

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SEXTA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NA APELAÇÃO CÍVEL Nº
0433721-50.2012.8.19.0001

EMBARGANTE: MUNICIPIO DO RIO DE JANEIRO

EMBARGADOS: ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S/A,
CARIOCA CHRISTIANI NIELSEN ENGENHARIA S/A E TECNICAS
ELETRO MECANICAS TELEM S/A

RELATORA: DESEMBARGADORA MARIA AGLAÉ TEDESCO
VILARDO

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. APELAÇÃO CÍVEL. Ação anulatória de débito fiscal. ISSQN. Construção Civil. Dedução de material empregado na obra. Sentença de procedência. Trata-se de apelação cível interposta pelo Município do Rio de Janeiro contra sentença que julgou procedente o pedido de Construtora Andrade Gutierrez S/A e Outras, visando a anulação de autos de infração de ISSQN, sob o fundamento de indevida glosa na dedução de materiais empregados na construção da "Cidade das Artes". A controvérsia central reside na delimitação da base de cálculo do ISSQN sobre serviços de construção civil, especificamente quanto à possibilidade de dedução do valor dos materiais (luminárias, bombas, geradores, transformadores, etc.) supostamente incorporados à obra, mas adquiridos de terceiros ou produzidos pelo prestador. Em julgamento anterior, este Egrégio Tribunal de Justiça negara provimento ao apelo do Município, mantendo a sentença de procedência, com base em interpretação ampla da dedutibilidade de materiais e no laudo pericial que atestara a incorporação. O STJ, ao apreciar o Recurso Especial do Município, reformou o acórdão, anulando a decisão que rejeitara os embargos de declaração e determinando o retorno dos autos para novo julgamento, a fim de que esta Corte Estadual se manifeste especificamente sobre as questões articuladas nos declaratórios, em especial o entendimento consolidado do STJ acerca do Tema

247 do STF. A tese firmada pelo STF no **Tema 247** ("O art. 9º, § 2º, do DL nº 406/1968 foi recepcionado pela ordem jurídica inaugurada pela Constituição de 1988") foi interpretada pelo STJ em sentido restritivo quanto à dedutibilidade dos materiais. O STJ pacificou que a dedução do valor dos materiais da base de cálculo do ISSQN só é admitida se o prestador de serviço for *também contribuinte do ICMS* e houver *destacadamente comercializado os materiais em separado, com a efetiva incidência do ICMS*. Caso os materiais sejam produzidos no local da obra ou adquiridos de terceiros, compõem a base de cálculo do ISSQN. O laudo pericial, embora ateste a "incorporação" dos materiais ao projeto arquitetônico e de engenharia da Cidade das Artes, não é suficiente para infirmar a incidência tributária à luz da interpretação restritiva ora vinculante, uma vez que a *incorporação física* não se confunde com os *critérios fiscais de dedutibilidade* definidos pela jurisprudência das Cortes Superiores. A perícia não comprovou que os materiais glosados foram produzidos pela construtora fora do local da obra e comercializados separadamente com ICMS. Diante da vinculação ao entendimento do STJ, que determinou o novo julgamento dos Embargos de Declaração com a observância de sua jurisprudência restritiva sobre a dedutibilidade de materiais, impõe-se a reforma da sentença de primeiro grau para JULGAR IMPROCEDENTE o pedido inicial. **DADO PROVIMENTO AO RECURSO.**

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Embargos de Declaração em Apelação em epígrafe, entre as partes acima indicadas, ACORDAM os Desembargadores da SEXTA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO, na forma da minuta e da certidão de julgamento que serão publicadas.

RELATÓRIO

Recurso tempestivo e isento de preparo (i-583).

Na forma do permissivo regimental, adoto o relatório do Juiz sentenciante, assim redigido:

“Construtora Andrade Gutierrez S/A, Carioca Christiani Nielsen Engenharia S/A e Técnicas Eletro Mecânicas Telem S/A, na condição de formadoras do Consórcio Barra da Tijuca e do Consórcio Cidade da Música 2, propõem as duas demandas acima referidas, uma em seguida à outra e distribuída a segunda como ação principal em relação à primeira, ambas em face do Município do Rio de Janeiro, tudo girando ao redor dos Autos de Infração nº 105.358 e 105.361 de 11/05/2011, lavrado respectivamente em face de cada um dos Consórcios em razão de serviços por eles contratados e prestados na construção da então chamada Cidade da Música Roberto Marinho em 2008, e que se tornou conhecida como Cidade das Artes, situada na Barra da Tijuca, nesta cidade. [...] Relatório da Ação Ordinária Distribuída como ação ordinária desconstitutiva de crédito tributário, nela alega em resumo a parte autora que: (a) São empresas de construção civil, sendo esta a atividade a que se dedicam. Como tal, formaram os Consórcios também autores tendo como finalidade participarem do processo licitatório tendo como objeto a construção da ‘Cidade da Música Roberto Marinho’ - hoje Cidade das Artes - tendo se sagrado vencedoras naquele certame, pelo que foram contratadas para a prestação de diversos serviços com aquela finalidade; (b) No cumprimento de tal contrato, aos 11/05/2011 vieram a ser alvo de dois Autos de Infração lavrados pelo Fisco Municipal: o primeiro, de nº 105.358, as acusa de haver deixado de recolher o ISS devido no período intermitente de março de 2008 a maio de 2010, em razão de glosas nas deduções efetuadas através de notas fiscais de compras de materiais que foram reduzidas da base de cálculo do tributo por se tratarem de materiais que seriam incorporados às obras, os quais, contudo, ao ver da Fiscalização, não poderiam se incorporar às mesmas, tratando-se no caso de ferramentas, máquinas, aparelhos e equipamentos, tais como, luminárias, lâmpadas, bombas, geradores,

