EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NA APELAÇÃO nº 0000615-28.2012.8.19.0078
EMBARGANTE: R.C. VIEIRA ENGENHARIA LTDA
EMBARGADO: MUNICIPIO DE ARMAÇÃO DOS BUZIOS
RELATOR: DES. FERNANDO CESAR FERREIRA VIANA

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NA APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. CONSTRUÇÃO CIVIL. DEDUÇÃO DOS MATERIAIS DA BASE DE CÁLCULO. TEMA 247 DA REPERCUSSÃO GERAL, RELATIVO À RECEPÇÃO, PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, DA REGRA DE DEDUÇÃO DOS MATERIAIS. OMISSÕES INEXISTENTES QUANTO À PROVA PERICIAL, À ATIVIDADE EMPRESARIAL, AO ALCANCE DO TEMA 247 DA REPERCUSSÃO GERAL E À BITRIBUTAÇÃO. CONTRADIÇÃO E OBSCURIDADE INEXISTENTES. INOVAÇÃO ARGUMENTATIVA E REDISCUSSÃO DA TESE JURÍDICA ADOTADA. OMISSÃO CONFIGURADA QUANTO AO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. TEMA 816 DA REPERCUSSÃO GERAL, NO PONTO EM QUE FIXOU O TETO DAS MULTAS MORATÓRIAS. PRECEDENTE QUE NÃO ALCANÇA A PENALIDADE IMPOSTA EM AÇÃO FISCAL. MULTA DE 50% DO TRIBUTO, AQUÉM DO LIMITE DE 100% ADMITIDO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. CARÁTER CONFISCATÓRIO AFASTADO. INTEGRAÇÃO DO ACÓRDÃO EMBARGADO SEM EFEITOS MODIFICATIVOS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PARCIALMENTE ACOLHIDOS.

1. Acórdão embargado que deu provimento à apelação do Município para reformar a sentença e julgar improcedente a ação anulatória de débito fiscal ajuizada pela embargante. Dedução dos materiais da base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza que se restringiu aos bens produzidos pelo próprio prestador fora do canteiro de obras e submetidos ao ICMS, conforme a orientação do Superior Tribunal de Justiça.

2. Embargos de declaração, com pedido de efeitos infringentes, que imputam ao acórdão embargado omissões quanto à prova pericial, à atividade empresarial, ao alcance do Tema 247 da repercussão geral, à bitributação e à multa, além de contradição e de obscuridade. Município que, intimado para o contraditório prévio, deixou de se manifestar.

FERNANDO CESAR FERREIRA VIANA:17528 Assinado em 13/11/2026 14:16:01
Local: GAB. DES. FERNANDO CESAR FERREIRA VIANA

3. Embargos de declaração que constituem recurso de fundamentação vinculada, destinado a esclarecer obscuridade, eliminar contradição, suprir omissão ou corrigir erro material. Efeito modificativo admitido apenas em caráter excepcional, como consequência do saneamento de vício relativo a ponto capaz, em tese, de alterar a conclusão, e não como veículo da divergência quanto à valoração da prova ou à qualificação jurídica dos fatos. Artigo 1.022 do Código de Processo Civil.
4. Omissão que pressupõe argumento oportunamente submetido ao órgão julgador, de modo que não se reputa omisso o acórdão embargado quanto a fundamento que nunca lhe foi apresentado. Inovação argumentativa que, formulada pela primeira vez nos embargos de declaração, não autoriza a integração pretendida. Artigo 1.022, inciso II, do Código de Processo Civil.
5. Tema 247 da repercussão geral, no qual o Supremo Tribunal Federal reafirmou a recepção do artigo 9º, § 2º, do Decreto-Lei nº 406/1968 pela Constituição da República, sem fixar o alcance da norma diante da superveniência da Lei Complementar nº 116/2003. Delimitação desse alcance que se reconheceu caber ao Superior Tribunal de Justiça, cuja orientação foi aplicada, de modo que o ponto tido por omisso constitui o próprio fundamento do acórdão embargado.
6. Usurpação da competência do Superior Tribunal de Justiça inexistente quando o tribunal local, sem construir interpretação autônoma da legislação complementar, aplica a orientação firmada pela Corte incumbida de uniformizá-la. Conduta que, longe de afrontar, prestigia a função constitucional daquela Corte. Artigo 105, inciso III, da Constituição da República.
7. Pretendida restrição da orientação do Superior Tribunal de Justiça aos serviços de concretagem que configura inovação argumentativa, ausente da réplica e das contrarrazões de apelação. Distinção, ademais, já abrangida pela razão de decidir do acórdão embargado, cujos paradigmas tratam da construção civil como gênero e alcançam também os materiais adquiridos de terceiros.
8. Prova pericial que o acórdão embargado avaliou e declarou incapaz de alterar a solução, porque a premissa jurídica antecede e torna irrelevante o dimensionamento contábil. Laudo que mensura os materiais integrados a cada medição, mas não atesta a fabricação de insumo pela própria embargante fora do canteiro de obras nem sua submissão ao ICMS.
9. Decisão surpresa inexistente, posto que a exigência de produção externa e de incidência do ICMS integrou o litígio desde a contestação e foi rebatida pela embargante antes do julgamento. Ausência,

ademais, de redistribuição judicial do encargo probatório que justificasse a invocação do artigo 373, § 1º, do Código de Processo Civil.
10. Cláusula do contrato social relativa à exploração de usinas que comprova apenas a aptidão teórica da sociedade, sem atestar a efetiva fabricação dos materiais empregados na obra nem a respectiva tributação. Juízo fático conclusivo do acórdão embargado quanto à ausência das condições da dedução que afasta a alegada omissão sobre a hipótese de produção própria.
11. Local da prestação do serviço em obras lineares de engenharia rodoviária e coexistência de regimes tributários para materiais fabricados e adquiridos que constituem questões deduzidas pela primeira vez nos embargos de declaração. Menção genérica e sumária às usinas na petição inicial que não supre a falta de submissão dessas questões ao colegiado.
12. Contradição sanável pela via integrativa que é apenas a interna, configurada pelo choque lógico entre os fundamentos e a conclusão da própria decisão, inexistente quando a ementa e a fundamentação do acórdão embargado consagram idêntica regra. Alegada incompatibilidade com a lei de regência, segundo a leitura que a embargante faz da norma, que traduz suposto erro de julgamento, insuscetível de correção nesta sede.
13. Alegação de bitributação, com invocação do artigo 110 do Código Tributário Nacional e do princípio da neutralidade, resolvida por absorção na razão de decidir que situou a controvérsia na fronteira entre a tributação estadual e a municipal. Superposição apenas econômica, e não jurídica, uma vez que o ICMS recaiu sobre a operação mercantil do fornecedor, com contribuinte e fato gerador inconfundíveis. Artigos 489, § 1º, inciso IV, e 1.022, parágrafo único, inciso II, do Código de Processo Civil.
14. RATIO DECIDENDI. Frase relativa à falta de alegação e de prova da comercialização apartada dos materiais que pertence a paradigma transcrito como reforço argumentativo, e não à razão de decidir do acórdão embargado. Conclusão que se resume à constatação de que as condições da dedução não se verificam nos autos, sem ambiguidade a esclarecer.
15. Fatos aptos a autorizar a redução da base de cálculo que representam o núcleo do direito afirmado na ação anulatória, cabendo à parte autora demonstrá-los, sobretudo diante da presunção de legitimidade do ato administrativo. Distribuição do encargo probatório que, ademais, não encerra matéria de ordem pública cujo suposto desvirtuamento acarrete nulidade. Artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil.

