



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000277614

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1006169-38.2023.8.26.0597, da Comarca de Sertãozinho, em que é apelante HELP SISTEMAS DE INCENDIO E CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA, é apelado MUNICÍPIO DE SERTÃOZINHO.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Por maioria de votos, em julgamento estendido, deram provimento em parte ao recurso, com observação, vencido o 2º juiz, que declara.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores WANDERLEY JOSÉ FEDERIGHI (Presidente), RICARDO CHIMENTI, MARCELO L THEODÓSIO E BEATRIZ BRAGA.

São Paulo, 24 de março de 2025.

HENRIQUE HARRIS JÚNIOR

Relator(a)

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

VOTO Nº 30682/2025

18ª Câmara de Direito Público

Apelação nº 1006169-38.2023.8.26.0597

Apelante: Help Sistemas de Incêndio e Construção Civil Ltda

Apelado: Município de Sertãozinho

APELAÇÃO – Mandado de segurança – ISSQN, INSS e Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) – Base de cálculo - Exclusão dos valores relativos aos materiais empregados - Serviços de construção civil – Denegação da segurança – Decisão reformada – Concessão parcial da segurança - Serviços de Construção Civil - Item 7.02 da Lista Anexa à LC 116/03 – Base de cálculo – Preço do serviço – Devida a dedução do valor dos materiais empregados na obra – Precedentes do STF e do STJ – Nulidade do julgado no que toca às deduções relativas ao INSS e Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) – RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO, COM OBSERVAÇÃO.

Trata-se de recurso de apelação interposto por Help Sistemas de Incêndio e Construção Civil Ltda. contra a r. sentença de fls. 458/460 que, ao julgar o Mandado de Segurança que impetrou em razão de ato praticado pelo Prefeito Municipal de Sertãozinho/SP denegou a segurança (fls. 458/460).

O exame do feito revela ajuizamento objetivando o recolhimento de ISS sobre o valor dos serviços de construção civil, com a dedução de valores correspondente aos materiais, bem como o afastamento da cobrança de INSS e Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) sobre o fornecimento destes.

Inconformada, recorre a impetrante buscando a reforma da sentença (fls. 474/485). Defende que faz jus à dedução dos valores correspondentes aos materiais empregados na obra, colacionando julgados favoráveis ao entendimento que perfilha, apontando ainda violação ao artigo 116, caput, da Instrução Normativa RFB n.º 2.110/2022.

Recurso regularmente processado, oferecidas as

contrarrazões de fls. 491/498.

É o relatório.

O exame do feito revela que a recorrente desenvolve atividades de construção civil, serviço sujeito à incidência do Imposto Sobre Serviços – ISS, nos termos da LC 116/03, *in verbis*:

“Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.”

Com efeito, de acordo com a Lei Complementar nº 116/2003, a base de cálculo do ISSQN deve ser o preço do serviço, excluindo-se o valor dos materiais fornecidos pelo prestador, nas atividades descritas nos itens 7.02 ou 7.05 da Lista Anexa, que é o caso dos autos. Confira-se:

*“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;”*

Acerca do tema, tem-se que a base de cálculo do ISS deve compreender apenas o valor dos serviços de construção civil, isoladamente considerados, nela não se englobando quaisquer outros valores, sejam de materiais e equipamentos, sejam de subempreitada.

A questão não é nova, relevando notar que o STF já se manifestou-se pelo reconhecimento da repercussão geral da matéria, quando do julgamento do RE nº 603.497/MG. Confira-se:

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.

[...]

A verificação da constitucionalidade da incidência do ISS sobre materiais empregados na construção civil, questão versada no presente apelo extremo, possui relevância do ponto de vista econômico, político, social e jurídico, nos termos do § 1º do art. 543-A do Código de Processo Civil.

É que o assunto, de natureza eminentemente tributária, alcança, certamente, grande número de contribuintes no País. Além disso, embora se trate de imposto municipal, é possível a repetição dessa mesma questão nas demais unidades da Federação, sendo necessária a manifestação desta Corte para a pacificação da matéria.

Ressalte-se que, com o reconhecimento da existência da repercussão geral da matéria, deve ser aplicado o regime legal previsto no art. 543-B do Código de Processo Civil, conforme procedimento já apreciado por esta Corte no julgamento das Questões de Ordem no RE 579.431, no RE 580.108 e no RE 582.650, todos de minha relatoria.

