



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2021.0000539949

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1060327-02.2018.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, é apelado VALLI 11 PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 14ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Negaram provimento ao recurso. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores OCTAVIO MACHADO DE BARROS (Presidente sem voto), MÔNICA SERRANO E REZENDE SILVEIRA.

São Paulo, 10 de julho de 2021.

SILVANA MALANDRINO MOLLO

Relator(a)

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Apelação Cível nº 1060327-02.2018.8.26.0053

Apelante: Município de São Paulo

Apelada: Valli 11 Participações e Empreendimentos Ltda.

Comarca: São Paulo

Juiz de origem: Kenichi Koyama

VOTO Nº 12420

APELAÇÃO CÍVEL - Ação Anulatória de Lançamento Fiscal com Pedido de Antecipação de Tutela - Auto de Infração - ISSQN - Construção civil - Município de São Paulo - Exigência fiscal (lançamento complementar) consubstanciada na responsabilidade solidária da demandante, como tomadora ou intermediária de serviços, pelo ISS incidente sobre operações de prestação de serviço realizadas no regime de subempreitada - Pretendida dedução, da base de cálculo do tributo, dos materiais empregados e das subempreitadas - Sentença a julgar procedente a demanda - Inconformismo fazendário com base em suposta ampliação ilegal das deduções em comento - Irresignação improcedente - Precedente do E. STF, em Repercussão Geral, admitindo o desconto (RE 603.497/MG), sendo ou não, os materiais fornecidos pelo prestador de serviço, por ele produzidos fora do local da obra ao tomador - Prova pericial produzida, ademais, a concluir pela inexistência de qualquer valor complementar, a título de ISSQN, a ser recolhido pela autora - Sentença mantida - Sucumbência recursal – **Apelação municipal não provida.**

Trata-se de Recurso de Apelação interposto pelo Município de São Paulo, nos autos de Ação Anulatória de Lançamento Fiscal com Pedido de Antecipação de Tutela contra ele ajuizada por Valli 11 Participações e Empreendimentos Ltda., em face de r. sentença (fls.

1.373/1.382) que, julgando procedente a demanda, com supedâneo no art. 487, I, do Código de Processo Civil, anulou o Auto de Infração nº 67.225.772 e declarou inexigível o ISSQN nele consubstanciado, custas e despesas *ex lege* e condenado, o ente público, ao pagamento de verba honorária nos patamares mínimos legais.

Sustenta o recorrente ter ocorrido ampliação ilegal das deduções da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços (ISS) de construção civil, ao argumento central de que, “... *tanto na vigência do art. 9º, § 2º, do Decreto-lei 406/68, quanto na atual redação do art. 7º, § 2º, I, da LC 116/03, a dedução dos materiais empregados restringe-se ao FORNECIMENTO DE MERCADORIAS PRODUZIDAS PELO PRESTADOR DE SERVIÇOS FORA DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, sobre os quais se faz recair a incidência do ICMS...*”. Assevera, inclusive, que se impõe correta interpretação do precedente firmado no RE 603.497, Tema 247 de Repercussão Geral pelo E. STF, no sentido de se acolher “... *a tese mais restritiva adotada pacificamente há muito tempo pelo C. STJ (...) reconhecendo a simples recepção do § 2º do art. 9º do antigo Decreto-Lei n. 406/68 (atualmente reproduzido no inciso I, § 2º do art. 7º da LC 116/2003) - que por si só não decide quais materiais são dedutíveis da base de cálculo do ISS...*”. Requer o provimento ao apelo “... *a fim de que seja reconhecida a validade do lançamento complementar realizado pela Administração e o consequente dever do contribuinte pagar o tributo...*” (fls. 1.386/1.399)

O tempestivo apelo foi recebido e regularmente processado, com contrarrazões nos termos de fls. 1.402/1.412, subindo, assim, os autos.

É O RELATÓRIO.

Depreende-se dos autos digitais que Valli 11

Participações e Empreendimentos Ltda. ajuizou, em face do Município de São Paulo, Ação Anulatória de Lançamento Fiscal, com Pedido de Antecipação de Tutela, objetivando ver decretada a invalidade de créditos de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) constituídos pelo ente público, de forma complementar, em função de serviços relacionados à execução de empreendimento imobiliário.

Aduziu a demandante, linhas gerais, que: a) a utilização de índices mínimos para a apuração da base de cálculo do tributo não seria válida, pois a realização do lançamento por arbitramento passa, necessariamente, pela avaliação dos documentos contábeis produzidos pelo contribuinte; b) as glosas das notas fiscais que ofereceu à autoridade de fiscalização, ainda que fora do padrão exigido pela Fazenda Municipal, seriam ilegais; c) parte dos créditos deveria ser extinta pela decadência, pois passados cinco anos entre a prática do fato gerador e a constituição do crédito tributário (fls. 01/15).

