



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000408655

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Embargos de Declaração Cível nº 1001032-96.2023.8.26.0396/50000, da Comarca de Novo Horizonte, em que é embargante DGB ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA., é embargado MUNICÍPIO DE NOVO HORIZONTE.

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), ERBETTA FILHO E SILVA RUSSO.

São Paulo, 28 de abril de 2025.

EURÍPEDES FAIM
Relator(a)
Assinatura Eletrônica

VOTO Nº: 33205

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO Nº: 1001032-96.2023.8.26.0396/50000

COMARCA DE NOVO HORIZONTE

EMBARGANTE: DGB ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.

EMBARGADO: MUNICÍPIO DE NOVO HORIZONTE

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

I. Caso em Exame - Embargos de declaração opostos contra acórdão que negou provimento ao recurso de apelação, alegando contradição e omissão 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 contradição e 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 contradição ou omissão a serem sanadas, 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 contradição e de omissão 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 **DGB ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.** contra o v. acórdão de fls. 441/447 que negou provimento ao recurso de apelação em que figura como apelado **MUNICÍPIO DE NOVO HORIZONTE**, ante a ausência de comprovação do emprego dos materiais na obra em questão, que impossibilita a dedução do valor da base cálculo do ISS. Igualmente, o mandado de segurança mostra-se via inadequada para a discussão, ante a ausência de direito líquido e certo.

O embargante alega (fls. 1/9) que o v. acórdão padece do vício da contradição, ante a existência de previsão legal que garante o direito à dedução dos materiais empregados em obra de construção civil da base de cálculo do ISS. Alega a existência de omissão no v. acórdão, uma vez que as notas fiscais e documentos juntados aos autos são suficientes para o deslinde da controvérsia. Afirma que a massa asfáltica produzida e empregada na obra de construção civil não configura prestação de serviço. Defende que o fato gerador do ISS é a prestação de serviços, de modo que o tributo não pode incidir sobre o fornecimento de material, por constituir fato gerador diverso.

Este é o relatório.

Passa-se a analisar o recurso.

A contradição que autoriza embargos de declaração deve ser uma contradição lógica interna do julgado, não entre o julgado e qualquer outra coisa, conforme decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

“A contradição que autoriza os embargos de declaração é do julgado com ele mesmo, jamais a contradição com a lei ou com o entendimento da parte” (STJ-4ª T., Resp 218.528-SP-EDcl, rel. Min. Cesar Rocha, j.7.2.02, rejeitaram os embs., v.u., DJU 22.4.02, p. 210).

Ainda, afirmou o Superior Tribunal de Justiça:

“Cabe ao embargante, ao denunciar o vício, fazer a indicação dos pontos inconciliáveis contidos no ato recorrido” (STJ-3ª T., Resp 254.413-RJ-EDcl, rel. Min. Castro Filho, j. 27.8.01, rejeitaram os embs., v.u., DJU 24.9.01, p. 295). No mesmo sentido: RF 315/202.

Também não são admissíveis os embargos de declaração por alegação de contradição da decisão embargada com:

outra decisão proferida no mesmo processo (STJ-4ª T., Resp 36.405-1-MS-EDcl, rel. Min. Dias Trindade, j. 29.3.94, rejeitaram os embs., v.u., DJU 23.5.94, p.12.612);

outra decisão do mesmo juízo ou tribunal, proferida em outro processo ou mesmo objeto de súmula de jurisprudência (RSTJ 182/79).

No caso, o v. acórdão foi claro ao explicitar a necessidade a dedução dos valores dos materiais da base de cálculo do ISS depende de discriminação do emprego dos referidos materiais na obra em que ocorreu a prestação de serviço, bem como de demonstração de quem os produziu, de que tenham sido produzidos fora do local da prestação do serviço e que os tenha submetido ao recolhimento do ICMS (fls. 441/447):

DA BASE DE CÁLCULO DO ISS.

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

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

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:

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 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 impetrante presta serviços de construção civil referentes a recapeamento asfáltico 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

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

ele destacadamente comercializados com a incidência do ICMS para que a dedução possa ser efetivada.

Igualmente, não há que se falar em omissão, uma vez que os documentos juntados pelo embargante foram analisados, mas não são suficientes para demonstrar o direito líquido e certo, inerente à impetração do mandado de segurança (fls. 446/447):

No presente caso, com relação às notas fiscais juntadas pelo impetrante a fls. 254/284, há indicação de pagamento de ICMS, o que não ocorre com as notas fiscais juntadas as fls. 99/224.

Igualmente, não há discriminação do emprego dos materiais na obra em que ocorreu a prestação de serviço, tampouco demonstração de quem os produziu, de que tenham sido produzidos fora do local da prestação do serviço e que os tenha submetido ao recolhimento do ICMS.

Dessa forma, a documentação juntada não permite que seja apurado com exatidão a procedência e o emprego dos materiais na prestação do serviço, impossibilitando a dedução do valor da base cálculo do ISS.

Verifica-se, portanto, que a dilação probatória se mostra imprescindível para o deslinde da controvérsia, razão pela qual a via mandamental é inadequada para a discussão em apreço, tendo em vista que o mandado de segurança exige prova pré-constituída que demonstre, de plano, o direito líquido e certo invocado.

Assim, o mandado de segurança no caso é descabido por não haver prova de direito líquido e certo, como 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 - Mandado de Segurança - ISS - Serviços de concretagem - Alegação de que o Município não autoriza a subtração dos valores dos materiais empregados na prestação de serviço - Ausência de recusa da Municipalidade para efetuar a dedução - Legislação municipal que prevê a possibilidade da dedução dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço - **Necessidade, ademais, de comprovação de 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** (Tema 247 do STF) - Ausência de direito líquido e certo - Sentença reformada - Remessa necessária provida. (TJSP; Remessa Necessária Cível 1001335-71.2022.8.26.0582; Relator (a): Eutálio Porto; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de São Miguel Arcanjo - Vara Única; Data do

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Julgamento: 09/05/2024; Data de Registro: 16/05/2024) (grifo nosso)

Dessa forma, a respeitável sentença deve ser mantida, para o fim de denegar a ordem ao mandado de segurança.

Nota-se, assim, que as razões que levaram ao desprovimento 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.

Cumpre 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: Itapecerica 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