*Ademais, verifico que **a matéria já se encontra pacificada no âmbito desta Corte, 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, rel. para o acórdão Min. Carmen Lúcia, 1ª Turma, DJe 27.09.2007; RE 362.666-AgRg, rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, DJe 27.03.2008; RE 239.360-AgRg, 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.*

Desse modo, entendo que, com o reconhecimento da existência da repercussão geral e havendo entendimento consolidado da matéria, os Tribunais de origem e as Turmas Recursais podem, desde logo, com fundamento no § 3º do citado art. 543-B, aplicar a orientação firmada por este Supremo Tribunal Federal.

Assim, nos termos do art. 325, caput, do RISTF, o relator

poderá julgar o recurso extraordinário monocraticamente¹.

[...]

(STF, RE nº 603497/MG, Rel^a. Min^a. ELLEN GRACIE, J. em 04/02/2010, DJe de 06/05/2010) (grifei)

Desde então, a adoção desse entendimento tem sido pacífica nos Tribunais. Cita-se, exemplificativamente, julgado mais recente do STF:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ISS. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DOS MATERIAIS EMPREGADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL. RECEPÇÃO DO ART. 9º DO DECRETO-LEI Nº 406/68 PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 603.497, submetido ao rito da repercussão geral, assentou o entendimento de que é possível deduzir da base de cálculo do ISS o valor referente aos materiais empregados na construção civil. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF, AgR no ARE nº 728060, Rel. Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, J. em 29/04/2014, DJe de 27/05/2014) (grifei)

De igual forma, o STJ:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3771005>> (último acesso em 02/08/2017), andamento de 31/08/2010: “Em 18.8.2010: (...), **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.” (grifei).

CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. ISSQN. BASE DE CÁLCULO. CONSTRUÇÃO CIVIL. DEDUÇÃO DOS MATERIAIS EMPREGADOS. VIABILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 83/STJ. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA.

[...]

III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça quanto à legalidade da dedução do custo dos materiais empregados na construção civil da base de cálculo do ISSQN.

IV - O recurso especial, interposto pelas alíneas a e/ou c do inciso III do art. 105 da Constituição da República, não merece prosperar quando o acórdão recorrido encontra-se em sintonia com a jurisprudência desta Corte, a teor da Súmula n. 83/STJ.

V - O Agravante não apresenta, no agravo, argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida.

VI - Agravo Interno improvido.

(STJ, AgInt. no AREsp nº 686.607/MG, Rel.^a Min.^a REGINA HELENA COSTA, Primeira Turma, J. em 21/03/2017, DJe de 31/03/2017) (grifei)

E, assim, também, é a jurisprudência deste TJSP:

MANDADO DE SEGURANÇA – ISSQN - Prestação de serviço de construção civil – Pretensão da impetrante em deduzir o valor relativo aos materiais empregados em obra de construção civil – Cabimento - Possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil constatada – Inteligência do art. 7º, § 2º, I, da LC 116/2003 - Superveniência do julgamento do RE nº 603.497/MG, no sentido de que "possível a dedução na base de cálculo do ISS dos valores referentes gastos com materiais empregados na construção civil" – Sentença mantida – Recurso desprovido. (TJSP, AP 1001076-66.2019.8.26.0587, 18ª Câmara de Direito Público, Rel. Des. Wanderley José Federighi, j. em 09/06/2020). (g.n.)

Apelação – Ação Declaratória – Dedução do valor dos materiais de construção, pavimentação, reparação, conservação e reforma de estradas públicas utilizados na base de cálculo do ISSQN – Possibilidade – Precedentes do STJ e STF – Recurso Repetitivo do STF – Sentença mantida – Recurso DESPROVIDO. (TJSP, AC nº 1007426-24.2014.8.26.0077; Rel.^a Des.^a Mônica Serrano, 14ª Câmara de Direito Público, J. em 10/11/2016) (g. n.)

MANDADO DE SEGURANÇA – Cálculo do ISSQN sobre prestação de serviços de construção civil com dedução do valor dos materiais utilizados na obra e o custo das subempreitadas – Segurança

concedida – Sentença conforme à jurisprudência do STJ – Reexame necessário improvido. (TJSP, RN nº 3003309-41.2013.8.26.0157, Rel. Des. José Luiz de Carvalho, 18ª Câmara de Direito Público, J. em 29/01/2015) (g. n.)