transformadores, reatores, estabilizadores, subestações blindadas e painéis elétricos, dentre outros previstos legalmente; e o segundo, de nº 105.361, que as acusa de, por um lado, haver recolhido com insuficiência o ISS devido no período intermitente de agosto a novembro de 2008, por serviços de construção civil em face da previsão legal do artigo 44 c/c art. 178, ambos da Lei Municipal nº 691/84, e, por outro lado, de não possuir ou não imprimir e encadernar o Livro de Registro de Entradas de Materiais e Serviços de Terceiros - REMAS; (c) Em ambos os casos sustenta a parte autora que a autuação foi indevida e carente de suporte jurídico, tendo decorrido de interpretação equivocada do ocorrido na obra e do fato da fiscalização ter dado efetividade incorreta aos dispositivos legais por ela apontados. Dedicase a narrar o objeto e os serviços do contrato decorrente daquela licitação pública, ressaltando o teor da norma disposta no artigo 7º, § 2º, inciso I, da L.C. nº 116/2003, que estipulam que a base de cálculo do ISSQN, no caso dos serviços de construção civil, não deve incluir 'o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços', norma esta à qual o Município carioca deu sua própria regulamentação através do art. 50, § 2º, item '1', alínea 'b' do Decreto nº 10.514/91, ao afirmar que 'materiais que não se incorporam às obras executadas, tais como ferramentas, máquinas, aparelhos e equipamentos', não poderiam ter seu valor deduzido da base de cálculo do ISSQN para os serviços de construção civil, o qual, mesmo assim, não constitui disposição suficiente a dar suporte jurídico à autuação questionada, visto que com aquela o que quis fazer crer a Fiscalização é que materiais como 'luminárias, lâmpadas, bombas, geradores, transformadores, reatores, estabilizadores, subestações blindadas, e painéis' não se incorporaram àquela obra, o que além de inverídico seria um absurdo, eis que se tratava de um projeto arquitetônico e de engenharia sem precedentes, dotado de características únicas, singulares, em que tudo foi feito sob medida, justamente para ser incorporado àquela construção e empreendimento público de vulto, destinado a ocupar lugar destacado na vida cultural do Rio de Janeiro, pelo que incorreta e indevida a perspectiva da ação fiscal que, no caso, conflita diretamente com a própria legislação municipal acerca do tema. Requer, assim, seja reconhecida a inexistência de débitos das autoras com o Município réu, no que tange ao objeto da lide, cancelando-se os impugnados Autos de Infração,

desconstituindo-se assim a exigibilidade dos créditos tributários deles derivados. Com a inicial veio a documentação de fls. 19/321. Questões relativas ao recolhimento regular das custas judiciais ocuparam o feito entre fls. 324/328. Citado, o Município apresentou a contestação de fls. 335/357, sem documentos, defendendo a legalidade da base de cálculo imposta pelo lançamento em questão, porque plenamente válidos os questionados autos de infração lavrados contra a parte autora por esta ter efetuado deduções na base de cálculo do ISS não comprovadas por documentos hábeis. Alega sobre isso em síntese que: (a) Tratou-se, o caso, de um contrato de empreitada global com preço unitário pré-fixado, onde todos os valores unitários já foram impostos pelo processo licitatório, cujos repasses dos encargos pelas compras e prestações dos serviços, acrescidos do lucro, ao Contratante, cabem exclusivamente a executante. No caso das compras de materiais e equipamentos a serem aplicados na obra, esta deveria consignar na nota fiscal de serviços o valor de aquisição e sua diferença para o valor licitado; (b) Em consequência, o objeto da presente lide consigna infringência ao artigo 44, observado o artigo 178, ambos da Lei 691/84, por terem sido efetuadas deduções na base de cálculo do ISS, não comprovadas por documentos hábeis, eis que nos termos do Decreto que instituiu o Regulamento do ISS carioca, 'os bens fungíveis externos e aderentes aos elementos construtivos, as máquinas, os aparelhos, as ferramentas e os equipamentos, não são considerados materiais que se incorporam à obra, mesmo que fiquem nela fixados, tudo em conformidade ao artigo 50, § 2º, 1, 'b' do Decreto 10.514/91 e alterações, que não admitem outra interpretação que não seja a interpretação literal'; (c) Denominando a previsão contida no art. 7º, § 2º, 1, 'b' da L.C. nº 116/2003, e repetida no art. 17 da Lei Municipal nº 691/84, com a redação dada pela Lei 3.691/2003, de benefício, considera o réu que os contribuintes querem impor uma interpretação extensiva para tal benefício, para redução da base de cálculo [do ISSQN incidente sobre serviços de construção civil], o que não seria admitido na lei tributária, afirmando que esta não admitiria a conclusão de que qualquer material comprado fora do local da prestação [isto é, da obra] que venha a se incorporar à obra estaria contemplado com o supracitado dispositivo legal, e faz isso recordando que o poder de regulamentar aquele dispositivo pertence ao ente tributante - isto é, ao Município - o