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

16. Omissão configurada quanto à alegação de caráter confiscatório da multa, deduzida na petição inicial e não examinada pelo acórdão embargado, que se concentrou na composição da base de cálculo. Tese autônoma da pretensão de inexigibilidade cujo conhecimento a apelação devolveu ao tribunal, porque a sentença acolheu fundamento diverso, e cujo exame se impôs com o afastamento desse fundamento. Artigo 1.013, §§ 1º e 2º, do Código de Processo Civil.
17. Artigo 513, inciso II, do Código Tributário do Município de Armação dos Búzios que, sob rubrica única de multa moratória, disciplina duas sanções de pressupostos diversos. Alínea "a" que gradua a sanção pela extensão da mora no recolhimento espontâneo, até 20%, e alínea "b" que a fixa em 50% quando há ação fiscal, com apuração do débito omitido e lançamento de ofício.
18. Tema 816 da repercussão geral, cujo item 2 da tese estabelece que "*as multas moratórias instituídas pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário*". Limite que a ementa do precedente vincula à sanção decorrente do simples atraso no pagamento do tributo.
19. DISTINGUISHING. Precedente do Tema 816 da repercussão geral que não alcança as penalidades impostas em ação fiscal, mediante autuação e lançamento de ofício, cujos limites o voto condutor remeteu a outros temas e que permanecem regidas pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre multas punitivas. Multa de revalidação municipal aplicada em ação fiscal que o voto-vista qualificou como punitiva, distinção não rejeitada pela maioria.
20. Redução para 25% em caso de pagamento em 30 dias que não revela a graduação temporal própria da multa moratória, porque o prazo se conta da notificação do débito, e não do vencimento, e premia o autuado que se abstém de litigar. Tema 863 da repercussão geral, relativo à multa qualificada por sonegação, fraude ou conluio, inaplicável à falta de imputação dessas condutas.
21. Limite de 100% do tributo para as multas punitivas não qualificadas que o voto condutor do Tema 816 da repercussão geral reafirmou. Tema 1.195 da repercussão geral, que discute a superação desse limite, ainda pendente e sem determinação de sobrestamento, cujo desfecho não interfere em causa na qual a multa corresponde à metade daquele patamar.
22. Multa de 50% do tributo, aplicada em razão da falta de pagamento constatada em ação fiscal, que se situa muito aquém do limite de 100% que o Supremo Tribunal Federal reputa compatível com a vedação ao confisco. Ausência de semelhança com as penalidades superiores ao próprio tributo, cuja abusividade aquela Corte reconheceu.

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

23. Embargos de declaração procedentes apenas quanto à omissão relativa ao caráter confiscatório da multa, suprida sem modificação do resultado do julgamento. Demais capítulos que expressam inconformismo com o resultado e pretendem rediscutir a tese jurídica adotada e a valoração das provas, finalidade estranha à via integrativa. Matéria constitucional e infraconstitucional que se considera prequestionada.

24. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PARCIALMENTE ACOLHIDOS, SEM ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS MODIFICATIVOS, PARA, INTEGRANDO O ACÓRDÃO EMBARGADO, AFASTAR O CARÁTER CONFISCATÓRIO ATRIBUÍDO À MULTA APLICADA NO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 163, MANTIDO, NO MAIS, O JULGADO TAL COMO LANÇADO.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes embargos de declaração nos autos da Apelação nº 0000615-28.2012.8.19.0078, em que é embargante R.C. VIEIRA ENGENHARIA LTDA, tendo como embargado MUNICIPIO DE ARMAÇÃO DOS BUZIOS.

A C O R D A M os Desembargadores que compõem a Sétima Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, em **ACOLHER PARCIALMENTE OS EMBARGOS**, sem efeitos modificativos, nos termos do voto do Desembargador Relator.

RELATÓRIO

Trata-se de embargos de declaração opostos por R.C. VIEIRA ENGENHARIA LTDA. (id. 2081) em face do acórdão de id. 2056, por meio do qual esta Sétima Câmara de Direito Público, por unanimidade, deu provimento à apelação interposta pelo MUNICÍPIO DE ARMAÇÃO DOS BÚZIOS (id. 2055).

Na origem, o Juízo da 2ª Vara da Comarca de Armação dos Búzios julgou procedente a ação anulatória de débito fiscal cumulada com repetição de indébito interposta pela contribuinte (id. 2005). A sentença, calcada no laudo pericial contábil de id. 1728, condenou o ente réu a restituir o ISSQN exigido sobre os materiais empregados nas obras e a expedir a respectiva certidão de regularidade fiscal. A instância revisora, contudo, proveu o apelo fazendário para reformar a deliberação singular e julgar improcedentes os pleitos exordiais, consoante os termos da ementa a seguir transcrita:

> APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ISSQN. CONSTRUÇÃO CIVIL. PRETENSÃO DE DEDUÇÃO DOS MATERIAIS EMPREGADOS NA OBRA DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO DO ART. 7º, § 2º, I, DA LC N. 116/2003 E DO ART. 9º, § 2º, DO DECRETO-LEI N. 406/1968 À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO STF E DO STJ. DEDUÇÃO RESTRITA AOS MATERIAIS PRODUZIDOS PELO PRÓPRIO PRESTADOR FORA DO CANTEIRO DE OBRAS E SUBMETIDOS À INCIDÊNCIA DE ICMS. REFORMA DA SENTENÇA PARA JULGAR IMPROCEDENTES OS PEDIDOS. PROVIMENTO DO RECURSO MANEJADO PELO MUNICÍPIO RÉU.
> 1. Ação anulatória de débito fiscal ajuizada por empresa de engenharia, visando à dedução dos materiais utilizados na atividade de construção civil da base de cálculo do ISS, com fundamento na interpretação do art. 9º, § 2º, do Decreto-Lei 406/1968 e do art. 7º, § 2º, I, da Lei Complementar 116/2003.
> 2. O Juízo de primeiro grau julgou procedente o pedido amparado em laudo pericial que apontou a ausência de dedução dos materiais empregados na obra. Determinou a restituição dos valores pagos a maior a título de inclusão indevida na base de cálculo do ISSQN. O Município recorreu e sustentou que a dedução somente é admissível quando os materiais são produzidos pelo próprio prestador fora do local da obra e comercializados de forma destacada, com incidência de ICMS.

