APELAÇÃO Nº 0129229-68.2024.8.19.0001
APELANTES: OCEANPACT SERVIÇOS MARÍTIMOS S.A.; ENVIRONPACT SUSTENTABILIDADE E RESILIENCIA LTDA.; SLI MEIO AMBIENTE E INFRAESTRUTURA LTDA.; UP OFFSHORE APOIO MARÍTIMO LTDA.; OCEANPACT GEOCIÊNCIAS LTDA.; OCEANPACT LOGÍSTICA LTDA.; e OCEANPACT NAVEGAÇÃO LTDA.
APELADO: MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO
RELATOR: DES. FERNANDO CESAR FERREIRA VIANA

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISSQN). BASE DE CÁLCULO. PRETENSÃO DE EXCLUSÃO DOS VALORES DE PIS, COFINS, IRPJ, CSLL E DO PRÓPRIO ISS. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO. ART. 7º DA LC Nº 116/2003. INAPLICABILIDADE DO TEMA 69/STF. APLICAÇÃO DAS TESES FIXADAS NAS ADPFS 189 E 190 PELO STF. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. DENEGAÇÃO DA SEGURANÇA. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA.

1.Mandado de segurança impetrado por sociedades prestadoras de serviços marítimos com o objetivo de assegurar o direito de recolher o ISSQN sem a inclusão, em sua base de cálculo, dos valores relativos aos tributos federais (PIS, COFINS, IRPJ e CSLL) e ao próprio ISS, bem como à restituição dos valores supostamente pagos a maior. Sentença que denegou a segurança.

2. Alegação recursal que reitera a tese de violação ao conceito de "preço do serviço" (art. 7º da LC 116/2003) e invoca a aplicação da *ratio decidendi* do RE nº 574.706 (Tema 69/STF).

3.Decadência. Inexistência. A exigência de ISS configura obrigação tributária de trato sucessivo, renovando-se o prazo decadencial de 120 dias (art. 23 da Lei nº 12.016/09) a cada novo fato gerador. Tema 1273 do STJ.

4. Rejeição da preliminar de inadequação da via eleita por impetração contra lei em tese (Súmula 266/STF)**.** O mandado de segurança não impugna a norma em abstrato, mas sim os efeitos concretos e contínuos decorrentes de sua aplicação na esfera jurídica das impetrantes.

FERNANDO CESAR FERREIRA VIANA:17528 Assinado em 25/11/2025 18:59:05
Local: GAB. DES. FERNANDO CESAR FERREIRA VIANA

5. Alegação de uso do *writ* como sucedâneo de ação de cobrança (Súmula 269/STF) que não prospera. O pedido referente aos valores pretéritos possui natureza declaratória, visando o reconhecimento do direito à compensação, o que encontra amparo expresso na Súmula 213 do STJ. Eventual execução patrimonial observará o rito próprio, não havendo uso indevido do *mandamus.*
6. A Constituição Federal, embora atribua aos Municípios a competência para instituir o ISS (art. 156, III), reserva à União, por meio de lei complementar nacional, a competência para definir suas normas gerais, notadamente a base de cálculo (art. 146, III, 'a').
7. A Lei Complementar nº 116/2003, em seu art. 7º, define a base de cálculo como o "preço do serviço", estabelecendo um rol taxativo de exclusões em seu § 2º, o qual não abrange tributos.
8.Conceito de "preço do serviço" que corresponde à contraprestação total e global cobrada pela execução do serviço, abrangendo todos os custos da operação, encargos fiscais e margem de lucro. Tese autoral que busca, indevidamente, transformar a base de cálculo de "preço" em "lucro líquido", hipótese não prevista pelo legislador complementar.
9. O Código Tributário do Município do Rio de Janeiro (Lei nº 691/1984) dispõe, em seu art. 16, que o preço compreende “tudo o que for cobrado” (§ 1º) e adota, de forma expressa, o método de cálculo por dentro (§ 10). Tal disciplina apenas explicita a estrutura normativa já delineada pela Lei Complementar nº 116/2003 e mantém plena conformidade com a jurisprudência do STF (Tema 214) e do STJ (Tema 313).
10. Alegação de ofensa aos arts. 110 e 111 do CTN que não se sustenta. O art. 111 veda a interpretação extensiva para criar hipóteses de exclusão de crédito não previstas em lei. O art. 110, por sua vez, não autoriza a substituição do conceito normativo-tributário de "preço do serviço" (eleito pela LC 116/03) por noções meramente contábeis ou econômicas de "receita líquida".
11. Inaplicabilidade do Tema 69/STF (RE 574.706/PR). O precedente, que excluiu o ICMS da base do PIS/COFINS, fundamenta-se na natureza não cumulativa do ICMS, estrutura jurídica diametralmente oposta à do ISS, imposto de natureza cumulativa.
12. Aplicação, a *contrario sensu*, das ADPFs 190 e 189. O STF reconheceu a inconstitucionalidade de leis municipais que

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

excluíam tributos da base de cálculo do ISS e fixou que apenas a hipótese expressamente prevista na LC nº 116/2003 pode ser admitida, sob pena de violação à alíquota mínima e à reserva de lei complementar.
13. A jurisprudência do STF, consolidada na ADPF 189 (julgada posteriormente ao Tema 69), reitera a impossibilidade de exclusões não previstas na LC 116/2003, seja por vício formal (usurpação de competência, art. 146, CF) ou material (violação indireta da alíquota mínima, art. 88, ADCT). Precedentes recentes da Corte que aplicam as ADPFs 189 e 190 a casos idênticos.
14. Matéria pacificada no âmbito deste Tribunal de Justiça, o que motivou a inadmissão do IRDR nº 0095161-95.2024.8.19.0000 por já existir tese firmada sobre o tema pelo STF.
15. O pedido de repetição de indébito constitui mero consectário lógico da tese principal. Não demonstrada a ilegalidade da cobrança, inexiste pagamento indevido (art. 165, I, CTN) a ser restituído. Ausência de direito líquido e certo.
RECURSO DESPROVIDO. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos da Apelação nº 0129229-68.2024.8.19.0001, em que são apelantes OCEANPACT SERVIÇOS MARÍTIMOS S.A. e outras, tendo como apelado MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO.

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 **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso, nos termos do voto do Desembargador Relator.

