



APELAÇÃO CÍVEL N. 1208915-3, DA 1ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA DE PONTA GROSSA.

APELANTE (1): ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO, COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

APELANTE (2): MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA.

APELADOS: OS PRÓPRIOS.

RELATOR: DESEMBARGADOR SALVATORE ANTONIO ASTUTI.

Tributário. Ação Anulatória de Auto de Infração. ISS. Construção Civil. Materiais empregados na obra. Impossibilidade de constituírem a base de cálculo do tributo. Precedentes do STF e STJ. Notas fiscais dos materiais adquiridos. Algumas com endereço de entrega diverso do local da obra. Procedência total. Judiciário que não substitui o Fisco na atividade lançadora. Julgamento que se resume à anulação dos Autos de Infração. Possibilidade de novo lançamento tributário, excluindo-se os materiais efetivamente empregados na edificação. Sentença reformada. Procedência da ação. Inversão dos ônus de sucumbência.

Apelação Cível (1) provida.

Apelação Cível (2) prejudicada.

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível n. 1208915-3, da 1ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Ponta



Apelação Cível n. 1208915-3

Grossa em que são apelantes ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO, COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA e MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA e apelados OS PRÓPRIOS.

RELATÓRIO

Trata-se de Apelações Cíveis interpostas por ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO, COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA. e MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA em face da sentença (mov. 65.1) que, nos autos da Ação Anulatória n. 0027707-45.2012.8.16.0019, julgou improcedentes os pedidos formulados na petição inicial, condenando a autora ao pagamento das custas processuais e honorários advocatícios, os últimos fixados em R\$ 2.000,00 (dois mil reais).

Tanto a autora, quanto a ré apelaram da sentença.

ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA assevera em seu recurso que os documentos que constam dos autos demonstram que os valores discutidos no feito são provenientes do material empregado na obra (mov. 70.1).

Afirma que o Juiz "a quo", ao proferir a sentença, partiu de uma premissa equivocada ao concluir pela improcedência da ação.

Diz que se desincumbiu do ônus da prova que lhe competia no feito, anexando aos autos os documentos que comprovam que as exigências fiscais formalizadas por meio dos Autos de Infração nº 131/2012 e 208/2012 são sim exclusivamente provenientes dos materiais adquiridos, ou em nome da apelante, ou em nome da empreiteira que prestou o serviço.

Aduz que, se é majoritário o entendimento de que os materiais utilizados na obra devem ser deduzidos da base de cálculo do ISS, então os valores retratados nos autos devem ser declarados como



Apelação Cível n. 1208915-3

indevidos, através do reconhecimento de insubsistência dos Autos de Infração, objeto da demanda.

Narra, também, que a sentença foi omissa no tocante aos temas relacionados à nulidade do auto de infração por falta de subsunção do fato à norma e por cerceamento de defesa e, também, por erro quanto ao sujeito passivo da suposta obrigação tributária.

Com esses argumentos, pede a nulidade da sentença, pois partiu de premissa equivocada, produzindo julgamento "extra petita" ou então a sua reforma, para que se acolham os pedidos formulados na petição inicial, quanto à total insubsistência dos autos de infração confeccionados pelo MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA, invertendo-se, de consequência os ônus sucumbenciais.

Por sua vez, o MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA busca a reforma da sentença para que se majorem os honorários advocatícios fixados (mov. 71.1).

Afirma que tal condenação deve ser fixada entre o mínimo de 10% e o máximo de 20% sobre o valor da causa, sendo que a condenação em R\$ 2.000,00 (dois mil reais) corresponde à 1%.

Foram apresentadas as contrarrazões (mov. 83.1 e 86.1).

A douta Procuradoria-Geral de Justiça opinou pelo não provimento dos recursos interpostos (fls. 11 a 20 dos autos físicos).

É o relatório.

VOTO

Trata-se de ação anulatória de auto de infração promovida por ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA em face do MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA.



Apelação Cível n. 1208915-3

Consta dos autos que a autora da ação contratou com a empresa TORC ENGENHARIA LTDA a edificação da Loja Atacadão Ponta Grossa, sendo que a contratada se obrigava a fornecer toda a mão de obra, materiais e equipamentos necessários à execução de todos os serviços (mov. 25.9 e 25.10 – fls. 215 a 225).

O valor total do contrato era de R\$ 16.136.266,60 (dezesesseis milhões cento e trinta e seis mil duzentos e sessenta e seis reais e sessenta centavos).

Infere-se dos autos, ainda, que parte do valor ajustado se referia a materiais que seriam empregados na obra.