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

3. A controvérsia versa acerca da possibilidade de exclusão da base de cálculo do ISS incidente sobre os valores correspondentes aos materiais empregados na execução da obra e fornecidos pelo próprio prestador do serviço.
4. O STF, ao julgar o Tema 247 da repercussão geral (RE 603.497/MG), reafirmou a recepção do art. 9º, § 2º, do Decreto-Lei n. 406/1968 pela Constituição Federal de 1988, sem, contudo, afastar a competência do STJ para delimitar o alcance infraconstitucional da norma diante da superveniência da LC nº 116/2003.
5. A jurisprudência consolidada do STJ firmou entendimento no sentido de que a base de cálculo do ISS corresponde ao preço do serviço contratado. Os insumos consumidos na prestação do serviço se sujeitam ao ISS. A dedução é excepcional e somente é admitida quando os materiais são produzidos pelo próprio prestador fora do canteiro de obra e por ele comercializados de forma destacada, com incidência de ICMS, nos termos do art. 7º, § 2º, I, item 7.02 da lista anexa à LC 116/2003.
6. Inviabilidade de acolhimento da conclusão adotada pelo Juízo de origem, com base exclusiva no laudo pericial, por contrariar a orientação jurisprudencial consolidada pelas Cortes Superiores.
7. Reforma da sentença que se impõe para julgar improcedentes os pedidos formulados na inicial, reconhecendo-se a legalidade da cobrança tributária efetuada pelo Município.
8. RECURSO PROVIDO.

Nas razões recursais (id. 2081), a embargante sustenta, de início, a existência de omissão no acórdão quanto à apreciação do laudo pericial e à incidência dos artigos 371 e 373, § 1º, do Código de Processo Civil. Afirma que o órgão julgador não enfrentou, ponto a ponto, as conclusões da perita, segundo as quais cada medição do DER-RJ discrimina materiais e serviços, as notas fiscais foram emitidas com base nessas medições e a diferença apurada é aritmética. Acrescenta que não foi previamente intimada a se manifestar especificamente sobre a impossibilidade técnica de dedução, circunstância que ofenderia o contraditório e a ampla defesa.

Em segundo lugar, aponta omissão quanto à qualificação jurídica da atividade empresarial que exerce. Alega que seu contrato social contempla a exploração de usinas de asfalto, de concreto betuminoso e de solos, dado que afastaria a premissa do acórdão de tratá-la como mera adquirente de insumos de terceiros. Sob esse enfoque, ressalta que o colegiado deixou de examinar a hipótese de produção própria de parte dos materiais e a

forma como se define o local da prestação do serviço em obras lineares de engenharia rodoviária. Pede, ainda, que se esclareça a possibilidade de a obra comportar regimes distintos para os bens fabricados internamente e para aqueles adquiridos no mercado.

Como terceiro vício, indica contradição entre a ementa e o voto condutor. Assinala que o item 5 da ementa restringe a dedução aos materiais produzidos pelo prestador fora do canteiro de obras, orientação que estaria em descompasso com a Lei Complementar nº 116/2003. Argumenta que a legislação e os itens da lista de serviços não estabelecem essa exigência, de modo que o acórdão teria criado restrição não prevista em lei.

A quarta insurgência recai sobre uma suposta omissão quanto ao alcance do Tema 247 da repercussão geral. Assevera que a tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal se limitou a reconhecer a recepção da norma anterior à Constituição da República, sem definir os seus limites exatos. Por entender que essa definição cabe ao Superior Tribunal de Justiça, afirma que a Câmara usurpou competência ao interpretar a regra de forma restritiva. Pondera que o julgamento do agravo interno no RE 603.497/MG, em 2020, tratou apenas do fornecimento de concreto, não podendo ser estendido automaticamente às obras públicas rodoviárias.

Em quinto lugar, a recorrente argui que o acórdão embargado se omitiu sobre a alegação, deduzida na inicial, de que a inclusão dos materiais na base de cálculo configura bitributação, por já terem tais bens sofrido a incidência do ICMS. Tem por indispensável, para o deslinde da controvérsia, o exame do artigo 110 do Código Tributário Nacional e da aplicação do princípio da neutralidade tributária à operação.

A sexta alegação concerne às multas. A embargante relata que a inicial impugnou os percentuais aplicados, que chegam a 50% do débito. Aduz que, ao reformar a sentença, a Câmara deveria ter examinado integralmente a demanda, inclusive os capítulos relativos à validade das multas, sob pena de reforma *extra petita* e de ofensa ao artigo 1.013, § 1º, do Código de Processo Civil.

Por fim, suscita obscuridade quanto ao ônus da prova. Sustenta que o acórdão embargado, ao consignar que a autora nem sequer alegou ou comprovou a comercialização apartada dos materiais e a sua submissão ao ICMS, impôs à contribuinte prova negativa de fato constitutivo do direito do Fisco, em afronta ao artigo 373, I e II, do Código de Processo Civil, matéria que reputa de ordem pública.

Com esses fundamentos, requer a atribuição de efeitos infringentes, para que, sanados os vícios que aponta, seja reformado o acórdão embargado e mantida integralmente a sentença, com a declaração de inexigibilidade do crédito tributário objeto do Auto de Infração nº 163 e do Processo Administrativo nº 9103/2010 e a condenação do Município à restituição dos valores pagos a maior, com correção pelo IPCA-e e juros na forma do artigo 1º-F da Lei nº 9.494/1997. Subsidiariamente, postula o pronunciamento expresso do colegiado, para fins de prequestionamento, sobre toda a matéria constitucional e infraconstitucional deduzida no recurso.

Intimado, o embargado não ofereceu contrarrazões (id. 2095).

É o relatório.

VOTO

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Na forma do artigo 1.022 do Código de Processo Civil[1], os aclaratórios constituem recurso de fundamentação vinculada, vocacionado precipuamente a esclarecer obscuridade, eliminar contradição, suprir omissão ou corrigir erro material. Trata-se de

[1] Art. 1.022. Cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para:
I - esclarecer obscuridade ou eliminar contradição;
II - suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento;
III - corrigir erro material.

instrumento voltado à integração do julgado, admitindo-se o efeito modificativo apenas em caráter excepcional, como consequência direta do saneamento do vício identificado.