RELATÓRIO

Trata-se de Mandado de Segurança, com pedido liminar, impetrado por OCEANPACT SERVIÇOS MARÍTIMOS S.A., ENVIRONPACT SUSTENTABILIDADE E RESILIÊNCIA LTDA., SLI MEIO AMBIENTE E INFRAESTRUTURA LTDA., UP OFFSHORE APOIO MARÍTIMO LTDA., OCEANPACT GEOCIÊNCIAS LTDA., OCEANPACT LOGÍSTICA LTDA. e OCEANPACT NAVEGAÇÃO LTDA. em face de ato atribuído ao Ilmo. Sr. Coordenador-Chefe da Coordenadoria do ISS e Taxas da Secretaria Municipal de Fazenda e Planejamento da Cidade do Rio de Janeiro, por meio do qual pretendem assegurar o direito de recolher o Imposto Sobre Serviços (ISS) sem a inclusão, em sua base de cálculo, dos valores relativos aos tributos federais (PIS, COFINS, IRPJ e CSLL) e ao próprio ISS, assim como restituição e/ou compensação dos valores supostamente recolhidos indevidamente nos últimos 05 (cinco) anos.

As impetrantes sustentam que a autoridade coatora exige o ISS sobre base de cálculo alargada, que inclui os valores relativos aos tributos federais (PIS, COFINS, IRPJ e CSLL) e ao próprio ISS, em violação ao conceito de "preço do serviço" estabelecido no art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003.

Argumentam que a legislação municipal (Lei nº 691/1984 e Decreto nº 10.514/1991), ao determinar a inclusão desses valores, exorbita a competência tributária (art. 146, III, 'a', CF/88), pois os referidos tributos não configuram receita ou faturamento da empresa, mas meros ingressos de caixa destinados ao Fisco, invocando a *ratio decidendi* do RE nº 574.706 (Tema 69) do STF.

Em sede liminar, pleitearam a suspensão da exigibilidade da diferença cobrada, para que fossem autorizadas a recolher o ISS sem a inclusão dos referidos tributos em sua base de cálculo.

No mérito, requereram a concessão definitiva da segurança para declarar o direito de apurar o ISS desta forma e, cumulativamente, postularam o reconhecimento do

direito à restituição e/ou compensação dos valores indevidamente recolhidos nos últimos 05 (cinco) anos.

Em decisão de id. 435, foi indeferida a liminar.

A autoridade coatora prestou informações em id. 515.

O Município do Rio de Janeiro apresentou contestação (id. 537), suscitando as preliminares de decadência, impossibilidade de mandado de segurança contra lei em tese (Súmula 266/STF) e de utilização do *writ* como sucedâneo de ação de cobrança (Súmula 269/STF). No mérito, defendeu a legalidade da cobrança, a inaplicabilidade do RE 574.706 (Tema 69), dada a natureza cumulativa do ISS, e a correta aplicação da ADPF 190.

O Ministério Público, em parecer ofertado em primeiro grau (id. 1064), opinou pela denegação da segurança.

Sobreveio a r. sentença apelada (id. 107), que denegou a segurança, sob os seguintes fundamentos:

> Trata-se de mandado de segurança por meio do qual as impetrantes pretendem o reconhecimento do seu direito a proceder ao recolhimento do ISSQN sem a consideração do PIS, COFINS e do próprio ISS na base de cálculo, bem como a repetição do indébito dos valores recolhidos nesses moldes.
> O mandado de segurança é ação que visa proteger direito líquido e certo, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, este for violado, ou houver justo receio de ser, por autoridade.
> (...)
> Firmadas tais premissas, rejeito a preliminar de inadequação da via eleita e de decadência. No caso, não há que se falar em impetração de mandado de segurança contra a lei em tese ou como sucedâneo de ação direta de inconstitucionalidade, já que as impetrantes questionam o recolhimento efetuado pelo tributo a cada nova prestação de serviços, entendendo ser incorreta a base de cálculo utilizada pela Fazenda Pública. Nesse ínterim, a cada recolhimento do tributo, o prazo decadencial para a impetração do Mandado de Segurança se reinicia.
> Não há discussão em abstrato sobre a legalidade ou constitucionalidade de qualquer norma jurídica, de modo que eventual reconhecimento de direito líquido e certo estaria circunscrito à aplicação da legislação à

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

situação jurídica das impetrantes e não à desconstituição de norma jurídica.

No que tange à inadequação da via quanto à necessidade de dilação probatória, por se tratar de questão eminentemente jurídica, em sede de cognição exauriente, não há necessidade de produção de outras provas, sendo a presente via adequada.

A tese desenvolvida pelas impetrantes não é propriamente nova, havendo ademais os precedentes por ela citados no que tange à presença do ICMS e do ISSQN na base de cálculos daquelas duas contribuições - PIS e COFINS -, o primeiro já excluído por decisão do STF, e o segundo estando em apreciação pela referida Corte.

O Supremo Tribunal Federal, em 15 de março de 2017, no julgamento do RE nº 574.706, definiu, em sede de repercussão geral, que o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS. Naquele julgado, entendeu a Suprema Corte que o ICMS destacado nas notas fiscais de saída não integra a receita ou o faturamento, pois apenas transita pelas contas do vendedor, razão pela qual não está sujeito à incidência das contribuições.

Em função da tese fixada no referido recurso restou superada nesse ponto a tese fixada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) quando do julgamento do Recurso Especial Repetitivo no. 1.144.469/PR (Tema 313) e os respectivos Enunciados de Súmula no. 68 e 94, como reconheceu o próprio STJ, em juízo de retratação, nos autos do Recurso Especial no. 1.100.739/DF, julgado em 27 de fevereiro de 2018.

Ocorre que o que aqui se pretende é o inverso do que foi e vem sendo analisado pelo STF, pois a pretensão da impetrante é de exclusão do próprio ISS, do PIS e COFINS da base de cálculo do ISS.

Feitas estas considerações, este Juízo vinha adotando o entendimento de que os fundamentos adotados nos referidos julgados igualmente se aplicariam para justificar a exclusão do valor devido a título do próprio ISS, do PIS e da COFINS da base de cálculo do ISS.

Entretanto, a jurisprudência do TJRJ tem se posicionado no sentido contrário, inclusive reformando várias decisões de concessão de liminar proferidas nesse sentido, conforme os arestos abaixo transcritos:

(...)

E, de fato, aqui não se trata da exclusão do ISS da base de cálculo do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, matéria que seria da competência da Justiça Federal e que está para ser julgada em repercussão geral pelo STF.