Indeferida a liminar (fls. 773/776), opôs-se Agravo de Instrumento, ao qual, conforme noticiado pela sentença recorrida, negado provimento. Seguiu-se interposição de Recurso Especial, inadmitido, e Agravo, remetendo-se os autos ao E. Superior Tribunal de Justiça.

Inadmitida audiência de conciliação, sem qualquer impugnação, a Municipalidade Paulistana ofertou contestação, aduzindo, como bem pontuado pelo d. Magistrado *a quo*:

“(…) que o procedimento que culminou na lavratura do auto de infração em tela deu-se em razão da revisão de lançamentos de ISS sobre construção civil promovido em função de denúncias relativas à prática de crimes de corrupção e concussão por auditores fiscais e que foi constatada a existência de saldo devedor de ISSQN em razão da indevida dedução de valores da base de cálculo do tributo. Sustentou

que a distorção entre o que era efetivamente devido e o que foi recolhido decorreu de deduções referentes à mão de obra de terceiros, que somente tomou ciência do conjunto de fatos geradores quando da emissão do certificado de conclusão de obra, a afastar a alegação de decadência. Argumentou que as notas fiscais que não foram aceitas pelo sistema foram apenas as que discriminam serviços específicos que não se confundem com a mão de obra aplicada na construção do empreendimento, como serviços de locação, portaria e outros, que têm código próprio, nos termos da legislação do ISS ou ainda por ausência da apresentação da primeira via da NF. Aduziu que a multa não supera o valor do tributo exigido (50%), de modo que não há que se falar em confisco. Requereu a improcedência do pedido (fls. 782/793) (...).”

Emendado o valor da causa (fls. 815), réplica foi encartada ao feito (fls. 842/850), deferindo-se, sequencialmente, a realização de prova pericial contábil (fls. 853).

Apresentado laudo pericial (fls. 889/908), acerca do qual as partes se manifestaram (fls. 1.330 e 1.332), parecer técnico foi apresentado por assistente pericial contábil indicado pela requerente (fls. 1.333/1.335), seguindo-se os esclarecimentos periciais digitalizados a fls. 1.349/1.355, sobre os quais as partes igualmente vieram a se pronunciar (fls. 1.357 e 1.360).

Ofertadas alegações finais, mas apenas pela demandante (fls. 1.366/1.372), sobreveio a r. sentença de procedência da ação alhures referida, objeto do recurso que se passa a analisar.

Pois bem.

Não prospera, em verdade, o inconformismo fazendário, voltado, exclusivamente, à procedência dos materiais utilizados,

em regime de subempreitada, no empreendimento imobiliário de responsabilidade da ora recorrida.

No que diz respeito aos materiais, a questão já se encontra solucionada pela legislação e pela jurisprudência, especialmente cuidando-se de incidência tributária a ocorrer sob a égide da Lei Complementar nº 116/2003, a qual, em atenção ao artigo 146 da Constituição da República, dispõe sobre os principais aspectos inerentes ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

O art. 7º, § 2º, I, da Lei Complementar nº 116/2003, estabelece que a base de cálculo do ISS é o **preço do serviço**, não se incluindo, porém, em seu montante, o valor dos materiais fornecidos pelo seu prestador, em se tratando das atividades previstas nos itens 7.02 e 7.05 da lista anexa àquela lei, entre as quais se incluem as prestações de serviço examinadas nestes autos.

Mesmo sob a vigência do Decreto-lei nº 406/68, essa solução já era acolhida pelo ordenamento jurídico. Não por outra razão, o E. Supremo Tribunal Federal, ao julgar o mérito do Recurso Extraordinário nº 603.497/MG (Relatora Ministra Ellen Gracie, em 18/08/2010), ao qual havia sido conferida a disciplina da Repercussão Geral, admitiu, à vista do consolidado entendimento, a dedução na base de cálculo do ISS dos gastos com materiais empregados na construção civil, extraíndo-se da decisão respectiva:

“(...) 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 da 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.

Ante o exposto, com fundamento no art. 557, § 1º-A, do CPC, dou provimento ao recurso extraordinário. Restabeleço os ônus fixados na sentença. (...).”

Com efeito, a lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 estabelece as atividades que sofrem incidência do ISS. Do seu item 7.02 extrai-se que, no tocante a serviços de construção civil, o ISS não incide

sobre o fornecimento das mercadorias produzidas pelo prestador fora do local da prestação. Pois, como a própria lei explica, sobre o **fornecimento** desses materiais incide ICMS, imposto de competência estadual.