Nesse contexto, o defeito apto a autorizar a modificação do pronunciamento deve recair sobre ponto ou questão relevante cujo enfrentamento seja capaz, em tese, de alterar a conclusão adotada. A mera divergência quanto à valoração da prova ou à qualificação jurídica dos fatos traduz inconformismo com o resultado da demanda, estranho ao âmbito da via integrativa.

Fixadas essas premissas, cumpre registrar que as razões de decidir do acórdão enfrentaram as questões reiteradas no recurso, na forma do artigo 489, § 1º, do Código de Processo Civil[2], ressalvada a alegação de caráter confiscatório da multa, apreciada em capítulo próprio deste voto. Feito esse registro, passa-se ao exame individualizado das insurgências suscitadas pela construtora, na exata ordem em que foram apresentadas.

A primeira censura dirige-se ao tratamento dispensado à prova técnica. A embargante sustenta que o colegiado afastou o laudo sem examinar as constatações da perita acerca da discriminação de materiais e serviços nas medições do DER-RJ, da correspondência destas com as notas fiscais e da natureza aritmética da diferença apurada. O acórdão, contudo, avaliou o trabalho pericial e declinou de modo expresso o motivo pelo qual o estudo não conduzia ao resultado pretendido pela contribuinte:

> "Em que pesem a argumentação do autor e a conclusão alcançada pela perícia técnica, que foi o fundamento exclusivo adotado pelo Juízo a quo

[2] Art. 489. São elementos essenciais da sentença:
§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:
I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;
II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;
III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;
IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;
V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;
VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

> para julgar procedente o pedido, fato é que, com base no entendimento consolidado pela Corte Superior, os insumos adquiridos de terceiros pela construtora e empregados na execução da obra integram a base de cálculo do tributo municipal."

A passagem evidencia que a premissa jurídica antecede e torna irrelevante o dimensionamento contábil. O laudo mensura quanto de material integrou cada medição, mas não afirma que algum insumo tenha sido fabricado pela própria autora fora do canteiro e submetido ao ICMS. Ao contrário, os anexos relacionam notas fiscais emitidas por fornecedores externos, a exemplo de indústria de pré-moldados, comércio de areia e posto de combustível. As constatações periciais foram, assim, declaradas incapazes de alterar a solução.

Tampouco procede a alegação de que a embargante não teria sido ouvida sobre a impossibilidade da dedução. A exigência de produção externa e de incidência do imposto estadual acompanhou toda a marcha processual, como revela o cotejo entre a contestação do Município e as contrarrazões de apelação da própria recorrente, respectivamente em ids. 1662 e 2027:

> "Clarividente é, portanto, que a base de cálculo do imposto corresponde ao valor total do serviço prestado, excluindo-se, tão-somente, os valores advindos de materiais produzidos fora do local da prestação do serviço e pelo próprio prestador de serviços, o qual resta à sujeição do ICMS (EREsp 149.946/MS)"

> "Logo, a dedução dos materiais fornecidos pela própria empreiteira e utilizados na execução de obra de construção civil é imperativa e legal. Não é exigível, como afirma equivocadamente o Município, que os materiais tenham sido produzidos fora do canteiro de obras ou tenham sido objeto de venda separada com ICMS destacado."

O confronto demonstra que a tese restritiva integrou o litígio desde a defesa municipal e foi rebatida pela contribuinte antes do julgamento, inclusive na réplica (id. 1673), não havendo decisão surpresa nem ofensa à bilateralidade da audiência. Também não houve redistribuição judicial do encargo probatório que justificasse a invocação do artigo

373, § 1º, do Código de Processo Civil[3], de modo que a primeira arguição traduz mero dissenso quanto ao peso atribuído ao laudo pericial.

A segunda insurgência recursal versa sobre a qualificação jurídica da atividade empresarial desempenhada pela embargante. A recorrente sustenta que o colegiado deveria ter investigado se parte dos insumos foi fabricada em usinas próprias, conforme autoriza o seu objeto social. Ocorre que o acórdão impugnado estabeleceu as condições indispensáveis para o abatimento pretendido e as confrontou com a realidade fática dos autos:

> "Isso porque, para que o prestador de serviços de construção civil faça jus à dedução da base de cálculo do ISS, exige-se, além da produção dos materiais necessários à execução da empreitada fora do canteiro de obras, que figure como contribuinte do ICMS incidente sobre tais materiais, circunstância que não se verifica no caso dos autos."

Depreende-se dessa fundamentação a formulação de um juízo fático conclusivo capaz de afastar a aventada hipótese de produção própria. A cláusula do instrumento constitutivo indicativa da exploração de usinas comprova tão somente a aptidão teórica da sociedade, sem atestar a efetiva fabricação dos materiais empregados na obra específica ou a respectiva tributação. A construtora não colacionou notas fiscais de venda de mercadoria, registros de elaboração interna ou respostas periciais que pudessem infirmar a premissa adotada. Corrobora essa compreensão o fato de a própria petição inicial ter qualificado a autora, de maneira inequívoca, como consumidora final dos insumos adquiridos.

Os demais contornos teóricos suscitados nesse capítulo, referentes ao local da prestação em obras lineares e à coexistência de regimes tributários para materiais fabricados e adquiridos, jamais foram submetidos à apreciação da Câmara. O cotejo entre a narrativa da peça vestibular e a dos atuais embargos revela um descompasso evidente

[3] Art. 373. § 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

entre o que foi deduzido na fase postulatória e o que se pretende discutir nesta seara. A menção às usinas de asfalto constou de forma genérica e sumária na exordial, peça na qual a demandante apenas defendeu que os bens produzidos ou comprados não sofreriam a incidência municipal:

> "Consoante o disposto no Contrato Social da Autora, além de SERVIÇO DE ENGENHARIA, inclui-se também a Implantação e Exploração de Usinas de Produção asfalto e Usinagem de Concreto Betuminoso e etc. Desta Forma os materiais produzidos pela Autora e adquiridos de terceiro não sofrem a incidência do ISS."

O detalhamento sobre a definição espacial do serviço rodoviário e a tese do regime misto de insumos, contudo, surgem de maneira inédita no atual recurso, sem qualquer correspondência em manifestações anteriores. Como a omissão do artigo 1.022, II, do Código de Processo Civil pressupõe argumento oportunamente submetido ao órgão julgador, não se reputa omisso o acórdão embargado quanto a fundamentação que nunca lhe foi apresentada.

Registre-se, ademais, que a alegada usurpação da competência do Superior Tribunal de Justiça não se sustenta. O aresto vergastado não construiu interpretação autônoma da legislação complementar, limitando-se a aplicar o entendimento firmado por aquela Corte nos paradigmas colacionados.