Sobre o tema, inclusive, o STJ fixou a seguinte tese em sede de Recurso Repetitivo: "O ISS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados pela sistemática do lucro presumido." (STJ. 1ª Seção. REsp 2.089.298-RN e REsp 2.089.356-RN, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgados em 11/9/2024. Recurso Repetitivo - Tema 1.240)

Como já destacado, o que aqui se pretende é o inverso, além da impossibilidade do cálculo do ISS por dentro.

> Contudo, em relação à possibilidade de incidência do tributo em sua própria base de cálculo, permanece a lição do REsp 1.144.469/PR. Confira-se:
> (...)
> Com efeito, a lógica da sistemática do ISS é diferente do ICMS, sendo certo que a base de cálculo daquele é o preço do serviço, o que engloba qualquer custo envolvido na prestação do serviço, inclusive os tributos correspondentes.
> O STF, posteriormente, no RE 574.706 tratou tão somente da inclusão ou não do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, situação que, ao contrário do que as impetrantes tentam fazer crer, nada tem a ver com a ora trazida a julgamento, como destacado nos acórdãos acima transcritos.
> Prevalece, portanto, ao menos por ora, a possibilidade de inclusão do tributo sobre sua própria base de cálculo, devendo ser destacado ainda que especificamente em relação ao ISS, o STF decidiu, na ADPF 190, que é inconstitucional lei municipal na qual se excluem da base de cálculo do ISS os tributos federais relativos à prestação de serviços tributáveis, entendendo-se, a contrário sensu, pela legitimidade da inclusão dos tributos federais na base de cálculo do ISS. Confira-se:
> (...)
> Diante dos fundamentos e precedentes acima transcritos, corroborando os fundamentos que ensejaram a decisão de indeferimento da tutela, considera-se ausente o direito líquido e certo alegado à exclusão dos tributos mencionados da base de cálculo do ISSQN.
> Em consequência, diante da ausência de comprovação de lesão a direito líquido e certo, não merece prosperar a pretensão autoral.
>
> Diante do exposto, denego a segurança pretendida. Custas pelas impetrantes. Sem honorários, conforme a Súmula 105 do STJ.
> Ciência ao Ministério Público.
> Certificado o trânsito em julgado, nada sendo requerido, dê-se baixa e arquivem-se.

Irresignadas, as impetrantes interpuseram o presente Recurso de Apelação (id. 1115), reiterando a tese de violação ao conceito de "preço do serviço" (Art. 7º da LC 116/2003). Alegaram que a *ratio decidendi* do RE 574.706 (Tema 69) é aplicável, pois os tributos em questão (ISSQN, PIS, COFINS, IRPJ e CSLL) são meros ingressos de caixa pertencentes ao Fisco, e não receita da empresa. Aduziram que a ADPF 190, ao vedar que o Município altere a base de cálculo da Lei Complementar, na verdade reforça sua tese, acusando o Município do Rio de Janeiro de alargar a base de cálculo ao incluir o que a LC não previu.

Em contrarrazões (id. 1144), o Município do Rio de Janeiro arguiu preliminarmente a decadência e a inadequação da via eleita (Súmulas 266 e 269 do STF). No mérito, defendeu a manutenção da sentença, reiterando a inaplicabilidade do Tema 69/STF (ICMS) e a correta aplicação da ADPF 190 (ISS).

A Douta Procuradoria de Justiça, em parecer nesta instância (id. 1199), opinou pela não intervenção no feito.

É o relatório.

VOTO

O recurso deve ser recebido e conhecido, uma vez que presentes os requisitos de admissibilidade.

A controvérsia recursal cinge-se à análise da legalidade da inclusão dos valores referentes aos tributos federais (PIS, COFINS, IRPJ e CSLL) e ao próprio ISS na base de cálculo do ISSQN devido pelas apelantes, bem como ao reconhecimento do direito à compensação ou restituição dos valores supostamente recolhidos a maior nos últimos cinco anos.

Antes de adentrar o mérito recursal, impõe-se a análise das preliminares arguidas pelo Município Apelado em suas contrarrazões.

A primeira, relativa à decadência, não merece acolhida. A exigência de ISS configura obrigação tributária de trato sucessivo. Por essa razão, o prazo decadencial de 120 dias (art. 23 da Lei nº 12.016/09[1]) para a impetração do mandado de segurança renova-se a cada novo fato gerador ou ato de cobrança.

O writ, no caso, dirige-se contra os efeitos concretos e contínuos da aplicação da lei, e não contra ato único ou isolado.

[1] Art. 23. O direito de requerer mandado de segurança extinguir-se-á decorridos 120 (cento e vinte) dias, contados da ciência, pelo interessado, do ato impugnado.

Ademais, o C. Superior Tribunal de Justiça, em julgamento recentíssimo (03/10/2025), pacificou a matéria sob a sistemática dos recursos repetitivos, fixando o **Tema 1273**, cuja tese transcreve-se:

> O prazo decadencial do art. 23 da Lei 12.016/2009 não se aplica ao mandado de segurança cuja causa de pedir seja a impugnação de lei ou ato normativo que interfira em obrigações tributárias sucessivas, dado o caráter preventivo da impetração decorrente da ameaça atual, objetiva e permanente de aplicação da norma impugnada.

Sendo este exatamente o caso dos autos, afasta-se a prejudicial.

De igual modo, melhor sorte não assiste ao apelado quanto à preliminar de inadequação da via eleita, ao argumento de que o *mandamus* teria por objeto lei em tese.

Analisando-se os autos, observa-se que a impetrante não busca impugnar a norma em abstrato, mas sim os efeitos concretos e contínuos decorrentes da aplicação da legislação municipal que determina a apuração do ISS de forma reputada ilegal pelas impetrantes. O ato coator, portanto, não é a lei em si, mas a exigência de seu cumprimento em momento supostamente indevido, o que gera efeitos concretos na esfera jurídica da apelante e afasta a aplicação da Súmula 266 do STF[2].

Por fim, não prospera a alegação de uso do *writ* como sucedâneo de ação de cobrança (Súmula 269/STF[3]). O pedido referente aos valores pretéritos possui natureza declaratória, visando o reconhecimento do direito à restituição ou compensação, o que encontra amparo expresso na Súmula 213 do STJ[4].

A eventual execução patrimonial de tais valores, caso a segurança venha a ser concedida ao final, observará o rito próprio (precatório ou compensação administrativa), o que apenas reforça a natureza declaratória da impetração, afastando a inadequação da via eleita para o fim pretendido.