qual, com o já referido 'Decreto', teria deixado indene de dúvidas quais os materiais poderiam ser deduzidos da base de cálculo do ISS, entre os quais não estariam aqueles incluídos na inicial da presente demanda e nos questionados autos de infração, pelo que requer a improcedência do pedido formulado. Réplica às fls. 347/352. Intimadas as partes em provas, a autora requer a produção de prova pericial (com a finalidade de comprovar que os materiais em questão fizeram parte do projeto arquitetônico e de engenharia daquela obra sem precedentes e, em consequência, foram todos incorporados à obra, sendo por isso dedutíveis da base de cálculo do ISS, nos termos da legislação em vigor), bem como a produção de prova documental superveniente, enquanto o Município informa não ter provas a produzir (fls. 354/355). Decisão às fls. 361 defere a produção das provas requeridas pela autora, nomeando perita. As partes apresentam quesitos e indicam assistentes técnicos em fls. 362/364 (o réu), e 365/368 (a autora). Questões relativas aos honorários periciais ocuparam o feito entre fls. 371/444, até que estes foram homologados pela decisão de fls. 445. Laudo Pericial às fls. 447/485. A autora, às fls. 488 concorda com o Laudo Pericial. O Município se manifesta às fls. 490/492, juntando ainda em fls. 493/499 parecer de seu Assistente Técnico, em ambos os casos com críticas ao Laudo Pericial. Esclarecimentos da Perita às fls. 503/507. O réu, pela petição de fls. 509/512, reitera suas críticas ao trabalho pericial, enquanto a parte autora com ele volta a concordar, conforme fls. 513/514. Parecer final do Ministério Público, opinando pela improcedência do pedido.”

O Juízo, julgou a lide nos seguintes termos:

Isto posto, JULGO PROCEDENTE o pedido formulado na ação Cautelar nº 0369538-07.2011.8.19.0001, para tornar definitiva a liminar nela proferida no sentido de manter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto da presente demanda enquanto perdurar a garantia ofertada e aceita, até o trânsito em julgado da decisão que ponha fim à mesma, considerando a validade e pertinência da caução apresentada. Em consequência, neste feito, condeno o Município réu a ressarcir à autora o valor das custas judiciais e a

pagar honorários advocatícios apurados sobre o valor dado à causa, e pelo percentual mínimo de cada faixa fixada nos incisos do §3º do artigo 85 do CPC. E, JULGO PROCEDENTE o pedido formulado na ação Ordinária principal, distribuída sob o nº 0433721-50.2012.8.19.0001 para, nos termos do laudo pericial e da fundamentação supra, reconhecer como indevidos os créditos tributários lançados em decorrência dos Autos de Infração nos 105.358 e 105.361, lavrados em 11/05/2011, desconstituindo assim a exigibilidade dos respectivos créditos tributários. Em consequência, condeno o Município a ressarcir à parte autora os valores adiantados a título de custas judiciais, taxa judiciária e honorários periciais, bem como a lhe pagar honorários advocatícios apurados sobre o valor atualizado dos referidos créditos tributários e calculados pelo percentual mínimo de cada faixa fixada nos incisos do §3º do artigo 85 do novo CPC (Lei 13.105/2015) e, sendo o caso, na forma do respectivo § 5º. Dê-se ciência ao Ministério Público. P.R.I.

A sentença foi justificada como segue:

“Ambos os feitos estão em condições de julgamento, não tendo partes outras provas a produzir. E, em nenhum deles, razão assiste ao Município. De acordo com o documentado e controvertido nos autos, restou incontroverso: (i) Que a questão versa sobre a formação da base de cálculo do ISSQN incidente sobre a prestação de serviços de construção civil, tal e como previsto no item 7.02 da Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/2003 c/c o artigo 7º, § 2º, inciso I, do mesmo diploma legal; (ii) Que, em tal contexto, e, muito embora a questão envolva dois Autos de Infração, diante do teor da inicial e da contestação, bem como de todas as demais manifestações das partes nos autos, cinge-se o cerne da controvérsia fundamental à discussão acerca dos materiais que seriam legalmente dedutíveis dessa base de cálculo do ISSQN na prestação de serviços de construção civil, especificamente, na hipótese, no caso da construção do empreendimento cultural de vulto e grande porte hoje conhecido como ‘Cidade das Artes’ do Município do Rio de Janeiro, situado na Barra da Tijuca à Av. das Américas nº 5300, especialmente projetado por renomado escritório de arquitetura internacional, e construção propriamente dita objeto de licitação por concorrência pública, vencida pelas

empresas autoras e executadas através dos consórcios formados para tal finalidade.

[...]

A matéria envolve, em primeiríssimo lugar, a Lei Complementar nº 116/2003 que, no tema, prescreve: 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. [Esclareça-se que citado item 7.02 da anexa Lista de Serviços se refere a: '7.02 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive 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)'.] Ou seja, dito de outro modo, a dicção da Lei Complementar de âmbito federal é clara e expressa quando diz que na base de cálculos dos serviços de construção civil não se incluem os materiais fornecidos pelo prestador dos serviços. O Município, bem como seu Assistente Técnico, como se viu na contestação e em suas manifestações nos autos, consideram que tal 'não inclusão' constituiria um benefício aos contribuintes, sem sequer se dar ao trabalho de explicar porque dita norma deveria ser assim considerada, já que foi a Magna Carta quem, pelo art. 146, III, 'a', determinou que 'cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes' [grifo nosso]. É sabido e certo que, durante um primeiro período, o próprio STJ se opunha às deduções dos materiais empregados da base de cálculo do ISS incidente sobre os serviços de construção civil, oposição que, como se deve saber, restou removida a partir, primeiro, da decisão proferida pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.497, com repercussão geral reconhecida e, com base nesta, por acórdão unânime da 1ª Turma do STJ, da relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima no AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.422.497/RJ, assim lançado:

[...]

Na hipótese dos autos, pretendeu o Fisco Municipal ir ainda mais longe, ao dar sua própria, subjetiva e interessada interpretação do que seriam ´materiais que se incorporam às obras executadas´ X ´materiais que não se incorporam às obras executadas´, quando se viu diante de contribuintes e de uma obra específica de significativo vulto e dimensão arquitetônica, de iniciativa do próprio Município carioca, como era e se tornou a hoje conhecida ´Cidade das Artes´. Como era previsível, a questão demandou a produção de prova técnica pericial, cujos elementos e resultado se acha no laudo e nos esclarecimentos prestados pela Perita aos questionamentos e críticas apresentadas apenas pela parte ré, e de cujo trabalho se extraíram as seguintes e sugestivas passagens:

[...]