A terceira alegação aponta contradição entre o quinto item da ementa, transcrita no relatório, e o fundamento normativo adotado pelo colegiado. A embargante sustenta que a lei complementar não condiciona a dedução tributária à prévia fabricação dos materiais fora do canteiro de obras. O voto condutor, no entanto, desenvolve com clareza as exatas premissas que a ementa sintetiza:

> "Note-se que, da simples leitura do dispositivo legal, extrai-se que a base de cálculo do ISS corresponde ao preço do serviço de construção civil contratado, não sendo admissível a dedução dos materiais empregados, salvo nas hipóteses excepcionais delimitadas pela jurisprudência consolidada do STJ."

Constata-se, dessa forma, que a fundamentação e a ementa consagram idêntica regra, inexistindo proposições internamente inconciliáveis. A contradição passível de correção na via integrativa é exclusivamente a interna, configurada pelo choque lógico entre os fundamentos e a conclusão do próprio ato judicial. A insurgência da recorrente consiste em alegada divergência entre o acórdão e a lei de regência, formulada a partir da leitura que a própria embargante faz da norma. O que se descreve é suposto erro de julgamento, cuja correção não cabe nesta sede.

A tese de que a lei complementar dispensaria a produção externa já havia sido deduzida nas contrarrazões do apelo e foi afastada com amparo nos paradigmas colacionados. Os precedentes invocados pela embargante (REsp 1.722.693/RS e REsp 1.656.275/SC) ostentam eficácia meramente persuasiva e não revelam qualquer falha ou omissão no acórdão atacado. Esses julgados servem unicamente para reforçar a linha argumentativa de quem discorda do entendimento majoritário adotado.

O quarto argumento recursal atribui ao acórdão embargado omissão quanto aos limites do Tema 247 da repercussão geral. Segundo a construtora, a tese vinculante teria apenas proclamado a recepção do Decreto-Lei nº 406/1968, sem definir o alcance da norma. O colegiado partiu precisamente dessa premissa e dela extraiu a deferência devida ao Superior Tribunal de Justiça:

> "O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 603.497/MG (Tema 247 da repercussão geral), reafirmou a recepção do art. 9º, § 2º, "a", do Decreto-Lei 406/1968 pela Constituição Federal de 1988, sem, contudo, fixar interpretação acerca do alcance da norma diante da superveniência da LC 116/2003, preservando-se, assim, a orientação firmada pelo STJ no sentido de que a dedução, da base de cálculo do ISS, dos materiais utilizados na execução da obra restringe-se àqueles produzidos pelo próprio prestador fora do local da prestação do serviço e por ele comercializados com incidência de ICMS."

O ponto que se diz omitido é, assim, o próprio fundamento do acórdão embargado, que reconheceu a competência do Superior Tribunal de Justiça para delimitar o alcance da legislação infraconstitucional e a ela se submeteu. Não há usurpação quando

o tribunal local aplica a interpretação firmada pela Corte incumbida de uniformizá-la, conduta que, ao contrário, prestigia a função atribuída pelo artigo 105, III, da Constituição Federal.

Quanto à suposta restrição do entendimento aos serviços de concretagem, trata-se de nítida inovação argumentativa, uma vez que tal distinção não constou da réplica nem das contrarrazões de apelação. Ainda assim, os paradigmas colacionados afastam a pretendida limitação, por versarem sobre a construção civil como gênero. Confira-se:

> "TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. PEDIDO DE INGRESSO COMO AMICUS CURIAE. INDEFERIMENTO. ISS. BASE DE CÁLCULO. SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO CIVIL. DEDUÇÃO DOS MATERIAS EMPREGADOS. IMPOSSIBILIDADE. MODULAÇÃO DE EFEITOS. NÃO CABIMENTO. 1. Indefere-se o pedido formulado por Aneor - Associação Nacional das Empresas de Obras Rodoviárias (Pet 00045117/2024) de ingresso nos autos como amicus curiae, haja vista que formulado após o julgamento do recurso especial epigrafado, [...]" (AgInt no REsp 2.109.050/SC)

> "TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISS DE MATERIAIS PRODUZIDOS NO LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU ADQUIRIDOS DE TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE. ORIENTAÇÃO FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO RE 603.497/MG (TEMA 247). INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO." (AgInt no AREsp 2.486.358/SP)

Os excertos demonstram que a orientação prevalecente não se limita aos serviços de concretagem. O primeiro dos paradigmas colacionados, em cujo julgamento a entidade nacional das empresas de obras rodoviárias pediu para ingressar, trata da construção civil em geral, e o segundo alcança também os materiais comprados de fornecedores. Por isso, a distinção que a embargante agora suscita já está abrangida pela razão de decidir do acórdão embargado.

O quinto argumento articulado pela recorrente sustenta omissão acerca da ocorrência de bitributação, da incidência do artigo 110 do Código Tributário Nacional e da aplicação do princípio da neutralidade fiscal. O ponto foi resolvido por razão de decidir que

exclui logicamente a alegação, ao situar a controvérsia na fronteira entre a tributação estadual e a municipal:

> "Com efeito, a pretensão de exclusão da incidência tributária revela-se contrária à jurisprudência do STJ, que delimitou as regras de competência entre os impostos estadual e municipal incidentes sobre os materiais utilizados na construção civil, cotejando-as com a possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS."

A tese de dupla incidência tributária representa, em sua essência, típica questão de separação entre o âmbito de exigência do ICMS e o do ISS. Essa demarcação foi tida por resolvida pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, cuja compatibilidade com a Constituição da República o Supremo Tribunal Federal reconheceu no agravo interno do RE 603.497/MG, transcrito no acórdão embargado.

Por essa razão, o enfrentamento operou-se por absorção. A premissa jurídica adotada pela Câmara é logicamente incompatível com a alegação de bitributação, o que resulta no seu afastamento direto sem a necessidade de refutação individualizada de cada argumento. Esse método de prestação jurisdicional atende de forma integral ao dever previsto no artigo 489, § 1º, IV, do Código de Processo Civil[4], ao qual remete o artigo 1.022, parágrafo único, II, do mesmo diploma[5], na definição de omissão para fins de embargos de declaração. A mesma rejeição implícita alcança, por reflexo, a discussão sobre eventual ampliação do conceito constitucional de serviço.

Acrescente-se que o imposto estadual suportado pela sociedade empresária na aquisição dos insumos recaiu unicamente sobre a operação mercantil praticada pelo fornecedor. Desse modo, a superposição apontada é econômica, e não jurídica, por envolver contribuintes e fatos geradores inconfundíveis. A ausência de menção nominal ao

[4] Art. 489. § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;
[5] Art. 1.022. Parágrafo único. Considera-se omissa a decisão que: [...] II - incorra em qualquer das condutas descritas no art. 489, § 1º.