Em razão disso, a autora ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA, descontou do valor total do contrato, a quantia relativa ao material empregado na obra, que, segundo alega, totalizou R\$ 5.084.156,25 (cinco milhões oitenta e quatro mil cento e cinquenta e seis reais e vinte e cinco centavos), fazendo o recolhimento de ISS, tendo por base o saldo remanescente.

Esse recolhimento foi de R\$ 331.110,62 (trezentos e trinta e um mil cento e dez reais e sessenta e dois centavos), correspondente à 3% sobre R\$ 11.037.020,66 (onze milhões trinta e sete mil e vinte reais e sessenta e seis centavos).

A ré, por sua vez, autuou a autora, ante a irregularidade no recolhimento que, a seu juízo, deveria ter como base o valor total do contrato.

Diante disso, confeccionou o auto de infração 131/2012, relativo à infração fiscal pela inobservância das normas estabelecidas na legislação tributária, correspondente à 10% sobre o débito apurado, totalizando a quantia de R\$ 15.359,11 (quinze mil trezentos e cinquenta e nove reais e onze centavos).



Apelação Cível n. 1208915-3

Além disso, confeccionou o auto de infração n. 208/2012, relativo a uma diferença que apurou no total de R\$ 156.977,37 (cento e cinquenta e seis mil novecentos e setenta e sete reais e trinta e sete centavos) que, somados à multa por infração à legislação tributária e a correção monetária totalizou R\$ 176.629,79 (cento e setenta e seis mil seiscentos e vinte e nove reais e setenta e nove centavos).

O feito em exame busca anular tais Al's, pois, segundo alega a autora, estes levam em consideração o valor total da obra, sem considerar o material empregado na edificação.

A ação foi julgada improcedência, entendendo o juiz "a quo" que não restou demonstrado nos autos, *por meio de notas fiscais quais os valores relativos à mão de obra (sob o qual deve incidir o ISSQN) e qual o montante gasto com materiais de construção.* (mov. 65.1 - fl. 782).

Tanto autora, quanto ré apelam, buscando a reforma da sentença.

Insurge-se a autora contra a sentença, afirmando que há prova nos autos de que os valores discutidos nos autos são provenientes dos materiais empregados na obra.

Tem razão a apelante. Mas é preciso esclarecer adequadamente o tema em análise, bem como o alcance da presente ação.

Registre-se, de início, que sobre o valor correspondente aos materiais empregados na obra não incide ISS.

É fato que, durante muito tempo discutiu-se na doutrina e nos Tribunais Superiores se seria admissível, no caso dos serviços de construção civil, a dedução de materiais.

Resolvendo o conflito, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 603.497/MG, realizado em



Apelação Cível n. 1208915-3

16/09/2010, com repercussão geral reconhecida, firmou entendimento no sentido de que é possível deduzir da base de cálculo do ISS o valor dos materiais utilizados na prestação de serviço de construção civil.

O julgado teve a seguinte ementa.

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS. DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DOS GASTOS COM MATERIAIS EMPREGADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL. RECEPÇÃO DO ART. 9º, § 2º, b, DO DECRETO-LEI 406/1968 PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988. RATIFICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA FIRMADA POR ESTA CORTE. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL". (STF. RE 603497 RG, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, julgado em 04/02/2010, DJe-081 DIVULG 06-05-2010 PUBLIC 07-05-2010 EMENT VOL-02400-08 PP-01639)

E o egrégio Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, passou a adotar a mesma linha de entendimento, com se vê dos seguintes precedentes:

"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. DEDUÇÃO DE VALORES REFERENTES À SUBEMPREGADA E AOS MATERIAIS EMPREGADOS NA OBRA. BASE DE CÁLCULO QUE ABRANGE APENAS O VALOR DO SERVIÇO. PRECEDENTE DA SUPREMA CORTE. RE 603.497/MG. PRECEDENTES DO STJ. AUSÊNCIA DE CONTRADIÇÃO OU



Apelação Cível n. 1208915-3

OBSCURIDADE. EMBARGOS DECLARATÓRIOS REJEITADOS. (...)

3. Esclareceu-se, na oportunidade, que a irresignação não era passível de acolhimento, em razão da eficácia vinculativa do julgado emanado da Suprema Corte, segundo o qual é possível a dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil (RE 603.497/MG, Rel. Min. ELLEN GRACIE).

4. Embargos de Declaração rejeitados."

(STJ. EDcl no AgRg no REsp 1190284/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/08/2013, Dje 10/09/2013)

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ISS. MATERIAIS EMPREGADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STF E DO STJ. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADO. INCIDÊNCIA DO VERBETE SUMULAR 83/STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. "Alinhada à orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, a jurisprudência desta Corte reconhece a legalidade da dedução do custo dos materiais empregados na construção civil da base de cálculo do imposto sobre serviços (ISS)" (AgRg no EAREsp 113.482/SC, Primeira Seção, Rel. Min. DIVA MALERBI, Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região, Dje 12/3/13).