Rejeito, pois, as preliminares.

---

[2] Súmula 266 STF: Não cabe mandado de segurança contra lei em tese.
[3] Súmula 269 STF: O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança.
[4] Súmula 213 STJ: O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Superadas as questões prévias, passa-se ao exame do mérito.

O mandado de segurança é remédio constitucional destinado à proteção de direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, conforme estampado no artigo 1º da Lei nº 12.016/2009[5], cuja matriz se encontra nos incisos LXIX e LXX do artigo 5º da Constituição da República[6].

O exame da presente controvérsia, portanto, pressupõe a verificação da existência de direito líquido e certo que possa ser demonstrado de plano, sem necessidade de dilação probatória. No caso concreto, a discussão é exclusivamente de direito, voltada à interpretação das normas que disciplinam a base de cálculo do ISS e sua conformidade com os princípios constitucionais do sistema tributário.

Para tanto, cumpre inicialmente examinar a disciplina normativa do imposto, delineando sua estrutura constitucional e legal, especialmente no que tange à definição de sua base de cálculo.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é tributo de competência dos Municípios, conforme dispõe o art. 156, inciso III, da Constituição Federal[7]. Compete, portanto, a cada ente municipal instituí-lo, definir suas alíquotas e

---

[5] Art. 1º Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por **habeas corpus** ou **habeas data**, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.

[6] Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
LXIX - conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *"habeas-corpus"* ou *"habeas-data"*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público;
LXX - o mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por:
a) partido político com representação no Congresso Nacional;
b) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados;

[7] Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

disciplinar os aspectos específicos de sua cobrança, observadas as normas gerais editadas pela União.

Embora a Constituição atribua aos Municípios a competência para instituir o imposto, a conformação de seus aspectos estruturantes, notadamente o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes, permanece reservada à União, a quem incumbe editá-los por meio de lei complementar nacional, conforme o art. 146, III, "a", da Carta da República[8].

Essa repartição de competências visa garantir uniformidade normativa e preservar a coerência do sistema tributário nacional, impedindo que cada ente federado modifique, de forma autônoma, os elementos estruturantes do imposto.

No plano infraconstitucional, as normas gerais sobre o ISS foram inicialmente estabelecidas pelo Decreto-Lei nº 406/1968, recepcionado pela Constituição com força de lei complementar, tendo sido posteriormente reformuladas e sistematizadas pela Lei Complementar nº 116/2003, diploma que consolidou a estrutura do tributo, reafirmando o "preço do serviço" como elemento central da base de cálculo e atualizando o rol de serviços tributáveis.

Além disso, o art. 88 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)[9] impôs, enquanto não disciplinado o art. 156, § 3º, incisos I e III, da Constituição, limites à alíquota do ISS, fixando o piso de 2% e vedando a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais que direta ou indiretamente a reduzissem.

---

[8] Art. 146. Cabe à lei complementar:
III - 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;

[9] Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:
I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;
II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I. (Artigo acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

Essa regra transitória evidencia que o constituinte derivado, ao mesmo tempo em que reconheceu a autonomia dos Municípios para instituir o tributo, preservou a competência da União para definir suas normas gerais estruturantes.

Em cumprimento a esse comando constitucional, o art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003 estabeleceu que "*a base de cálculo do imposto é o preço do serviço*", excepcionando, de forma expressa e taxativa, apenas o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços descritos nos itens 7.02 e 7.05 da lista anexa.

> 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;

No âmbito local, o Código Tributário do Município do Rio de Janeiro (Lei nº 691/1984) reproduziu a mesma diretriz em seu art. 16, segundo o qual *"a base de cálculo é o preço do serviço*", definindo, no § 1º, que se considera preço tudo quanto for cobrado em virtude da prestação, inclusive valores reembolsados ou repassados a qualquer título. Eis a redação integral do art. 16 da Lei nº 691/1984:

> **Art. 16.** A base de cálculo é o preço do serviço.
> § 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se preço tudo o que for cobrado em virtude da prestação do serviço, em dinheiro, bens, serviços ou direitos, seja na conta ou não, inclusive a título de reembolso, reajustamento ou dispêndio de qualquer natureza, sem prejuízo do disposto nesta Seção.
> § 2º Incluem-se na base de cálculo as vantagens financeiras decorrentes da prestação de serviços, inclusive as relacionadas com a retenção periódica dos valores recebidos.
> § 3º Os descontos ou abatimentos concedidos sob condição integram o preço do serviço.
> § 4º A prestação de serviço a crédito, sob qualquer modalidade, implica inclusão, na base de cálculo, dos ônus relativos à obtenção do financiamento, ainda que cobrados em separado.
> § 5º Nos serviços contratados em moeda estrangeira, o preço será o valor resultante da sua conversão em moeda nacional, ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador.
> § 6º Na falta de preço, será tomado como base de cálculo o valor cobrado dos usuários ou contratantes de serviços similares.

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

§ 7º (Revogado pela Lei nº 1.364, de 19.12.1988, DOM Rio de Janeiro de 01.01.1989, com efeitos a partir de 01.01.1989)
§ 8º (Revogado pela Lei nº 1.364, de 19.12.1988, DOM Rio de Janeiro de 01.01.1989, com efeitos a partir de 01.01.1989)
§ 9º (Revogado pela Lei nº 1.364, de 19.12.1988, DOM Rio de Janeiro de 01.01.1989, com efeitos a partir de 01.01.1989)
§ 10 - O valor do imposto, quando cobrado em separado, integrará a base de cálculo. (Parágrafo acrescentado pela Lei Nº 3691 DE 28/11/2003).

As apelantes, cientes desse quadro normativo, aduzem, contudo, que o Município promove um “indevido alargamento do conceito de preço do serviço”, na medida em que incluiu, na base de cálculo do ISS, os valores correspondentes ao PIS, à COFINS, ao IRPJ, à CSLL e ao próprio ISS. Argumentam que tais parcelas não guardam relação direta com o serviço prestado, por não representarem receita ou faturamento do contribuinte, mas simples ingressos destinados ao Fisco.

Para sustentar essa conclusão, defendem que o “preço do serviço” não poderia ser equiparado ao faturamento bruto, pois este abrangeria valores que não se incorporam definitivamente ao patrimônio do prestador, como os tributos devidos a outros entes. Assim, afirmam que a base de cálculo do ISS deveria limitar-se à receita proveniente da prestação contratual do serviço.