I - QUESITOS DA PARTE AUTORA 5º QUESITO: Queira o I. Perito informar, em se tratando o empreendimento denominado Cidade da Música atividade de construção civil, se existem materiais projetados, elaborados, produzidos, instalados, etc., única e exclusivamente para o referido empreendimento, o que torna cada um extremamente singular. RESPOSTA: Sim, existem materiais que pela sua particularidade e nível de sofisticação do projeto executivo, de concepção arquitetônica arrojada, foram elaborados unicamente para o Empreendimento. Estes materiais constam das especificações técnicas do Contrato celebrado entre o Município do Rio de Janeiro e as Autoras. (...) 9º QUESITO: Queira o I. Perito informar, ainda tendo como base cópia integral do processo administrativo que deu ensejo ao auto de infração nº 105358, se luminárias, lâmpadas, bombas, geradores, transformadores, reatores, estabilizadores, subestações blindadas, painéis, etc., se incorporam ou não à obra. RESPOSTA: Esta Perita, por ocasião da vistoria realizada no empreendimento, pode constatar que esses materiais, assim como outros que constam das notas fiscais que foram glosadas pela fiscalização do município, se incorporaram à obra. Destacamos ainda o que se segue: i) Que os materiais citados no presente quesito foram encontrados no local; ii) Tratam-se de materiais que faziam parte integrante do projeto de construção e do caderno de especificações de equipamentos necessários ao funcionamento do imóvel; iii) Que os equipamentos instalados como quadros elétricos (painéis), geradores, transformadores, bombas,

estabilizadores fazem parte do projeto da obra. Isto posto, por se tratarem de materiais que estavam previstos nos projetos arquitetônico e de engenharia da construção do empreendimento, e ainda, por estarem totalmente instalados e em funcionamento, entende esta Perita que tais materiais não somente são incorporáveis à construção, bem como, são imprescindíveis para o funcionamento do imóvel, assim como à segurança e adequação dos espetáculos e demais atividades ali exploradas. [grifo nosso]. 10º QUESITO: Queira o I. Perito informar, tendo como base cópia integral do processo administrativo que deu ensejo ao auto de infração nº 105361, se as Autores promoveram os devidos recolhimentos tributários devidos. RESPOSTA: Pelo que consta das Notas Fiscais e demais documentos nos autos, assim como os apresentados a esta Perita ao longo das diligências, as Autores lançaram nas suas Notas Fiscais de obra todas as parcelas cobradas e recebidas do Município do Rio de Janeiro em decorrência do contrato celebrado para a construção desta edificação, recolhendo todo o imposto sobre serviços à alíquota de 3% do total dos valores das parcelas menos os valores das Notas Fiscais de terceiros relativas a fornecimento de materiais que foram lançadas no Livro REMAS, tal e como apresentado no corpo deste Laudo. 11º QUESITO: Queira o I. Perito informar, tendo como base cópia integral do processo administrativo que deu ensejo ao auto de infração nº 105358, se as Autores possuíam, e possuem, o Livro de Registro de Entradas de Materiais e Serviços de Terceiros (REMAS). RESPOSTA: Pelo que consta nos autos e pelas provas adicionais apresentadas a esta Perita, sim. II - QUESITOS DO MUNICÍPIO RÉU 1º QUESITO: A legislação tributária do Município do Rio de Janeiro, especialmente os dispositivos contidos no § 2º do art. 50, do Decreto 10.514/91 que regulamenta a lei 691/84, contempla à dedução da base de cálculo os materiais utilizados fornecidos pelo prestador dos serviços. Contudo, indagamos ao Sr. Perito e Assistentes Técnicos, à luz da citada legislação se os materiais que não se incorporam à obra são passíveis de dedução? RESPOSTA: (...) [Na legislação citada], observamos que o princípio geral é de que todos os materiais são dedutíveis da base de cálculo do imposto. A situação particular na legislação citada é a de definir para empresas de engenharia, com razoável precisão, o que não é considerado material dedutível conforme se lê no parágrafo 2º [do art. 50, do Decreto 10.514/91], notadamente nos subitens 'a'

e 'b' [do item '1'] que se referem: a) Madeiras e ferragens para barracão de obra, escoras, andaimes, tapumes, torres e formas; esta Perita verificou que os Autores não lançaram estes gastos nas Notas Fiscais em exame neste processo para deduzir a base de cálculo de ISS. b) Ferramentas, máquinas, aparelhos e equipamentos; esta Perita verificou que os Autores não lançaram os gastos referentes a estes materiais, que foram obviamente utilizados na execução física desta construção, como dedução de imposto. Entenda-se aqui a palavra 'ferramentas' como os martelos, ponteiros, colheres, picaretas, pás, formões, chaves de fenda, etc.; entenda-se aqui como 'máquinas' as betoneiras, os vibradores, os elevadores de obra, as guias, os compressores, etc.; entenda-se aqui como 'aparelhos' os teodolitos, os níveis, os prumos, etc.; e como 'equipamentos' as botas, as luvas, as capas, os capacetes e vários outros mais utilizados durante a obra em comento. Afinal, nada disto se incorpora ao imóvel pronto, produto final que deveria ser entregue conforme foi contratado. Até aqui os quesitos e as respostas fundamentais suficientes para a conclusão a que arribou a Perita, no sentido oposto ao pretendido pelo Fisco Municipal. Outros quesitos, da série dos formulados pelo réu, contam com respostas que auxiliam e reforçam as conclusões do Laudo Pericial, cabendo destacar os de números 4º, 5º, 6º e 8º, nos quais direciona o Município a questão para a conceituação do que seria material incorporável ou não incorporável à obra, ao redor, em resumo, do seguinte raciocínio: o cimento, a areia, a argamassa, os fios, as tubulações hidráulicas e outros materiais intrínsecos à construção NÃO podem ser retirados da estrutura de uma obra, sem que esta possa ser danificada, isto é, sem que sua substância (sua totalidade) seja comprometida, por isso são materiais que se incorporam à obra executada (4º Quesito do réu); então, intrínsecos à obra são aqueles materiais que fazem parte de sua estrutura, já que, se retirados fossem (ou pudessem ser) comprometeriam a mesma; pelo contrário, a retirada de uma lâmpada, uma bomba, ou mesmo um gerador (apetrechos que podem ser retirados ou substituídos, eventualmente), não comprometem a própria essência de uma obra de modo que ela não possa ser utilizada para o fim a que se destine. Trata-se de raciocínio e argumento falacioso, não coerente com a previsão contida na Lei Complementar que regula a matéria - como visto anteriormente, e que se refere apenas a 'materiais fornecidos pelo prestador dos serviços' - não derivado