E quanto aos materiais empregados na atividade tributada e não produzidos pelo próprio prestador no local da obra, aplica-se o art. 7º, § 2º, da referida lei complementar, que determina a exclusão dos valores a eles correspondentes.

Fato é que não favorece o apelante, em que pese o sustentado nas razões recursais, invocar o julgamento pelo Excelso Pretório, em Repercussão Geral, do Agravo Regimental no RE 603.497/MG (Tema 247). Esse precedente limitou-se a concluir que determinada decisão monocrática do E. Superior Tribunal de Justiça, negando a possibilidade da dedução, se ateuve a dar interpretação aos textos infraconstitucionais que a admitem, mas não atentou contra a ordem constitucional vigente. Essa decisão monocrática, contudo, acha-se desalinhada de toda a jurisprudência daquela Corte Superior que se lhe seguiu no sentido de permitir a dedução.

A consulta aos precedentes constantes do banco de dados do *site* oficial do STJ, a propósito, revela que, presentemente, os Ministros daquela Corte nem mesmo se dispõem a levar à Mesa recursos versando esse tema, provendo-os ou improvendo-os, conforme o caso, com base no art. 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil, por decisão monocrática, fundados na pacificação da controvérsia pelo Excelso Pretório, destacando-se, dentre eles, apenas para exemplificar: AREsp no RE nº 712.645/SP (Relator: Ministro Herman Benjamin, publicado no DJ de 21/09/2015) e AgRg no AREsp nº 113.482/SC (Relatora: Ministra Diva Malerbi, publicado no DJ de 12/03/2013).

Há decisões do próprio STJ, de todo modo,

pela possibilidade de dedução, da base de cálculo do ISS, do valor dos materiais utilizados, **independentemente de terem sido adquiridos de terceiros ou produzidos pelo próprio prestador do serviço fora do local da obra**, como se vê do seguinte julgado proferido naquela E. Corte:

*“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.*

(...)

III. Agravo Regimental improvido.” (AgRg no AREsp 664.012/RJ, 2ª Turma, Rel. Ministra Assusete Magalhães, j. 10/03/2015, DJe 17/03/2016). (g.n.)

Do que não diverge esta Corte Bandeirante, como se expressa no julgado trazido a lume em sequência:

*“**APELAÇÃO CÍVEL E REMESSA NECESSÁRIA** - Mandado de Segurança - ISS - Serviços de construção civil - Pretendida dedução dos valores de materiais utilizados na obra - Possibilidade - Jurisprudência dos Tribunais Superiores que reconhece a possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais efetivamente utilizados no serviços de construção civil, independentemente de terem sido adquiridos de terceiros ou produzidos pelo próprio prestador do serviço*

fora do local da obra - Sentença mantida - Recursos improvidos.” (Apelação / Remessa Necessária nº 1001038-20.2020.8.26.0587, Rel. Des. Eutálio Porto, j. em 08/03/2021, v.u.).

Igualmente quanto à subempreitada, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, no precedente acima referido, admitiu a dedução respectiva da base de cálculo do ISS, nos termos da decisão que se seguiu, igualmente da Suprema Corte, no âmbito do RE nº 599.582 - AgR/RJ (2ª Turma, Relator Ministro Ayres Britto, v.u., publicado no DJ de 29/03/2011), extraindo-se deste último v. Acórdão os seguintes dizeres:

“(…) De mais a mais, embora no RE 603.497 a controvérsia tenha se limitado à dedução da base de cálculo do ISS dos gastos com materiais de construção, o entendimento consagrado naquele julgado também se aplica aos valores das subempreitadas, nos termos da pacífica jurisprudência do STF (…).” (g.n.)

Assim reconheceu este E. Tribunal de Justiça em casos análogos, *in verbis*:

“EMENTA. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - ISSQN - Ameaça de violação de direito líquido e certo dos atos concretos de lei municipal que faz incidir o tributo sem dedução dos valores relativos à subempreitada - Ocorrência - Tema decidido como repercussão geral em sede de recurso extraordinário, afetando o alcance da Súmula nº 167 do STJ - Recurso provido.” (Apelação nº 0081971-32.2008.8.26.0000, Rel. Des. Rezende Silveira, j. em 17/01/2013, v.u.). (g.n.)

“APELAÇÃO CÍVEL - Ação de Repetição de Indébito - ISS dos exercícios de 1996 a 2001 - Serviços de construção civil. 1) Base de cálculo - Pretendida dedução dos valores de subempreitada - Possibilidade - Matéria de Repercussão geral - Jurisprudência do STF que reconhece a possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS das subempreitadas empregadas

na obra de construção civil. 2) Repetição do indébito - Prova documental apta que demonstra a contratação de subempreitadas sem a correspondente dedução - Possibilidade de apuração dos valores a serem repetidos em liquidação de sentença - Sentença reformada - Recurso da autora provido. Recurso da Municipalidade prejudicado.” (Apelação nº 0103026-80.2007.8.26.0515, Rel. Des. Eutálio Porto, j. em 14/03/2013, v.u.). (g.n.)