Não lhes assiste razão.

O conceito de “preço do serviço”, fixado no art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003 e reproduzido pelo Código Tributário Municipal, corresponde à contraprestação total devida pelo tomador ao prestador, ou seja, ao valor global cobrado pela execução do serviço. Essa grandeza abrange todos os custos da operação econômica, inclusive despesas administrativas, encargos fiscais e margem de lucro, refletindo o montante efetivamente pago pelo contratante.

O preço, portanto, não se confunde com o lucro nem com a receita líquida, mas traduz o valor integral da prestação contratual. Por essa razão, não há fundamento jurídico para a exclusão dos tributos incidentes sobre o serviço, uma vez que integram o próprio custo da atividade e, por isso, compõem a base de cálculo do ISS, em consonância com a natureza cumulativa do imposto.

Ao postular a dedução de tais encargos, as apelantes buscam, em essência, transformar a base de cálculo do ISS (preço do serviço) em lucro líquido, hipótese jamais prevista pelo legislador complementar. Se esse fosse o objetivo do ordenamento, o art. 7º da LC nº 116/2003 teria definido o lucro como base de cálculo, e não o preço, o que desnaturaria o imposto e afrontaria a literalidade da norma.

A pretensão deduzida, além de contrariar a opção legislativa expressa, não resiste ao exame da legalidade estrita que rege o sistema tributário nacional. Tal princípio, consagrado no art. 150, inciso I, da Constituição[10], impede tanto a instituição quanto a redução de tributo sem lei específica, e veda ao intérprete ampliar hipóteses de exclusão não previstas na lei complementar que rege o imposto.

Em matéria tributária, a legalidade estrita desempenha papel bidimensional: de um lado, limita o poder de tributar do Estado; de outro, veda que a própria Administração ou o Judiciário modifiquem, ou reduzam a carga tributária à margem da lei. Essa diretriz encontra concretização no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional[11], que estabelece ser a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, afastando qualquer juízo de conveniência, bem como no art. 111[12] do mesmo diploma, que impõe interpretação literal às normas que tratem de isenção, exclusão do crédito tributário ou dispensa de obrigações acessórias, não admitindo deduções por analogia ou integração.

Assim, admitir a exclusão de tributos da base de cálculo do ISS equivaleria a criar hipótese de não incidência sem amparo legal, em violação direta à legalidade estrita, à reserva de lei complementar e à coerência do próprio sistema constitucional tributário.

---

[10] Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

[11] Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

[12] Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sôbre:
I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
II - outorga de isenção;
III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

A mesma lógica de observância estrita à lei orienta a forma de apuração do imposto no plano municipal. A interpretação sistemática do art. 16 do CTM revela que o § 10, ao prever que "*o valor do imposto, quando cobrado em separado, integrará a base de cálculo*", apenas explicita o que já decorre da definição legal da base de cálculo como o preço total do serviço e do regime cumulativo do ISS. Tal técnica, conhecida como cálculo por dentro, assegura a coerência do sistema e evita que o imposto seja reduzido artificialmente pela simples segregação contábil de seus componentes.

O sistema tributário brasileiro não repele a incidência de tributo sobre tributo. Essa técnica é admitida pela jurisprudência constitucional e infraconstitucional como manifestação legítima do princípio da legalidade e da opção legislativa. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 582.461/SP (Tema 214 da repercussão geral[13]), reconheceu a constitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS, assentando que o imposto pode incidir sobre o próprio montante que o integra. O mesmo raciocínio foi acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.144.469/PR (Tema 313[14]), ao afirmar que a inclusão de tributos na base de cálculo de outros tributos é válida sempre que houver previsão legal expressa.

No caso do ISS, essa sistemática mostra-se ainda mais coerente, pois decorre diretamente da natureza cumulativa do imposto e da definição legal de sua base de cálculo como o preço total do serviço. Longe de configurar *bis in idem*, o cálculo por dentro expressa a legalidade estrita e a opção legislativa que orientam o tributo, refletindo a totalidade da operação econômica. A incidência sobre o valor global da prestação traduz, de modo proporcional e uniforme, a capacidade contributiva dos prestadores e preserva a isonomia entre os contribuintes. Trata-se, em suma, de técnica compatível com

[13] Tema 214 STF. I - É constitucional a inclusão do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na sua própria base de cálculo;
II - É legítima a utilização, por lei, da taxa SELIC como índice de atualização de débitos tributários;
III- Não é confiscatória a multa moratória no patamar de 20%.

[14] Tema 313 STJ. i) O artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 não teve eficácia jurídica, de modo que integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica; ii) O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações.

a Constituição e reconhecida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.

A partir dessa moldura normativa e conceitual, destaca-se que a definição da base de cálculo do ISS, bem como das hipóteses de exclusão, insere-se na competência privativa da União, exercida mediante lei complementar nacional. Aos Municípios cabe apenas regulamentar aspectos instrumentais e fixar alíquotas dentro dos limites constitucionais, sem poder ampliar ou restringir a base de cálculo estabelecida pela LC nº 116/2003. Qualquer exclusão não expressamente prevista nesse diploma afronta a repartição constitucional de competências e a reserva de lei complementar prevista no art. 146, III, “a”, da Constituição da República.

Sob essa perspectiva, passa-se ao exame do principal argumento jurisprudencial invocado pelas apelantes para contornar essa vedação, consistente na *ratio decidendi* do RE 574.706/PR (**Tema 69**), que determinou a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Tal entendimento, contudo, revela-se inaplicável à controvérsia.

A hipótese dos autos, em primeiro lugar, é inversa à analisada naquele precedente: lá se discutiu a exclusão de um imposto estadual (ICMS) da base de contribuições federais (PIS e COFINS); aqui, pretende-se a exclusão de tributos federais e do próprio imposto municipal (PIS, COFINS, IRPJ, CSLL e ISS) da base de cálculo deste último (ISS).

A despeito dessa inversão lógica, é oportuno recordar o conteúdo e a fundamentação do precedente citado, a fim de demonstrar que as razões determinantes do julgamento não guardam pertinência com o caso ora examinado.

No julgamento do Tema 69, o Supremo Tribunal Federal firmou a tese de que “*o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS*”, por não se incorporar ao patrimônio do contribuinte, representando mero ingresso contábil destinado ao repasse ao Estado. A Corte, contudo, analisava tributos de naturezas e regimes distintos daqueles ora em exame.

