Devolução à Turma Julgadora para adequação ou manutenção da decisão. Ausência de divergência entre a conclusão do v. aresto reexaminado e o acórdão paradigma (Segundo Ag. Reg. no RE 603.497/MG, tema 247 do STF). Entendimento manifestado pela Corte Constitucional, no sentido de que a exegese restritiva da cláusula de dedução não implica ofensa à Constituição Federal, tampouco à tese de recepção do art. 9º, § 2º, do DL 406/68. A análise do processo legislativo que culminou na edição da LC 116/03, ademais, revela que o intuito do legislador, ao prever a possibilidade de dedução dos materiais no caso dos subitens 7.02 e 7.05, foi de evitar a incidência simultânea do ICMS e ISS sobre tais mercadorias. Manutenção do v. Aresto recorrido, nos termos do art. 543-B, § 3º, do CPC/1973 (artigos 1.030, II, e 1.040, II, do CPC/2015)”. (TJSP; Apelação Cível 0001833-18.2011.8.26.0568; Relator(a): RICARDO CHIMENTI; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 23/03/2023; Data de Registro: 27/03/2023)

A bem da verdade, é possível depreender-se, sob a perspectiva do próprio legislador e através das discussões travadas no âmbito do processo legislativo, que o seu intuito, ao prever a possibilidade de dedução dos materiais empregados na construção civil, foi tão somente de evitar a bitributação sobre mercadorias produzidas pelo prestador do serviço fora do local da obra e que por isso já submetiam o mesmo sujeito passivo ao recolhimento do ICMS sobre o respectivo valor, e não de conceder a um setor específico da economia

(construção civil) um benefício fiscal incondicionado, com a exclusão do valor dos insumos da base de cálculo do ISS, especialmente se considerarmos que, regra geral, os insumos utilizados na prestação dos demais serviços são incluídos no preço do serviço, o qual corresponde, por sua vez, à base de cálculo do ISS.

Significa dizer que não há qualquer discordância da tese definida pelo C. Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral (RE 603.497/MG), a qual, conforme já mencionado, expressamente admite a adoção de uma interpretação restritiva da cláusula de dedução, à luz das disposições da LC 116/03, sem que isto implique ofensa à Constituição Federal ou à tese de recepção do artigo 9º, § 1º, do DL 406/68.

Portanto, em que pese o entendimento do juízo *a quo*, a improcedência da demanda é medida que se impõe no caso em tela.

Consigne-se que, para fins de prequestionamento, estar o julgado em consonância com os dispositivos legais e constitucionais mencionados nas razões recursais.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso para julgar improcedente a ação, ficando invertidos os ônus sucumbenciais.

MARCELO L THEODÓSIO

Relator