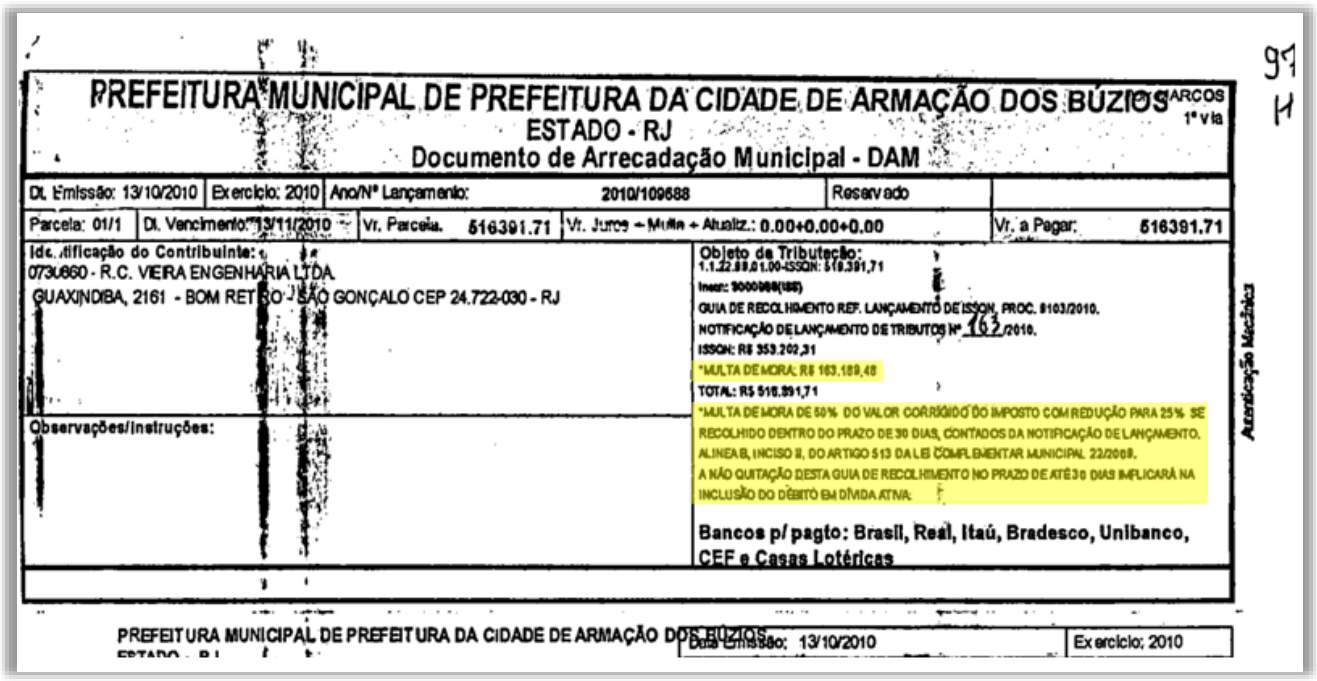
artigo 110 do Código Tributário Nacional e ao princípio da neutralidade, este sequer invocado na inicial, não configura omissão quando a matéria correspondente foi decidida.

No que concerne à sexta alegação, relativa à multa aplicada no Auto de Infração nº 163, o exame comporta solução diversa. O acórdão embargado concentrou-se na controvérsia que delimitou o recurso do Município, qual seja a composição da base de cálculo do imposto, e por essa razão não se deteve sobre a alegação de caráter confiscatório da penalidade, que integrava a causa de pedir deduzida na inicial. O ponto merece, assim, a integração ora postulada.

Impugnada pelo Município na contestação, essa tese consubstancia pilar autônomo da pretensão de inexigibilidade do crédito. Considerando que a sentença julgou procedente o pleito autoral com amparo em motivação diversa, a apelação devolveu ao tribunal o pleno conhecimento da matéria, por força das regras delineadas no artigo 1.013, §§ 1º e 2º, do Código de Processo Civil[6]. Afastado o fundamento acolhido na origem, a questão remanescente passou a demandar pronunciamento, porquanto sua procedência, em tese, conduziria à redução ou ao cancelamento da penalidade.

Registre-se que o Município, intimado para responder aos aclaratórios, permaneceu silente (id. 2095), restando observado o contraditório exigido pelo artigo 1.023, § 2º, do Código de Processo Civil[7]. Passa-se, assim, ao exame da questão, a partir da penalidade efetivamente lançada, no montante de R$ 163.189,40, com fundamento expresso na legislação municipal, como se vê do documento de arrecadação que acompanha a notificação (id. 85, fl. 97).

[6]Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.
§ 1º Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que não tenham sido solucionadas, desde que relativas ao capítulo impugnado.
§ 2º Quando o pedido ou a defesa tiver mais de um fundamento e o juiz acolher apenas um deles, a apelação devolverá ao tribunal o conhecimento dos demais.
[7] Art. 1.023. § 2º O juiz intimará o embargado para, querendo, manifestar-se, no prazo de 5 (cinco) dias, sobre os embargos opostos, caso seu eventual acolhimento implique a modificação da decisão embargada.



PREFEITURA MUNICIPAL DE PREFEITURA DA CIDADE DE ARMAÇÃO DOS BÚZIOS
ESTADO - RJ
Documento de Arrecadação Municipal - DAM
1ª via

Dt. Emissão: 13/10/2010	Exercício: 2010	Ano/Nº Lançamento: 2010/109688	Reservado	
Parcela: 01/1	Dt. Vencimento: 13/11/2010	Vr. Parcela: 516391.71	Vr. Juros + Multa + Atualiz.: 0.00+0.00+0.00	Vr. a Pagar: 516391,71

Identificação do Contribuinte:
073660 - R.C. VIEIRA ENGENHARIA LTDA.
GUAXINDIBA, 2161 - BOM RETIRO - SÃO GONÇALO CEP 24.722-030 - RJ

Objeto da Tributação:
1.1.22.99.01.00-ISSQN: 516.391,71
Inscr: 3000988(188)
GUIA DE RECOLHIMENTO REF. LANÇAMENTO DE ISSQN, PROC. 8103/2010.
NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO DE TRIBUTOS Nº 162/2010.
ISSQN: R$ 353.202,31
*MULTA DE MORA: R$ 163.189,40
TOTAL: R$ 516.391,71
*MULTA DE MORA DE 50% DO VALOR CORRIGIDO DO IMPOSTO COM REDUÇÃO PARA 25% SE RECOLHIDO DENTRO DO PRAZO DE 30 DIAS, CONTADOS DA NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. ALINEA B, INCISO II, DO ARTIGO 513 DA LEI COMPLEMENTAR MUNICIPAL 22/2009.
A NÃO QUITAÇÃO DESTA GUIA DE RECOLHIMENTO NO PRAZO DE ATÉ 30 DIAS IMPLICARÁ NA INCLUSÃO DO DÉBITO EM DÍVIDA ATIVA.