Prova pericial produzida, ademais, concluiu seguramente pela inexistência de qualquer valor complementar de ISSQN a ser recolhido pela autora-apelada (cf. fls. 889/908 e 1.349/1.355), conforme aferido, de maneira precisa, pelo D. Juízo *a quo*, nos seguintes termos:

“(…) Nas conclusões periciais, constatou-se que as notas fiscais que foram indevidamente glosadas, por não se relacionarem a serviços dedutíveis (motivo 1), referem-se à administração de obra, levantamento topográfico, mão de obra, serviços de engenharia, serviços de vigilância e/ou portaria, retirada de terra, instalação/ascensão de telas e emissão de ART, que, inclusive, constam no artigo 15 da Instrução Normativa SF/SUREM nº 03/2013.

A experta concluiu que o relatório IPT aplicou um percentual de 35% a título de BDI, de forma que, além dos gastos com a administração central, também estariam abrangidos naquele percentual os dispêndios com mão de obra relacionados à administração local e, portanto, gastos com serviços especializados executados por terceiros, supervisores, engenheiros, técnicos de produção, almoxarifes, motoristas, porteiros, vigias, equipes de topografia, entre outros, estariam incluídos no BDI aplicado pelo IPT.

(…)

*Nesse passo, a experta, após análise das notas fiscais apresentadas, **CONCLUIU** que teriam sido **INDEVIDAMENTE** glosadas por não se relacionarem a serviços dedutíveis. **As notas fiscais referem-se a serviços essenciais e***

dedutíveis que abrangem, além dos gastos com a administração central, dispêndios com mão de obra relacionados à administração local, gastos com serviços especializados executados por terceiros, supervisores, engenheiros, técnicos de produção, almoxarifes, motoristas, porteiros, vigias, equipes de topografia. Neste contexto, não sendo deduzida (sic) da base de cálculo do imposto serviços elementares, houve majoração indevida do ISSQN pela Municipalidade.

(...)

A perita judicial ainda constatou a glosa INDEVIDA de nota fiscal por ausência de apresentação da primeira via (motivo 6), posto que a NF 70, correspondente a serviços de pintura, possui carimbo atestando que a via original foi examinada pelo Fisco, bem como está acompanhada de recolhimento do ISSQN.

Por fim, no que tange às notas fiscais glosadas por não haver indicação do local da obra na NF (motivo 2) e aquelas glosadas por falta de comprovação do recolhimento do imposto relativo aos serviços nela registrados (motivo 3), a experta apurou que, em relação às primeiras, conforme fls. 126, 128, 135, 137, 139, 140, 142 e 144, as NFs relacionadas realmente não informam o local da obra (em algumas delas consta ter havido emissão de carta de correção, mas as mencionadas cartas de correção não foram apresentadas pela Autora). Em relação às últimas, a autora também não apresentou tais comprovantes à perícia.

NÃO OBSTANTE, segundo todo o apurado na perícia, a experta calculou o valor do imposto exigido, com base nos preços da pauta mínima estabelecida pela Municipalidade, DEDUZIDOS os serviços acima descritos indevidamente glosados (motivos 1 e 6), concluiu que NÃO há qualquer diferença de ISSQN a ser recolhida pela autora (fl. 905).

De tudo o que se viu, denota-se que a autora comprovou que os valores dos serviços explicitados na exordial foram integralmente

declarados, tal qual permite-se a conclusão de que houve a efetiva comprovação da idoneidade e dedutibilidade das notas fiscais apresentadas, as quais foram indevidamente glosadas pela Municipalidade. De rigor, portanto, o afastamento da cobrança realizada nos moldes do instituído pela parte ré (...).” (g.n.)

De rigor, diante desse panorama, a manutenção da r. sentença hostilizada, inclusive no tocante à verba honorária, corretamente arbitrada nos patamares mínimos legais (cf. fls. 1.382).

Considerando, por derradeiro, o disposto no art. 85, §§ 3º e 11, do Código de Processo Civil, que permite reconhecer o valor do trabalho adicional realizado em grau recursal (aqui digitalizado a fls. 1.402/1.412), majoram-se os honorários advocatícios, a partir dos parâmetros definidos na r. sentença guerreada, em 1 ponto percentual (1%).

Com esse registro, **nego provimento ao apelo municipal.**

Silvana M. Mollo
Relatora