APELAÇÃO CÍVEL – Embargos à execução fiscal – ISS – Serviços de concretagem – Insurgência contra sentença que rejeitou os embargos e manteve a legitimidade da cobrança referente aos valores de materiais empregados nas obras – Dedução da base de cálculo – Possibilidade – Precedentes do STF – Sentença reformada – Recurso provido. (TJSP, AC nº 0010313-61.2009.8.26.0533, Rel. Des. Raul de Felice, 15ª Câmara de Direito Público, J. em 29/01/2015) (g. n.)

Destarte, forçoso reconhecer a não incidência, no cálculo do ISS, das despesas com materiais utilizados na obra.

Observo, ademais, que a jurisprudência não distingue entre os tipos de materiais empregados, devendo-se interpretar a exclusão da base de cálculo de forma extensiva, abarcando os valores de todos os materiais utilizados em obras de construção civil. Nesse sentido, o seguinte precedente do C. STJ:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISSQN. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DO VALOR DOS MATERIAIS EMPREGADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL. DESINFLUÊNCIA DA DISTINÇÃO ENTRE MATERIAIS FORNECIDOS PELO PRÓPRIO PRESTADOR DO SERVIÇO E MATERIAIS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. I. A dedução do valor dos materiais, utilizados na construção civil, da base de cálculo do ISSQN, conforme previsão do Decreto-lei 406/68 e da Lei Complementar 116/2003, abrange tanto os materiais fornecidos pelo próprio prestador do serviço, como aqueles adquiridos de terceiros. O que importa, segundo o entendimento pretoriano atual, é que os materiais sejam empregados na construção civil. II. Na forma da jurisprudência, 'Após o julgamento do RE nº 603.497, MG, a jurisprudência do Tribunal passou a seguir o entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à legalidade da dedução do custo dos materiais empregados na construção civil da base de cálculo do imposto sobre serviços, incluído o serviço de concretagem. Agravo regimental desprovido' (AgRg no AREsp 409.812/ES, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, DJe 11/04/2014).

Já no que se refere ao exame relativo às bases de cálculo do INSS e da contribuição previdência patronal e suas eventuais deduções, reputo descabida a análise por este Tribunal, notadamente por se tratar de questionamento relativo à esfera diversa, afigurando-se de rigor o reconhecimento de parcial nulidade do pronunciamento recorrido.

Nesse sentido, em que pese a impetração voltar-se contra ato praticado por autoridade Municipal, questionamentos relativos às referidas exigências e suas possíveis deduções deverão ser dirimidas perante o Foro competente, notadamente porque os lançamentos e créditos que delas decorrem não se verificam por força de atuação inserida na competência tributária do Município, compreensão corroborada pela existência de julgados sobre o tema junto à Justiça Federal:

*Processual civil. Constitucional. Tributário. Mandado de segurança. **Contribuições previdenciárias patronais.** Sat/rat. Salário e ganhos habituais do trabalho. Descontos dos salários dos empregados. Irrf. Contribuição previdenciária laboral. Custeio de benefícios. Coparticipação. Vale-transporte. Vale-refeição/alimentação. Auxílio médico. Tema 1174/STJ. (TRF 3 - Apelação nº. 5005596-66.2021.4.03.6128, Rel. Des. Jose Carlos Francisco, 2ª. Turma, j. em 06/02/2025).*

*Direito Processual Civil. Embargos de declaração. Omissão, obscuridade, contradição ou erro material. Inocorrência. Contribuição Previdenciária. Artigo 31, da Lei Nº 8.212/91. Decreto 3.048/99, Artigo 219, §7º. **Dedução dos Valores a título de fornecimento de equipamentos e maquinários da base de cálculo da Contribuição Previdenciária.** Ausência de embasamento contratual. (TRF 3 - Apelação nº. 0000166-55.2005.4.03.6105, Rel. Des. Wilson Zauhy Filho, 1ª. Turma, j. em 02/09/2021).*

Por oportuno, vale ressaltar até mesmo a ausência de subsunção à competência das Câmaras Especializadas, delimitada no artigo 3º, II da Resolução n. 623/2013: “14ª, 15ª e 18ª Câmaras, com competência preferencial para as **ações relativas a tributos municipais** e execuções



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

fiscais municipais, tributárias ou não”. (grifei).

Ante o exposto, **DOU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO** para conceder em parte a segurança pleiteada, de modo a excluir da base de cálculo do ISS o valor dos materiais utilizados na prestação dos serviços, anulando a sentença no que toca os pleitos referentes ao exame da base de cálculo do INSS e da contribuição previdenciária patronal.