O ICMS, imposto estadual incidente sobre a circulação de mercadorias e sobre determinadas prestações de serviços de transporte e comunicação, é regido pelo princípio da não cumulatividade (art. 155, § 2º, I, da Constituição[15]). Tal característica permite que o contribuinte compense o imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas etapas anteriores, de modo a evitar a incidência em cascata e assegurar a neutralidade fiscal da cadeia produtiva.

Ao contrário, o ISS, de competência municipal, possui natureza cumulativa e incide sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, operação que, via de regra, se exaure em uma única etapa, entre prestador e tomador. Não há, portanto, cadeia econômica plurifásica que justifique a aplicação do princípio da não cumulatividade. Por isso mesmo, sua base de cálculo é o preço total do serviço, que, por definição legal e econômica, engloba todos os custos da prestação, inclusive encargos fiscais e margem de lucro, refletindo o valor integral da contraprestação devida pelo tomador, ressalvadas unicamente as hipóteses expressamente excepcionadas pelo legislador complementar, nos termos do art. 7º, § 2º, I, da LC nº 116/2003.

Sendo assim, a fundamentação do Tema 69, calcada no regime da não cumulatividade e no conceito constitucional de receita bruta, não se estende ao ISS, cuja estrutura normativa e principiológica é diversa.

Se a tese do Tema 69 é inaplicável, o mesmo não se pode dizer do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da **ADPF nº 190**, precedente que equacionou a matéria e foi reafirmado em julgados posteriores, como na **ADPF nº 189**.

Embora o objeto direto daquelas ações fosse a análise de leis municipais que, indevidamente, veiculavam exclusões da base de cálculo do ISS, a *ratio decidendi* ali estabelecida é o alicerce que soluciona a presente lide, operando a *contrario sensu*.

---

[15] Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

No julgamento da **ADPF 190** (Rel. Min. Edson Fachin, DJe 27/04/2017), o Tribunal fixou a seguinte tese:

> É inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional. Também é incompatível com o Texto Constitucional medida fiscal que resulte indiretamente na redução da alíquota mínima estabelecida pelo art. 88 do ADCT, a partir da redução da carga tributária incidente sobre a prestação de serviço na territorialidade do ente tributante

O entendimento adotado pela Suprema Corte é de clareza solar: a competência para definir a base de cálculo do tributo e suas eventuais exclusões é da União, por meio de lei complementar (art. 146, III, 'a', da CF), e esta o fez de forma categórica e taxativa no art. 7º, § 2º, I, da LC 116/2003.

Essa tese foi, inclusive, posteriormente reafirmada e consolidada no julgamento da ADPF 189 (Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 03/12/2020), o qual é de especial importância, pois, sendo posterior ao Tema 69 (RE 574.706, DJe 02/10/2017), demonstra que a Corte não alterou seu entendimento quanto à estrutura da base de cálculo do ISS.

Conquanto a ADPF nº 189 tivesse por objeto lei municipal em tese, o Supremo não se limitou a declarar a inconstitucionalidade formal. Avançou também sobre o aspecto material, esclarecendo que qualquer exclusão adicional, além da prevista na lei complementar nacional, violaria a alíquota mínima constitucional do art. 88 do ADCT, reduzindo indiretamente a carga tributária incidente sobre os serviços.

Naquela oportunidade, ao analisar lei do Município de Barueri que também excluía tributos federais da base de cálculo, o Plenário foi categórico ao identificar uma dupla inconstitucionalidade, como se extrai dos itens 5 e 6 da ementa da ADPF 189:

> 5. Reveste-se de inconstitucionalidade formal a lei municipal na qual se define base de cálculo em que se excluem os tributos federais relativos à prestação de serviços tributáveis e o valor do bem envolvido em contratos de arrendamento mercantil, por se tratar de matéria com reserva de lei complementar, nos termos do art . 146, III, a, da Constituição da Republica.
>
> 6. No âmbito da inconstitucionalidade material, viola o art. 88, I e II, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do Texto Constitucional, incluído pela Emenda Constitucional 37/2002, o qual fixou alíquota mínima para os fatos geradores do ISSQN, assim como vedou a concessão de

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

> isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resultasse, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida . Assim, reduz-se a carga tributária incidente sobre a prestação de serviço a um patamar vedado pelo Poder Constituinte.

O entendimento consolidado nesses precedentes é, portanto, inequívoco: a base de cálculo do ISS, tal como definida pela LC nº 116/2003, não pode ser alterada por legislação municipal, sob pena de usurpação de competência (vício formal) e de afronta à regra constitucional da alíquota mínima (vício material).

Destarte, se nem mesmo os entes municipais, que detêm a competência para instituir o ISS, podem prever hipóteses de exclusão de valores da base de cálculo, não cabe ao Judiciário, e tampouco ao particular, fazê-lo com base em interpretação extensiva ou analógica.

Eventual alegação de ofensa ao art. 110 do CTN[16] também resta superada. Essa norma impede que a legislação tributária altere o conteúdo de conceitos de direito privado utilizados, explícita ou implicitamente, pela Constituição ou pelas leis orgânicas para definição de competências tributárias. Sua função é preservar a repartição constitucional, vedando que, por via infraconstitucional, se reescrevam categorias privadas para alargar ou restringir competências. Não se trata, porém, de cláusula aberta para substituir conceitos normativos tributários por noções contábeis ou econômicas.

No caso do ISS, o conceito de base de cálculo já foi definido pelo legislador complementar em termos inequívocos, razão pela qual o art. 110 impede qualquer tentativa de substituí-lo por critérios econômicos ou contábeis, como lucro, receita líquida ou valor agregado, a pretexto de ajustar a noção de preço do serviço.

Essa leitura revela-se coerente com as ADPFs 189 e 190, nas quais o Supremo Tribunal Federal reconheceu o silêncio eloquente do legislador nacional quanto a novas exclusões e vedou que a lei municipal, e, por conseguinte, o intérprete, crie deduções não

[16] Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

previstas em lei complementar. Também se harmoniza com a distinção traçada em relação ao Tema 69: ali se discutia “receita bruta” para PIS/COFINS e a natureza não cumulativa do ICMS; aqui, cuida-se de imposto cumulativo cuja base, por opção normativa expressa, é o preço total do serviço.