de qualquer tipo de dispositivo legal, nem mesmo de lei municipal, mas apenas e tão somente intuído de modo descabido e exacerbado do que constou em um Decreto do Prefeito Municipal que veio a lume em 1991, isto é, 15 anos antes da atual L.C. nº 116/2003, que disciplina a matéria sob o comando constitucional do art. 146, III, 'a' da Carta Federal. Ainda assim, vale registrar o essencial das respostas a ele pertinentemente apresentadas pela Perita do Juízo: No entendimento desta Perita os materiais citados estão previstos em projeto e sua retirada da obra, certamente, comprometeria a atividade explorada no local, senão vejamos: a) Na eventual queda de energia durante a apresentação de um espetáculo, o gerador seria acionado de imediato, não comprometendo o andamento do show e a segurança das pessoas b) As bombas são utilizadas nos circuitos hidráulicos, para converter energia mecânica em hidráulica; sem elas, o prédio não funciona; c) As lâmpadas existentes atendem toda a iluminação externa e interna do empreendimento e são imprescindíveis para o funcionamento dos serviços que são realizados no local. Ademais, durante a vistoria realizada no local esta Perita constatou que estes materiais estão lá no imóvel, não foram retirados. Ao que tudo indica, o contrato com o Município do Rio de Janeiro especificava estes materiais no escopo da obra a ser realizada e entregue finalizada e funcionando. Sem estes materiais o imóvel fica inviável de utilização. [grifo nosso]. (...) Nessa mesma linha de raciocínio, podemos citar outros materiais que podem ser substituídos da obra, como por exemplo, uma louça sanitária, um lavatório, uma torneira, etc., os quais podem não comprometer a própria essência material da estrutura da obra, pois são materiais que admitem retirada e realocação por não terem a mesma natureza do cimento e da areia. Contudo, entende esta Perita que, igual a um gerador, bomba ou lâmpada, são também imprescindíveis para a funcionalidade e a atividade explorada no local. Afinal, são partes integrantes e indivisíveis de um projeto de engenharia completo quando entregue pronto ao contratante. Para o pleno e ampla esclarecimento desta questão voltamos ao próprio texto do Decreto 10.541/91, artigo 50, § 2º, item '1', letra 'a', que diz que as ferragens do barracão de obra não são dedutíveis. Por decorrência deste texto da lei, todas as ferragens que ficam nas portas e janelas do imóvel pronto são dedutíveis da base de cálculo do ISS, mesmo sendo equipamentos que podem ser

desparafusados das portas. Daí a conclusão final da ilustre Perita, in verbis: O sentido da lei, no entendimento técnico desta Perita, é claramente este do exemplo das fechaduras: as que ficam no imóvel pronto são dedutíveis e as que saem no final da obra não são dedutíveis da base de cálculo do ISS. Observa-se que, em seu trabalho, limitou-se a expert a abordar e enfrentar a questão do ponto de vista técnico da atividade de engenharia e da construção civil, própria do seu mister, inclusive no que tange aos conceitos e elementos incluídos nos pertinentes diplomas legais e, até mesmo, naquele antigo Decreto do então Prefeito carioca que, nos itens invocados pelo réu e seu Assistente Técnico, não sofreram qualquer tipo de alteração com o advento da nova Lei Complementar nº 116 em 31 de julho de 2003. Ambos, Município réu e seu Assistente Técnico, postos diante do Laudo Pericial, não apenas não colocaram em causa quaisquer de suas afirmações factuais fundamentais - de que todos os materiais deduzidos pelas empresas autoras e, depois, glosados pelos questionados Autos de Infração, se referem a materiais identificados e encontrados no local da obra quando da vistoria pericial; e de que todos esses materiais faziam parte do escopo e das especificações técnicas da obra contratada, como obrigação de fornecimento pelas empresas autoras como parte da entrega da obra pronta e acabada, com o empreendimento em plenas condições de funcionamento e utilização - senão que, em seus comentários e críticas ao trabalho pericial se limitaram a querer rediscutir a questão desde o ponto de vista de sua própria, interessada e subjetiva interpretação da dicção contida única e exclusivamente no referido antigo Decreto Municipal, o qual, por sua vez, teimam em citar e mencionar como se lei tributária fosse, ou como se expressasse ele a vontade do legislador tributário - o que, a toda evidência, nunca foi nem é. Trata-se de intento inglório, destinado ao fracasso, até porque nele se enredaram em suas próprias contradições. É assim como, em seus primeiros comentários sobre o Laudo Pericial, reclamam que a Perita 'deveria ter analisado a questão à luz da legislação vigente' (leia-se: art. 50, I, § 2º, '1', 'a' e 'b' do Decreto nº 10.514/91 - editado por um antigo Prefeito e não por 'legisladores eleitos pelo povo', como quiseram fazer crer). No entanto, quando a Perita prestou seus igualmente minuciosos e pertinentes esclarecimentos, mas não com a interpretação desejada pelo réu, veio este a alegar, literalmente, que: 'Infelizmente, percebe-se que a i.