Observações/Instruções:

Bancos p/ pagto: Brasil, Real, Itaú, Bradesco, Unibanco, CEF e Casas Lotéricas

Autenticação Mecânica

PREFEITURA MUNICIPAL DE PREFEITURA DA CIDADE DE ARMAÇÃO DOS BÚZIOS | Data Emissão: 13/10/2010 | Exercício: 2010

O preceito normativo apontado nesse documento corresponde ao artigo 513 do Código Tributário do Município de Armação dos Búzios (Lei Complementar Municipal nº 22/2009). Sob rubrica única, o dispositivo disciplina simultaneamente duas espécies de sanções, com contornos jurídicos e fáticos diversos, nestes termos:

> "Art. 513. O crédito tributário e fiscal não quitado até o seu vencimento fica sujeito à incidência de:
>
> (...)
>
> II – multa moratória sobre o valor corrigido do crédito tributário:
>
> a) em se tratando de recolhimento espontâneo:
>
> a-1) 4% (quatro por cento) se recolhido dentro de 30 (trinta) dias, contados da data do vencimento;
>
> a-2) 8% (oito por cento) de 31 (trinta e um) a 60 (sessenta) dias de atraso, contados da data do vencimento;
>
> a-3) 12% (doze por cento) de 61 (sessenta e um) a 90 (noventa) dias de atraso, contados da data do vencimento;
>
> a-4) 16% (dezesseis por cento) de 91 (noventa e um) a 120 (cento e vinte) dias de atraso contados da data do vencimento

> a-5) 20% (vinte por cento) mais de 120 (cento e vinte) dias de atraso contados da data do vencimento;
>
> (...)
>
> b) havendo ação fiscal, de 50% (cinqüenta por cento) do valor corrigido do crédito tributário, com redução para 25% (vinte e cinco por cento), se recolhido dentro de 30 (trinta) dias, contados da data da notificação do débito;"

A análise do dispositivo legal evidencia que a alínea "a" institui reprimenda voltada especificamente para o simples atraso. Essa sanção incide de maneira exclusiva sobre as hipóteses de recolhimento espontâneo, nas quais o gravame se gradua conforme a extensão da mora e alcança a sua estabilização no patamar de 20%.

A alínea "b", diversamente, pressupõe a atuação do Fisco que apura o débito omitido e o lança de ofício. Foi exatamente essa a circunstância configurada nos presentes autos, conforme justificou o próprio Município na contestação (id. 1662). A identidade de rubrica não apaga a diferença entre os fatos que desencadeiam cada sanção.

Essa diferenciação ganha relevo ímpar à luz do Tema 816 da repercussão geral (RE 882.461/MG), cujo item 2 da tese vinculante estabelece que *"as multas moratórias instituídas pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário".* A ementa do acórdão vincula esse limite à sanção estritamente ligada à ideia de impontualidade do sujeito passivo, como se lê no seu item 2:

> "2. As multas tributárias moratórias decorrem do simples atraso no pagamento do tributo. À luz dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, adota-se o patamar de 20% do valor do débito tributário como teto da multa moratória."

O voto condutor do Ministro Dias Toffoli destacou a classificação doutrinária das penalidades tributárias. Houve a nítida separação entre a sanção imputável unicamente ao decurso do tempo (impontualidade) e aquela proveniente da imposição estatal, mediante procedimento próprio de autuação e lançamento de ofício. O exame dos limites desta última

categoria foi expressamente remetido a outros temas de repercussão geral, como se lê no seguinte trecho:

> "As multas de ofício, por seu turno, "são aplicadas pela própria autoridade através de auto de infração quando verifique que o contribuinte deixou de pagar o tributo, mediante omissão ou fraude". No Tema nº 1.195, Rel. Min. Nunes Marques, será debatida a possibilidade de fixação de multa punitiva, não qualificada, em patamar superior a 100% do tributo devido."

Nesse mesmo julgamento, o voto-vista do Ministro Alexandre de Moraes seguiu idêntica linha classificatória. Após concordar com a limitação da sanção imposta pelo simples atraso, o julgador examinou uma penalidade municipal com estrutura muito semelhante à que se debate neste processo. O voto assentou que a multa de revalidação aplicada nos lançamentos decorrentes de ação fiscal, em qualquer dos percentuais previstos, possui natureza diversa da moratória. Trata-se de autêntica multa punitiva, a qual se sujeita a parâmetros limitadores distintos, conforme se extrai da seguinte passagem:

> "Instituiu, também, multa de revalidação de 30% ou 50 % do valor do tributo, nos casos de lançamentos decorrentes de ação fiscal, a depender das condições em que a conduta penalizada ocorreu, de modo que, se a conduta foi praticada com dolo, fraude, simulação ou má-fé, aplicar-se-á o percentual maior. [...] Desse modo, a tese fixada a respeito da multa moratória não corresponde à multa de revalidação ora impugnada, razão pela qual deve ser adotada fundamentação específica para este caso concreto, desvinculada da tese fixada a respeito da multa moratória. Verifica-se que o dispositivo legal ora impugnado trata de multa punitiva, e não de multa moratória, assim, incide ao caso a jurisprudência pacífica desta SUPREMA CORTE no sentido de que o limite para imposição de multa punitiva correspondente a 100% do valor Tributo, conforme precedentes já mencionados no item anterior."

A maioria não rejeitou essa distinção. O Ministro Relator declarou prejudicado o exame da multa do caso concreto, porque afastou a própria exigência do imposto, e, nos embargos de declaração do Município de Contagem, que invocavam justamente a natureza punitiva da multa de revalidação, limitou-se a reiterar aquela prejudicialidade (Emb. Decl. no RE 882.461/MG). O precedente vinculante do Tema 816 não alcança, portanto, as

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

penalidades impostas em procedimento de ofício, que permanecem regidas pela jurisprudência da Suprema Corte sobre multas punitivas.

O limite de 100% aplicável às multas punitivas foi reafirmado no próprio voto condutor do Tema 816, segundo o qual *"o Tribunal tem afastado multas punitivas (de ofício não qualificadas) fixadas em patamar acima de 100% do tributo"*. A possibilidade de superação desse limite constitui o objeto do Tema 1.195[8], ainda pendente e sem determinação de sobrestamento, cujo desfecho não interfere nesta causa, em que a sanção corresponde à metade daquele patamar.

Nem se objete que a redução para 25%, em caso de pagamento em 30 dias, revelaria a graduação temporal própria da moratória. O benefício da alínea "b" conta-se da notificação do débito, e não do vencimento. Premia-se tão somente o autuado que se abstém de litigar, não servindo de lastro para atrelar a essência da multa ao fator puramente inerente à duração do atraso. Outrossim, inibe-se qualquer digressão especulativa em torno de sanção supostamente qualificada, a atrair o Tema 863[9], à míngua de imputação de sonegação, fraude ou conluio.