Nesse sentido, destaca-se que o Supremo Tribunal Federal tem aplicado, de forma reiterada, os entendimentos firmados nas ADPFs 189 e 190 para rejeitar a exclusão de tributos da base de cálculo do ISS. Veja-se, a título exemplificativo:

> Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. **IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN). BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO PRÓPRIO IMPOSTO E DE OUTROS TRIBUTOS FEDERAIS. IMPOSSIBILIDADE. LEI COMPLEMENTAR NACIONAL. HIPÓTESES DE EXCLUSÃO. ROL TAXATIVO. ADPF 189 E ADPF 190.** RECURSO DESPROVIDO. MULTA. I. CASO EM EXAME 1.Agravo interno interposto contra decisão que negou provimento ao recurso extraordinário com agravo por estar o acórdão recorrido em consonância com a jurisprudência do STF. 2. A parte agravante sustenta a impertinência da compreensão firmada nas ADPFs 189 e 190, à alegação de que o ISS, o PIS, a Cofins, a CSLL e o IRPJ são valores que não se referem ao conceito de “preço do serviço”, e, consequentemente, não se encontram incluídos na base de cálculo do ISS. II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO 3. A questão em discussão consiste em saber se o Tribunal de origem dissentiu da jurisprudência do STF ao concluir pela impossibilidade de exclusão do ISSQN ou de outros tributos federais da base de cálculo daquele imposto municipal, por caber à lei complementar a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar, considerado inclusive o conceito de preço do serviço. III. RAZÕES DE DECIDIR 4**. Na ADPF 190, o STF fixou tese no sentido da inconstitucionalidade de legislação municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional. 5. O Tribunal Pleno, ao julgar o agravo interno interposto na ADPF 189, consignou que a lei complementar, quando quis, previu expressamente a exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN, além de determinar a impossibilidade de os Municípios subtraírem dali o que não foi expressamente autorizado pela LC n. 116/2003.** IV. DISPOSITIVO 6. Agravo interno desprovido, com imposição de multa.
>
> (ARE 1549875 AgR, Relator(a): NUNES MARQUES, Segunda Turma, julgado em 15-09-2025, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 06-10-2025 PUBLIC 07-10-2025)

Ementa: Direito tributário. Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Alegação de ausência de fundamentação. Tema RG nº 339. Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN): exclusão de tributos federais da base de cálculo. Pis/Cofins. Exclusão do próprio ISSQN. Impossibilidade. Acórdão recorrido em harmonia com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. ADPFs nº 189/SP e nº 190/SP. Negativa de provimento. I. Caso em exame 1. Agravo regimental interposto contra decisão pela qual se negou provimento ao agravo em recurso extraordinário, sob o fundamento de que o acórdão proferido pela Corte de origem foi devidamente fundamentado e está em harmonia com o entendimento do STF, conforme verificado no julgamento das ADPFs nº 189/SP e nº 190/SP. II. Questão em discussão 2. As questões em discussão consistem em saber: (i) se o acórdão proferido pela Corte de origem foi devidamente fundamentado; e se (ii) o conceito de preço de serviço, tal qual adotado pela Corte de origem, está em conformidade com o entendimento do STF sobre o tema. III. Razões de decidir 3. O art. 93, inc. IX, da Constituição da República exige que o acórdão ou a decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas. **4. No julgamento das ADPFs nº 189/SP e nº 190/SP, o Supremo Tribunal Federal adotou como premissa o conceito de preço de serviço como receita bruta, na qual se incluem os tributos discutidos nestes autos.** IV. Dispositivo 5. Agravo regimental a que se nega provimento. Em caso de julgamento unânime, incidente a penalidade do art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil, no correspondente a 1% sobre o valor da causa, cujo depósito prévio passa a ser condição a interposição de qualquer outro recurso (ressalvada a Fazenda Pública e o beneficiário da gratuidade judicial, que realização o pagamento ao final). _____ Jurisprudência relevante citada: Tema RG nº 339; ADPF nº 189-AgR/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Red. p/ Ac. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, j. 31/08/2020; ARE nº 1.522.510-AgR-segundo-ED/SP, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, j. 25/04/2025; ARE nº 1.504.995-AgR/SP, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, j. 02/09/2024.

(ARE 1554576 AgR, Relator(a): ANDRÉ MENDONÇA, Segunda Turma, julgado em 25-08-2025, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 28-08-2025 PUBLIC 29-08-2025)

EMENTA: AGRAVO INTERNO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO**. EXCLUSÃO DE VALORES (ISS, PIS E COFINS) DA BASE DE CÁLCULO DO ISS. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO EM LEI COMPLEMENTAR NACIONAL**. 1. **A jurisprudência**

> **desta CORTE firmou-se no sentido de que não é possível a exclusão, mediante lei municipal, de valores da base de cálculo do ISS fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional** (ARE 1.480.210-AgR, Rel. Min. Rel. GILMAR MENDES, Segunda Turma, Dje de 5/11/2024; ARE 1.497.379-AgR, Rel. Min. FLÁVIO DINO, Primeira Turma, Dje de 27/8/2024). 2. Agravo interno a que se nega provimento.
>
> (ARE 1535322 AgR, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 07-04-2025, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 11-04-2025 PUBLIC 14-04-2025)
>
> ---
>
> EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. **DEDUÇÃO DOS VALORES RELATIVOS AOS TRIBUTOS FEDERAIS (PIS E COFINS) DA BASE DE CÁLCULO DO ISS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. DECISÃO RECORRIDA ALINHADA COM A JURISPUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.** AGRAVO NÃO PROVIDO. 1**. O entendimento acolhido no acórdão impugnado está alinhado à jurisprudência desta Suprema Corte, no sentido de que a Lei Complementar nº 116/03 definiu a base de cálculo do ISS como o preço do serviço, inexistindo fundamento para a exclusão dos valores referentes aos tributos federais. Não há falar, portanto, em afronta aos preceitos constitucionais indicados nas razões recursais**. 2. Havendo prévia fixação de honorários advocatícios pelas instâncias de origem, seu valor monetário será majorado em 10% (dez por cento) em desfavor da parte recorrente, nos termos do art. 85, § 11, do Código de Processo Civil, observados os limites dos §§ 2º e 3º do referido artigo e a eventual concessão de justiça gratuita. 3. Agravo interno conhecido e não provido.
>
> (ARE 1497379 AgR, Relator(a): FLÁVIO DINO, Primeira Turma, julgado em 19-08-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 26-08-2024 PUBLIC 27-08-2024)