perita extrapolou sua função técnica, adentrando na matéria jurídica. Concretamente, nem o Município réu propriamente dito, nem seu Assistente Técnico, a toda evidência, enfrentaram a questão com a clareza e franqueza proposta pela expert, sobretudo quando introduz o inestimável argumento das louças sanitárias, dos lavatórios, das torneiras e das ferragens (fechaduras e afins). Afinal, de acordo com todo o tortuoso raciocínio desenvolvido por ambos - Município e seu Assistente Técnico - tais materiais não poderiam ser deduzidos da base de cálculo do ISS, já que, como é óbvio, não seriam intrínsecos à obra eis que não fazem parte de sua estrutura, até porque podem ser removidos e trocados por outros a qualquer momento, sem prejuízo do todo. Não obstante, como bem asseverado pela Perita, não é o que ocorre, visto que, até mesmo em decorrência do exato teor da alínea 'a', item '1', § 2º, do art. 50 do Decreto nº 10.514/91, todas as ferragens que ficam nas portas e janelas do imóvel pronto são dedutíveis da base de cálculo do ISS, mesmo sendo equipamentos que podem ser desaparafusados e substituídos. Com a devida vênia, por tudo isso não se entende porque o Parecer Final do Ministério Público termina por acolher aquele mesmo (e interessado e tortuoso e subjetivo) raciocínio do Assistente Técnico do Município réu, quando afirmou que o Laudo Pericial teria extrapolado ao escolher a sua interpretação particular para o artigo 50 do Decreto 10.514/91, em detrimento da verdadeira pretensão legislativa conferida ao poder executivo. Afinal, particular por particular, a interpretação do réu e de seu Assistente Técnico é que, aos olhos deste Juízo, na forma da fundamentação, extrapolaram total e absolutamente o que, de por si, já nem era mais a vontade de nenhum legislador, seja o complementar ou o municipal, mas apenas a pretensão reguladora de um antigo Prefeito Municipal, e que, mesmo assim, não necessariamente resultou em lógica e coerente adequação ao texto da nova L.C. nº 116/2003, promulgada 15 anos depois da edição daquele Decreto do Executivo Municipal. Daí porque, data vênia do parecer final do Ministério Público, considera este Juízo que o trabalho pericial, incluindo os esclarecimentos prestados, deve ser adotado e considerado como razão de decidir. Afinal, a perita é profissional capacitada e de confiança do Juízo que a nomeou, contando ademais com a necessária equidistância dos interesses das partes na execução de seu labor, não vislumbrando este Juízo motivo para deixar de adotar as conclusões de seu trabalho,

tecnicamente sustentadas, que ora se homologam, sendo natural o inconformismo do réu. Finalmente, também no que concerne à ação Cautelar em apenso, não há como acolher a alegação do Município réu de que a caução apresentada nas Cartas de Fiança Bancária juntadas com a inicial totaliza valor insuficiente para a garantia do crédito tributário em cobrança, ao argumento de que aquelas somariam o valor de R\$ 746.254,76, quando, na data da intimação do Município para os termos da inicial, isto é, em 03/06/2014 (ver certidão de fls. 217), o montante integral da dívida a ser garantida já somava R\$ 2.164.789,92, dando a entender que tal diferença teria ocorrido por 'inércia das requerentes em fazer cumprir a ordem judicial de fls. 118'. Afinal, os questionados autos de infração foram lavrados em 11/05/2011 (fls. 67/75), e as Cartas de Fiança Bancária dadas (fls. 77, 87, 97 e 107) e aceitas (fls. 118) como garantia, foram emitidas em 15/09/2011, nada, absolutamente nada havendo nos autos a demonstrar que não cumpriam a exigência legal de totalizarem, então, valor superior a 30% do débito imputado, inexistindo igualmente qualquer comprovação factual de que a demora do Cartório em cumprir a ordem judicial de fls. 118 - isto é, a intimação do requerido acerca da tutela concedida - teve qualquer ponto de contato com a alegadamente suposta 'inércia das requerentes', não havendo o menor cabimento em querer o Município considerar como data paradigma para a apuração do valor aquela de sua intimação.

Apelo do Município do Rio de Janeiro, no i-573, alegando que a Lei Complementar nº 116/03, em seu art. 7º, trata da base de cálculo do ISS, inclusive quanto ao material empregado nas obras de construção civil.

Argumenta que a atual Lei Complementar de forma clara e irretorquível manteve a regra anterior, no sentido de que apenas o material fornecido diretamente pelas construtoras pode ser deduzido da base de cálculo do ISS - o que não ocorre no caso vertente em que os equipamentos são industrializados e fornecidos diretamente por terceiros ao tomador dos serviços, mas cujos valores, não obstante são mantidos no preço global da obra.

Sustenta que a Lei Municipal n.º 3.691/03 não permite a exclusão, da base de cálculo do ISS, do valor dos equipamentos fornecidos por terceiros.

Alega que as autoras foram contratadas por empreitada global para entrega da obra pronta e finalizada e que não são válidos acordos privados que resultem na redução artificial da base de cálculo prevista na legislação de regência.

Contrarrazões, no i-584.

Parecer da Procuradoria de Justiça, no i-607, opinando pelo conhecimento do recurso e, no mérito, pelo provimento.

A 21ª Câmara Cível deste Tribunal, em julgamento do recurso de apelação, negou provimento ao apelo do Município, mantendo a sentença de primeiro grau. O acórdão fundamentou-se no laudo pericial e na interpretação de que o STF havia reconhecido a repercussão geral sobre a matéria, assentando a possibilidade de dedução do valor dos materiais empregados na construção civil.