HENRIQUE HARRIS JÚNIOR

Relator

Apelação Cível nº 1006169-38.2023.8.26.0597

Comarca: Sertãozinho

Apelante: Help Sistemas de Incendio e Construção Civil Ltda

Apelado: Município de Sertãozinho

Interessado: Prefeito Municipal de Sertãozinho/SP

Declaração de Voto Vencido nº 31010

Com a devida vênia ao Exmo. Sr. Relator sorteado e, respeitado o entendimento adotado pela maioria do Colegiado, dele divirjo, por entender que a apelante não comprovou fazer jus à pretendida dedução, da base de cálculo do ISS, do valor dos materiais empregados na obra.

Adotado o bem elaborado relatório do Exmo. Relator:

Trata-se de recurso de apelação interposto por Help Sistemas de Incêndio e Construção Civil Ltda. contra a r. sentença de fls. 458/460 que, ao julgar o Mandado de Segurança que impetrou em razão de ato praticado pelo Prefeito Municipal de Sertãozinho/SP denegou a segurança (fls. 458/460).

O exame do feito revela ajuizamento objetivando o recolhimento de ISS sobre o valor dos serviços de construção civil, com a dedução de valores correspondente aos materiais, bem como o afastamento da cobrança de INSS e Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) sobre o fornecimento destes.

Inconformada, recorre a impetrante buscando a reforma da sentença (fls. 474/485). Defende que faz jus à dedução dos valores correspondentes aos materiais empregados na obra, colacionando julgados favoráveis ao entendimento que perfilha, apontando ainda violação ao artigo 116, caput, da Instrução Normativa RFB n.º 2.110/2022.

Recurso regularmente processado, oferecidas as contrarrazões de fls. 491/498.

É o relatório.

Pois bem.

Inicialmente, é importante destacar que a tese definida pelo E. Supremo Tribunal Federal em sede de Recurso Extraordinário com repercussão geral (RE 603.497/MG) - 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 (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 este magistrado, distingue-se do caso concreto, pois os fatos geradores aqui analisados ocorrerão 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”** (cf. item 7.02).

Um exame cronológico da questão no âmbito do 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. 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



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

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

Decorrida 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 reformar o acórdão recorrido, oriundo do C. 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)

Constaram da fundamentação do v. acórdão as seguintes ponderações da Exma. 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.

Diante do teor da referida decisão, o C. STJ, **em 2023**, ao analisar o REsp n. 1.916.376/RS, pronunciou-se com importante aceno para uma possível retomada de sua orientação jurisprudencial antiga, vigente até 2010 (data em que realizado o primeiro julgamento do RE 603.497/MG - Tema 247 do STF), de forma a **permitir a dedução do valor dos materiais utilizados na construção civil apenas nos casos em que forem comprovadamente produzidos pelo prestador fora do local da obra e comercializados com a incidência do ICMS**. Confira-se a ementa do mencionado julgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ACÓRDÃO COMBATIDO. DECISÃO SURPRESA. INEXISTÊNCIA. ISS. BASE DE CÁLCULO. SERVIÇO DE CONCRETAGEM. DEDUÇÃO DOS MATERIAS 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 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, Primeira Turma, julgado em 14/3/2023, DJe de 18/4/2023) - destaque nosso.

Em julgados posteriores, a Corte da Cidadania vem adotando o entendimento de que a dedução dos materiais pressupõe a demonstração de que foram produzidos pelo prestador fora do local da obra e por ele comercializados com a incidência do ICMS:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISSQN. CONSTRUÇÃO CIVIL. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN DE MATERIAIS PRODUZIDOS NO LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU ADQUIRIDOS DE TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE. NOVEL ORIENTAÇÃO FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO RE

603.497/MG (TEMA 247), RELATORA MINISTRA ROSA WEBER (DJE 13/8/2020). AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO, NA ORIGEM, DE QUE OS VALORES DESCRITOS NA CDA REFEREM-SE À INCLUSÃO DOS MATERIAIS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. PROVIMENTO NEGADO.

1. O Supremo Tribunal Federal, no primeiro julgamento do Recurso Extraordinário 603.497/MG, sob a sistemática da repercussão geral (Tema 247), concluiu pela "possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil" (RE 603.497/MG, relatora Ministra Ellen Gracie, DJe 7/5/2010).