No âmbito local, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro vem aplicando o mesmo entendimento:

> APELAÇÃO CÍVEL. **Mandado de segurança objetivando ver declarada a ilegalidade e inconstitucionalidade da inclusão do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL na base de cálculo do ISS incidente sobre prestação de serviço, e, por conseguinte, com fundamento no artigo 165, inciso I, do CTN, seja reconhecido o direito da Impetrante ao crédito decorrente dos recolhimentos indevidamente realizados a tal título nos últimos 5 (cinco) anos,** atualizados pela taxa utilizada pela Fazenda

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Municipal na atualização de seus créditos tributários. Sentença que denegou a segurança pleiteada. Irresignação da impetrante, reiterando tese no sentido de que não há motivação constitucional ou infraconstitucional para inclusão das referidas contribuições na base de cálculo do ISS. **Todavia, firme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no sentido da possibilidade de incidência de tributo sobre tributo. ADPF nº 190. Precedentes**. RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(0204034-60.2022.8.19.0001 - APELAÇÃO. Des(a). PATRÍCIA RIBEIRO SERRA VIEIRA - Julgamento: 06/08/2025 - SEGUNDA CAMARA DE DIREITO PUBLICO (ANTIGA 10ª CÂMARA CÍVEL))

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PRETENSÃO DE EXCLUSÃO DO PRÓPRIO IMPOSTO E DO PIS E COFINS DA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN. CONCESSÃO DA SEGURANÇA. INSURGÊNCIA DO MUNICÍPIO. CABIMENTO. DA LEITURA DOS DISPOSITIVOS DA LEGISLAÇÃO MUNICIPAL SOBRE A MATÉRIA, CONSTATA-SE QUE ESTAS NÃO PREVEEM A SUPRESSÃO DE QUALQUER PARCELA DA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN. E AINDA QUE TAIS NORMAS PREVISSEM TAL EXCLUSÃO SERIAM CONSIDERADAS INCONSTITUCIONAIS, DE ACORDO COM A TESE FIXADA PELO EG. STF NO JULGAMENTO DA ADPF Nº 190. FRISE-SE, AINDA, QUE O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706/PR, JULGADO PELA SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS (TEMA Nº 69 DO EG. STF) NÃO INCIDE NA HIPÓTESE VERTENTE. ISTO PORQUE, O SOBREDITO PRECEDENTE UTILIZA COMO ESCOPO A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS, ENQUANTO O PRESENTE CASO TRATA DE ISS, IMPOSTO CUMULATIVO. ADEMAIS, **A BASE DE CÁLCULO DO ISSQN É O VALOR DO PREÇO DE SERVIÇO EM SUA TOTALIDADE E NÃO O FATURAMENTO, COMO QUER FAZER CRER O IMPETRANTE, NÃO SE VERIFICANDO, ASSIM, QUALQUER ILEGALIDADE/IRREGULARIDADE NO CÔMPUTO DOS VALORES DO PRÓPRIO ISS, DO PIS E COFINS.** PRECEDENTES DESTE TJERJ. DENEGAÇÃO DA SEGURANÇA QUE SE IMPÕE. REFORMA DA SENTENÇA. PROVIMENTO DO RECURSO.

(0071395-44.2023.8.19.0001 - APELAÇÃO. Des(a). MÔNICA FELDMAN DE MATTOS - Julgamento: 10/06/2025 - SEXTA CAMARA DE DIREITO PUBLICO (ANTIGA 21ª CÂMARA CÍVEL))

APELAÇÃO CÍVEL. Mandado de segurança. **Pretensão de exclusão do PIS, do COFINS e do próprio ISSQN da base de cálculo do ISS.**

> **Ausência de previsão expressa de exclusão da base de cálculo do tributo de quaisquer parcelas integrantes do preço, dentre elas, as contribuições do PIS, COFINS e do próprio ISS.** Possibilidade de inclusão do valor de um tributo na base de cálculo de outro, como se infere do Tema Repetitivo 31 do Supremo Tribunal Federal. Afasta-se o entendimento acolhido no julgamento do RE 574.706, do STF, que trata, especificamente, do ICMS, imposto não cumulativo. Aplicação, no caso, do que o STF decidiu, através do julgamento da ADPF n.° 190, no sentido de ser inconstitucional a lei municipal que exclua da base de cálculo do ISS tributos federais. Manutenção da sentença que denegou a segurança que se impõe. RECURSO DESPROVIDO.
>
> (0212954-23.2022.8.19.0001 - APELAÇÃO. Des(a). MARGARET DE OLIVAES VALLE DOS SANTOS - Julgamento: 15/05/2025 - OITAVA CAMARA DE DIREITO PUBLICO)

A matéria, de fato, encontra-se plenamente pacificada tanto no Supremo Tribunal Federal quanto neste Tribunal de Justiça, o que justifica a inadmissão do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas nº 0095161- 95.2024.8.19.0000, instaurado com o objetivo de uniformizar o entendimento acerca da inclusão do PIS, COFINS, IRPJ, CSLL e do próprio ISS na base de cálculo do imposto municipal.

A consolidação jurisprudencial, em consonância com os precedentes firmados pelo STF nas ADPFs 189 e 190, tornou desnecessária a fixação de tese vinculante no âmbito deste Tribunal, evidenciando o caráter superado e uniforme da controvérsia.

Em vista de todo o exposto, constata-se que a tese recursal carece de respaldo tanto na legislação de regência quanto na jurisprudência consolidada, razão pela qual não há que se falar em ilegalidade da cobrança impugnada.

O pedido de repetição de indébito, mero consectário lógico dessa tese, também não prospera, pois não demonstrada a indevida exigência do tributo nem comprovado qualquer pagamento a maior. Nos termos do art. 165, I, do CTN[17], incumbia ao recorrente

[17] Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual fôr a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:
I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

comprovar o efetivo desembolso indevido, ônus do qual não se desincumbiu, inexistindo, portanto, suporte fático ou jurídico para a restituição pretendida.

Por tais fundamentos, **VOTO** no sentido de **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO**, mantendo-se a sentença por seus próprios fundamentos.

Sem condenação em honorários advocatícios, na forma do art. 25 da Lei nº 12.016/2009 e das Súmulas 512 do STF e 105 do STJ.

Rio de Janeiro, na data da assinatura eletrônica.

FERNANDO VIANA

Desembargador Relator