O Município, opôs Embargos de Declaração contra o acórdão, argumentando obscuridade e contradição. Alegou que o acórdão não havia se aprofundado na distinção entre materiais produzidos pela construtora e aqueles adquiridos de terceiros, e que a interpretação do STF sobre o RE 603.497/MG (Tema 247) havia sido mal compreendida. Explicou que o STF apenas afirmara a recepção do DL 406/1968, mas deixara a cargo do STJ, a interpretação do alcance da dedutibilidade dos materiais à luz da LC 116/2003 e da distinção entre materiais sujeitos a ICMS e ISSQN.

Os Embargos de Declaração foram rejeitados por este Tribunal, que entendeu não haver os vícios apontados, mas mero inconformismo do Município com o resultado desfavorável.

Em face dessa decisão, o Município do Rio de Janeiro interpôs Recurso Especial e Recurso Extraordinário, alegando, entre outras violações, a omissão na análise de questões relevantes pelo Tribunal *a quo* (CPC, art. 1.022) e a incorreta interpretação da Lei Complementar nº 116/03 em relação à dedutibilidade de materiais adquiridos de terceiros.

O STJ, ao analisar o Recurso Especial do Município, proferiu decisão PROVENDO O RECURSO ESPECIAL para anular o acórdão deste Tribunal que havia julgado os embargos de declaração do Município e determinar o retorno dos autos ao TJRJ

para que procedesse a um novo julgamento, manifestando-se especificamente sobre as questões articuladas nos declaratórios, em especial o entendimento desta Corte Superior sobre o tema. O STJ enfatizou que o acórdão anteriormente proferido por este Tribunal aplicava um entendimento incompatível com a "jurisprudência recente deste STJ e do STF". A Corte Superior esclareceu a interpretação restritiva da dedutibilidade de materiais, limitando-a àqueles produzidos pelo prestador fora do local da obra e *destacadamente comercializados com incidência de ICMS*.

Essa decisão do STJ foi objeto de Agravo Interno pelas Apelas e negado provimento pelo STJ, confirmando a anulação e a remessa dos autos para o novo julgamento da apelação.

A Procuradoria de Justiça, em seu parecer de fls. 1406-1413, opinou pelo conhecimento e provimento do recurso de apelação interposto pelo município, a fim de reformar a sentença de primeiro grau e julgar improcedente o pedido autoral.

VOTO

O recurso deve ser conhecido, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade.

A presente ação visa desconstituir os autos de infração nºs 105358 e 105361, respectivamente, no valor de R\$ 447.004,79 e R\$ 127.037, 035.

Narram as autoras que formam os Consórcios Barra da Tijuca e Cidade da Música 2, sendo vencedoras de processo licitatório para construção da Cidade da Música Roberto Marinho. Dizem que em 11/05/2011 foi lavrado o primeiro auto, objeto da presente, cujo fundamento foi a ausência de recolhimento de ISS devido pelos serviços de construção civil ao utilizar indevidamente como dedução valores relativos a materiais que não se incorporariam às obras.

Prosseguem dizendo que em relação ao segundo auto de infração, além do mesmo fundamento do primeiro, houve autuação pelo fato de o contribuinte não possuir ou não imprimir e encadernar o Livro de Registro de Entradas de Materiais e Serviços de Terceiros (REMAS).

Cinge-se a controvérsia recursal a decidir se os materiais empregados apontados pela fiscalização, a saber, luminárias, lâmpadas, bombas, geradores, transformadores, reatores, estabilizadores, subestações blindadas e painéis são incorporáveis à obra e por isso podem ser deduzidos do ISSQN.

A análise do presente recurso de apelação deve-se pautar pela estrita observância do comando emanado do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Com efeito, a r. decisão daquela Corte Superior, que transitou em julgado, determinou expressamente a anulação do acórdão anterior proferido por este Tribunal nos Embargos de Declaração, remetendo os autos para novo julgamento da apelação cível, com o encargo específico de que esta Corte Estadual se manifestasse sobre as questões suscitadas e, em especial, sobre o entendimento do STJ acerca da dedutibilidade dos materiais da base de cálculo do ISSQN.

Dessa forma, a presente deliberação não pode mais se fundar na interpretação anteriormente adotada por este Colegiado, mas sim na compreensão jurídica que se consolidou nos Tribunais Superiores após as referidas intervenções, que resultaram na anulação do julgamento pretérito e na imposição de um novo juízo.

A controvérsia fulcral nos autos gravita em torno da extensão da dedutibilidade de materiais da base de cálculo do ISSQN sobre serviços de construção civil. A legislação aplicável, que permeia o cerne da discussão, é a Lei Complementar Federal nº 116/2003, especialmente seu art. 7º, § 2º, inciso I, a Lei Municipal nº 691/84 (Código Tributário Municipal do Rio de Janeiro), em seu art. 17, e o Decreto Municipal nº 10.514/91 (Regulamento do ISS carioca), em seu art. 50, § 2º, I, "b".

É cediço que o art. 7º, § 2º, I, da Lei Complementar nº 116/2003 estabelece que *"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"*.

O item 7.02, por sua vez, refere-se à *"Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive 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)". A Lei Municipal nº 691/84, em seu art. 17, reproduz dicção similar.

O ponto de discórdia reside na interpretação da ressalva *"exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS"*, e, por consequência, na aplicação do Decreto Municipal nº 10.514/91, que lista expressamente materiais que *"não se incorporam às obras executadas"*, como *"ferramentas, máquinas, aparelhos e equipamentos"*.