2. Alinhando-se a essa decisão vinculativa da Suprema Corte, o Superior Tribunal de Justiça passou a reconhecer a legalidade da dedução do custo dos materiais empregados na construção civil da base de cálculo do imposto municipal, como se depreende dos seguintes julgados: EDcl no AgRg no REsp 1.557.058/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 21/8/2018, DJe de 27/8/2018; REsp 1.678.847/MS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 21/9/2017, DJe de 9/10/2017.

3. Contudo, recentemente, o Pleno do Supremo Tribunal Federal reapreciou o Recurso Extraordinário 603.497/MG, sob a relatoria da Ministra Rosa Weber, para explicitar a legitimidade da interpretação conferida por essa Corte Superior ao art. 9º, § 2º, do Decreto-Lei 406/1968, que, apesar de restritiva, não negou a premissa de recepção do dispositivo legal pela Constituição Federal.

4. Seguindo a novel orientação da Suprema Corte, prevaleceu na Primeira Seção deste Tribunal Superior a tese de que a dedutibilidade da base de cálculo do ISSQN não abrange os materiais que são produzidos no local da prestação de serviços ou adquiridos de terceiros e empregados na construção civil. Precedentes: REsp 1.916.376/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 14/3/2023, DJe de 18/4/2023; AgInt no AREsp 1.620.140/RJ, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 21/9/2020, DJe de 1º/10/2020; AgInt no AREsp 1.892.536/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19/10/2021, DJe de 25/10/2021.

5. Na hipótese dos autos, da leitura da sentença de improcedência (fls. 121/128) e do acórdão que negou provimento ao recurso apelatório (fls. 162/172), fica claro que a parte recorrente pretende deduzir da base de cálculo do ISSQN os materiais produzidos pelo prestador dentro do local de prestação dos serviços, o que contraria a jurisprudência desta Corte Superior e o decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 604.497/MG sob a sistemática da repercussão geral.

6. Ainda que se entenda que a pretensão engloba também a dedução das mercadorias produzidas pelo próprio prestador fora do local da realização dos serviços, é inviável o acolhimento da pretensão recursal, porque o Tribunal de origem reconheceu a ausência de comprovação de que os valores descritos na CDA referem-se a materiais utilizados na prestação de serviço de construção civil. Entendimento diverso, conforme pretendido, implicaria o reexame do contexto fático-probatório dos autos, circunstância que redundaria

na formação de novo juízo acerca dos fatos e provas, e não na valoração dos critérios jurídicos concernentes à utilização da prova e à formação da convicção, o que impede o conhecimento do recurso especial quanto ao ponto. Sendo assim, incide no presente caso a Súmula 7 do STJ, segundo a qual "a pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".

7. O argumento de que a delimitação dos valores dos materiais de construção poderia ser feita em liquidação de sentença não foi apreciado pelo Tribunal de origem, tampouco foram opostos embargos de declaração com o objetivo de sanar eventual omissão da questão de direito controvertida.

8. A ausência de enfrentamento pelo Tribunal de origem da matéria impugnada, objeto do recurso excepcional, impede o acesso à instância especial porquanto não preenchido o requisito constitucional do prequestionamento. Incidência, por analogia, das Súmulas 282 e 356 do Supremo Tribunal Federal.

9. Agravo interno a que se nega provimento. Majoração dos honorários sucumbenciais em desfavor da parte agravante em 10% (dez por cento) do valor já arbitrado, nos termos do art. 85, § 11, do CPC/2015, observados, se aplicáveis, os limites percentuais previstos nos §§ 2º e 3º do dispositivo."

(AgInt no AREsp n. 1.548.130/SP, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, julgado em 19/6/2023, DJe de 22/6/2023.)

Nesse mesmo sentido, citem-se, ainda, as seguintes decisões monocráticas recentemente prolatadas pelo C. STJ: AREsp n. 2.484.091, Ministro Gurgel de Faria, DJe de 21/12/2023; REsp n. 2.113.570, Ministra Regina Helena Costa, DJe de 18/12/2023; AREsp n. 2.417.688, Ministro Herman Benjamin, DJe de 15/12/2023; REsp n. 2.109.050, Ministro Sérgio Kukina, DJe de 29/11/2023.

No mais, reforçando a conclusão acima exposta, observe-se que o Projeto de Lei do Senado (PLS 161/1989) que culminou na edição da LC 116/03 inicialmente previa, nos itens 36 e 37, a mesma hipótese excepcionante que hoje encontramos nos itens 7.02 e 7.05, parte final, da LC 113/03: **"Exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS"**.