Assentadas tais diretrizes, imperioso concluir que a incidência sancionatória no percentual de 50%, aplicada em virtude da ausência de pagamento constatada em ação fiscal, situa-se muito aquém do limite de 100% do tributo que o Supremo Tribunal Federal reputa compatível com a vedação ao confisco. As penalidades superiores ao próprio tributo, cuja abusividade o Plenário reconheceu, entre outros precedentes, na ADI 551/RJ, não guardam semelhança com a sanção destes autos. Não se configura, por conseguinte, o caráter confiscatório da multa, integrando-se o acórdão embargado sem modificação de seu resultado.

---

[8] Tema 1195 - Possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% (cem por cento) do tributo devido.

[9] Tema 863 STF. Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo.

Resta a análise do sétimo vício suscitado, consistente em suposta obscuridade quanto à distribuição do encargo probatório. A recorrente argumenta que a decisão lhe teria atribuído, indevidamente, o fato de não haver invocado nem comprovado os requisitos necessários ao abatimento fiscal. Ocorre que a frase reproduzida pela embargante não integra a efetiva razão de decidir do colegiado. O trecho apontado pertence, na realidade, a um dos paradigmas colacionados no acórdão embargado, reproduzido como mero reforço argumentativo e relativo a caso diverso, como se verifica a seguir:

> "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. (...) .**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". (STJ - REsp: 1916376/RS 2021/0011137-9, Relator.: GURGEL DE FARIA, Data de Julgamento: 14/03/2023, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 18/04/2023).

A conclusão adotada sobre o tema é a constatação, já transcrita no exame da segunda insurgência, de que as condições da dedução não se verificam nos autos, e nela não há ambiguidade a esclarecer. Tampouco se configurou a alegada inversão do ônus da prova em desfavor da construtora. Em se tratando de ação anulatória de débito fiscal, os fatos aptos a autorizar a redução da base de cálculo representam o núcleo do direito afirmado, cabendo à parte autora o dever de demonstrá-los, nos moldes do artigo 373, inciso I, do estatuto processual, sobretudo diante da presunção de legitimidade que milita em favor do ato administrativo.

A sistemática de distribuição do encargo probatório, ademais, não encerra matéria de ordem pública cujo suposto desvirtuamento acarrete nulidade. A tese deduzida nesse capítulo, sob o pretexto de obscuridade, manifesta apenas a discordância da sociedade empresária com a valoração dos elementos de convicção, insuscetível de revisão pela via eleita.

O cotejo entre as razões dos embargos e a ementa do acórdão confirma que as teses relativas ao alcance do Tema 247, à exegese do artigo 7º, § 2º, I, da Lei Complementar nº 116/2003 e à prova pericial foram enfrentadas, como evidenciam os itens a seguir reproduzidos:

> "4. O STF, ao julgar o Tema 247 da repercussão geral (RE 603.497/MG), reafirmou a recepção do art. 9º, § 2º, do Decreto-Lei n. 406/1968 pela Constituição Federal de 1988, sem, contudo, afastar a competência do STJ para delimitar o alcance infraconstitucional da norma diante da superveniência da LC nº 116/2003.
>
> 5. A jurisprudência consolidada do STJ firmou entendimento no sentido de que a base de cálculo do ISS corresponde ao preço do serviço contratado. Os insumos consumidos na prestação do serviço se sujeitam ao ISS. A dedução é excepcional e somente é admitida quando os materiais são produzidos pelo próprio prestador fora do canteiro de obra e por ele comercializados de forma destacada, com incidência de ICMS, nos termos do art. 7º, § 2º, I, item 7.02 da lista anexa à LC 116/2003.
>
> 6. Inviabilidade de acolhimento da conclusão adotada pelo Juízo de origem, com base exclusiva no laudo pericial, por contrariar a orientação jurisprudencial consolidada pelas Cortes Superiores."

Diante desse panorama processual, constata-se que, à exceção do capítulo relativo à multa, o presente recurso não objetiva o aperfeiçoamento da prestação jurisdicional. A oposição apenas expressa o inconformismo da embargante com o resultado que lhe foi desfavorável, propósito que desborda dos limites traçados pelo artigo 1.022 do Código de Processo Civil.

Nesses capítulos, a recorrente busca, em verdade, efeitos infringentes, pretendendo rediscutir a tese jurídica adotada e a valoração das provas, irresignação que

deve ser veiculada na sede recursal adequada. Incumbe a quem embarga demonstrar a existência do vício, ônus que não se satisfaz com a reafirmação da tese vencida, como assentou a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça:

> "Segundo o art. 1.022 do Código de Processo Civil de 2015, os embargos de declaração são cabíveis para esclarecer obscuridade, eliminar contradição, suprir omissão de ponto ou questão sobre as quais devia pronunciar-se o juiz, de ofício ou a requerimento, e/ou corrigir erro material. O caput do art. 1.023 do Código de Processo Civil de 2015 aponta expressamente o dever dos embargantes de indicar a omissão, obscuridade ou contradição na decisão, ônus do qual não se desincumbiu os recorrentes. A ausência de indicação, nas razões dos embargos declaratórios, da presença de quaisquer dos supramencionados vícios implica o não conhecimento dos embargos de declaração por descumprimento dos requisitos legais." (STJ, EDcl no AgInt nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL nº 1064251/GO, Corte Especial, Rel. Min. PAULO DE TARSO SANSEVERINO, julgado em 07/12/2021, DJe 16/12/2021).

Ademais, o julgador não está obrigado a enfrentar todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão, desde que esta se encontre fundamentada. Sobre esse tema, aliás, vale consignar o verbete sumular de nº 52 desta Corte:

> "Inexiste omissão a sanar através de embargos declaratórios, quando o acórdão não enfrentou todas as questões arguidas pelas partes, desde que uma delas tenha sido suficiente para o julgamento do recurso."

Por fim, para viabilizar eventual acesso às vias extraordinária e especial, considera-se prequestionada toda a matéria infraconstitucional e constitucional. Observa-se, a propósito, o pacífico entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, tratando-se de prequestionamento, é desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais, bastando que a questão posta tenha sido decidida (EDROMS 18205 / SP, Ministro FÉLIX FISCHER, DJ 08.05.2006, p. 240).

Ante o exposto, **VOTO** no sentido de **ACOLHER PARCIALMENTE OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO**, sem atribuição de efeitos modificativos, para, integrando

o acórdão de id. 2056, **AFASTAR** o caráter confiscatório atribuído à multa aplicada no Auto de Infração nº 163, nos termos da fundamentação. Mantém-se, no mais, o julgado tal como lançado.

Rio de Janeiro, na data da assinatura eletrônica.

FERNANDO VIANA

Desembargador Relator