Conforme a análise do Superior Tribunal de Justiça, ao proferir sua decisão de anulação e remessa, houve uma evolução jurisprudencial significativa, e um alinhamento interpretativo. O STJ, em sua releitura, esclareceu que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 603.497/MG (Tema 247), de fato, reconheceu a recepção do art. 9º, § 2º, do Decreto-Lei nº 406/1968 pela ordem constitucional de 1988, mas sem adentrar no *alcance pormenorizado* da dedutibilidade dos materiais, o que permaneceu como tarefa de interpretação infraconstitucional a cargo do próprio Superior Tribunal de Justiça.

Nesse contexto, a Corte Superior reafirmou sua jurisprudência, segundo a qual a dedução do valor dos materiais da base de cálculo do ISSQN não é irrestrita. Para que seja admitida, exige-se que o contribuinte demonstre que os materiais foram: (i) produzidos pelo próprio prestador dos serviços; (ii) *fora do local da prestação dos serviços*; e (iii) *destacadamente comercializados com a efetiva incidência do ICMS*. Em outras palavras, a mera "incorporação" física do material à obra, sem o preenchimento dos requisitos tributários específicos da legislação, não autoriza a dedução. A ausência de comprovação desses elementos específicos impede a exclusão dos valores da base de cálculo do ISSQN.

Este entendimento foi reiterado em diversas decisões do STJ, mesmo após o julgamento do Tema 247 pelo STF. Mencione-se, a título de exemplo, o REsp n. 1.916.376/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 14/3/2023, DJe de 18/4/2023, que explicitou:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ACÓRDÃO COMBATIDO. DECISÃO SURPRESA. INEXISTÊNCIA. ISS. BASE DE CÁLCULO. SERVIÇO DE CONCRETAGEM. DEDUÇÃO DOS MATERIAS EMPREGADOS. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

1. 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.**

[...]

1. Entretanto, mais recentemente, em 03/07/2020 [...], 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.**

2. 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."**

Grifei

O entendimento é claro: o prestador de serviço de construção civil é contribuinte do ISSQN. Se ele mesmo produz os materiais empregados fora do local da obra, e esses materiais são comercializados separadamente com incidência de ICMS, então é cabível a dedução do ISSQN. No entanto, se os materiais são adquiridos de terceiros ou produzidos no local da obra, ou ainda que produzidos fora, não há a separação e incidência de ICMS, eles compõem a base de cálculo do ISSQN. A ausência de comprovação desses requisitos impede a dedução.

Sobre o tema, especificamente, a Procuradoria de Justiça em seu parecer destacou que:

"Sobre o tema importa-nos salientar que o entendimento prevalente no Superior Tribunal de Justiça, se dá no sentido de que a base de cálculo do ISS 'é o preço do serviço de construção civil contratado, e não é possível deduzir o valor referente aos materiais empregados, salvo se produzidos pelo prestador fora do local da obra e por ele destacadamente comercializados com a incidência do ICMS'." (fls. 1411).

E concluiu, de forma categórica, que:

"Dessa forma, para que seja possível o afastamento da incidência do ISS, deve a empresa contribuinte demonstrar que os materiais dos quais o valor objetiva deduzir da base de cálculo do ISS, foram produzidos por ela, em local diverso do da prestação dos serviços, bem como que sobre tais tenha incidido o ICMS." (fls. 1411).

A sentença de primeiro grau e o acórdão anterior desta Corte se basearam primordialmente no laudo pericial, que, de fato, atestou que os materiais glosados (luminárias, bombas, geradores, transformadores, reatores, estabilizadores, subestações e painéis) foram "incorporados" à obra da Cidade das Artes e eram "imprescindíveis" para o seu funcionamento. No entanto, o conceito de "incorporação" para fins técnicos-periciais ou arquitetônicos, por mais relevante que seja, não se sobrepõe aos **critérios fiscais específicos** definidos pela jurisprudência vinculante das Cortes Superiores para a dedutibilidade da base de cálculo do ISSQN. O laudo pericial, por sua natureza, não abordou e não poderia ter comprovado se os referidos materiais foram *produzidos pelas construtoras fora do local da obra e, mais importante, se foram objeto de comercialização destacada com a incidência de ICMS*. Diante da reanálise imposta pelo STJ, a interpretação do laudo deve se submeter aos parâmetros estabelecidos pelo direito tributário material e processual fixado pela Corte Superior.

Não havendo nos autos comprovação, a cargo do Consórcio Apelado, de que os materiais glosados preenchem os requisitos da dedutibilidade conforme a interpretação restritiva ora vinculante – ou seja, que foram produzidos pelas próprias construtoras fora do canteiro de obras e comercializados separadamente com a devida tributação por ICMS – a pretensão autoral de anulação dos autos de infração não pode ser acolhida. Os materiais em questão, por sua

natureza de equipamentos, ainda que essenciais ao funcionamento da edificação, se não cumprem os estritos ditames da dedutibilidade fiscal, integram a base de cálculo do ISSQN.

Diante do exposto, e em estrita observância à determinação do Superior Tribunal de Justiça, que anulou o acórdão anterior e remeteu os autos para novo julgamento da apelação cível com a aplicação de sua jurisprudência consolidada, este Colegiado revisa seu posicionamento anterior.

Isto posto, voto no sentido de **DAR PROVIMENTO** ao recurso para, reformando a sentença de primeiro grau, JULGAR IMPROCEDENTE o pedido formulado na inicial.

Por consequência, as custas processuais deverão ser arcadas pelas Apeladas. Os honorários advocatícios, nos termos do art. 85, § 3º, I, do Código de Processo Civil, são fixados em 10% sobre o valor atualizado da causa, em favor do Município do Rio de Janeiro.

Rio de Janeiro, Sessão de Julgamento realizada em 03 de fevereiro de 2026.

MARIA AGLAÉ TEDESCO VILARDO
DESEMBARGADORA RELATORA