Com a apresentação do substitutivo pela Câmara dos Deputados (PLP 01/1991), referida regra restou suprimida, assim como ocorreu com o artigo 3º, § 2º, "a", cuja redação previa que **"§ 2º Não se incluem na base de cálculo do**

imposto sobre serviços de qualquer natureza: a) o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 36 e 37 da lista do art. 1º desta Lei.”.

Retornando ao Senado Federal, referido Projeto de Lei teve o seu substitutivo submetido ao exame dos Senadores, momento em que o relator do projeto, Senador Romero Jucá, apresentou o Requerimento n. 553 para votação em separado do § 2º do art. 7º do Substitutivo da Câmara dos Deputados, sobre os seguintes fundamentos:

O mesmo § 2º do art. 3º do projeto original também previa que na base de cálculo do ISSQN não se incluía o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços de construção civil. Idêntica previsão consta na legislação atual (§ 2º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68) e se trata de disposição lógica, uma vez que os materiais utilizados na construção civil estão sujeitos ao pagamento do ICMS, já que constituem, obviamente, mercadorias, e não prestação de serviço. Faz-se necessário, portanto, o restabelecimento do § 2º do art. 3º do projeto aprovado inicialmente no Senado, a fim de que seja evitada a dupla cobrança do ISSQN sobre um mesmo serviço, bem como a cobrança concomitante de ISSQN e de ICMS sobre uma mesma operação. Para tanto, requeremos o desta que para votação em separado do § 2º do art. 7º do Substitutivo da Câmara ao Projeto de Lei do Senado nº 161, de 1989 Complementar, artigo este que trata da base de cálculo do ISSQN, para que, com sua rejeição, seja restabelecido em seu lugar na proposição e com as devidas adaptações, o § 2º do art. 3º do projeto aprovado por esta Casa, que trata igualmente da base de cálculo do imposto. As referidas adaptações envolvem apenas correções na redação do parágrafo, substituindo-se as alíneas, a e b, por incisos I e II, de modo a atender aos ditames da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que dispõe sobre a elaboração, a redação, alteração e a consolidação das leis, bem como a expressão “itens 36 e 37 da lista do art. 1º desta Lei” por “subitens 7.02 e 7.06 da Lista Anexa a esta Lei. (destaque nosso)

Esse Requerimento n. 553, dentre outros apresentados naquela oportunidade, foi aprovado por aquela Casa legislativa, restabelecendo-se o art. 3º, § 2º do projeto original. Igualmente, em parecer aprovado em 03.06.2003, o relator opinou pela exclusão, do texto do substitutivo, do trecho **“que se agreguem ao imóvel”**, contido no final do subitem 7.02 da lista anexa, a fim de recuperar, sob a mesma numeração do subitem 7.02, o trecho **“(exceto o fornecimento de**

mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)", contido no item 36 do artigo 1º do projeto original.

Em suma, é possível depreender, sob a perspectiva do próprio legislador e por meio 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.

Sendo assim, considerando a evolução jurisprudencial sobre o tema e, após a análise das razões legislativas que culminaram na edição da LC 116/03, concluo que, respeitados os entendimentos contrários, a apelante não comprovou fazer jus à dedução do valor dos materiais utilizados na prestação dos serviços da base de cálculo do ISS, já que deixou de demonstrar que estes foram/seriam produzidos por ela fora do local da prestação do serviço e submetidos ao recolhimento do ICMS, requisito que se mostra, a meu ver, indispensável ao acolhimento da pretensão inicial.

No mais, este 2º Juiz não diverge da conclusão alcançada pelo Exmo. Relator e demais membros do colegiado no que diz respeito à ausência de competência deste Tribunal para examinar pedido relativo à Contribuição Previdenciária Patronal e eventuais deduções de sua base de cálculo.

Ante o exposto, **pelo meu voto vencido, negava provimento à apelação, mantendo a r. sentença que denegou a segurança no que tange à pretensão de dedução do valor dos materiais fornecidos pela**



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

apelante/impetrante da base de cálculo do ISS.

RICARDO CHIMENTI
2º Juiz
(Assinatura eletrônica)



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	9	Acórdãos Eletrônicos	HENRIQUE HARRIS JUNIOR	2A0B28FF
10	21	Declarações de Votos	RICARDO CUNHA CHIMENTI	2A3B9F24

Para conferir o original acesse o site:

<https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do>, informando o processo 1006169-38.2023.8.26.0597 e o código de confirmação da tabela acima.