Apelação Cível n. 1208915-3

2. *"Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida"* (enunciado sumular 83/STJ).

3. *Agravo regimental não provido."*

(STJ. AgRg no REsp 1370927/MG, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/09/2013, DJe 12/09/2013)

No caso em exame, do valor total do contato, formalizado entre a autora e a empresa TORK ENGENHARIA LTDA (R\$ 16.136.266,60), parte dele se refere a materiais empregados na obra.

E, como se viu, o valor correspondente aos materiais não pode compor a base de cálculo do ISS.

Tanto isto é verdade que esta Corte já vem decidindo neste sentido, conforme se observa dos julgados abaixo.

APELAÇÕES CÍVEIS - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL JULGADOS IMPROCEDENTES - APELO 01- ISS - DEDUÇÃO DO VALOR DOS MATERIAIS UTILIZADOS NO SERVIÇO DE CONCRETAGEM DE OBRAS NA CONSTRUÇÃO CIVIL NA BASE DE CÁLCULO DO ISS - POSSIBILIDADE - PRECEDENTES DO STF, STJ E DESTE TRIBUNAL - INVERSÃO DOS ÔNUS SUCUMBENCIAIS - SENTENÇA REFORMADA - RECURSO PROVIDO. APELO 02- PEDIDO DE MAJORAÇÃO DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - IMPOSSIBILIDADE DIANTE DA INVERSÃO DO ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA - MANUTENÇÃO DO QUANTUM ARBITRADO NA SENTENÇA RECORRIDA - RECURSO



Apelação Cível n. 1208915-3

DESPROVIDO. (TJPR - 1ª C. Cível - AC - 1095863-5 - Ponta Grossa - Rel.: Renato Braga Bettega - Unânime - J. 11.02.2014)

Reexame Necessário. Ação declaratória. Tributação indevida. Repetição de indébito. ISS. Base de cálculo. Materiais de construção. Dedução. Possibilidade. Precedentes jurisprudenciais. Matéria de repercussão geral. STF e STJ. Entendimento pacífico. Sentença mantida em reexame necessário. 1. Conforme o artigo 7º, § 2º, inciso I da Lei Complementar nº 116/2003, o valor do ISS deve ser calculado com base no preço do serviço, não podendo ser incluídos na base de cálculo, os valores dos materiais utilizados nos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista anexa. 2. A matéria em exame foi declarada de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida pela Ministra Ellen Gracie, no RE 603.497/MG, ocasião em que restou também firmado o entendimento no sentido de que é possível a dedução da base de cálculo do ISS dos materiais utilizados em obras de construção civil. (TJPR - 3ª C. Cível - RN - 1214842-2 - Santo Antônio da Platina - Rel.: Hélio Henrique Lopes Fernandes Lima - Unânime - J. 27.05.2014)

Ocorre que, analisando os documentos constantes dos autos, verifica-se que nem todas as notas fiscais se referem são a materiais empregados na obra em questão.



Apelação Cível n. 1208915-3

Veja-se, apenas a título de exemplo, que as notas acostadas às fls. 366, 367, 368, 370, 377, 380, 417, 418, 419, 420, 421, 422, 423, 424 e 520, se referem a materiais que sequer seriam entregues no local da obra (no encontro da Rua Presidente Kennedy com a Avenida Visconde de Taunay, Ponta Grossa/PR). Alguns, inclusive, eram endereçados para cidades diversas, como Castro-PR ou Brasília-DF.

Mas o fato é que várias das notas apresentadas se referem a materiais que, ao que tudo indica, foram utilizados na obra de edificação contratada pela apelante.

Dessa forma, não há como incidir ISS sobre o valor total do contrato de prestação entre a autora e a empresa contratada.

Portanto, é possível concluir que os Autos de Infração confeccionados pela apelada não tem como subsistir.

Contudo, também não é a hipótese de se reconhecer a total inexistência de obrigação tributária como defende a apelante, pois, como se viu, parte das notas fiscais apresentadas se refere a materiais que não foram empregados na obra em questão.

Logo, há que se considerar a possibilidade de existência de débito pela autora, ante o recolhimento irregular do tributo. Mas essa apuração caberá ao Fisco, em novo processo administrativo de lançamento tributário.

Nesse caminho, cumpre ressaltar que o Poder Judiciário não pode substituir a Administração Pública Fiscal na sua atividade de lançamento, cabendo apenas anular o auto de infração.

Nesse sentido:

"É importante referir, apenas, que a sentença não poderá concluir pela 'nulidade parcial' do lançamento, salvo quando este houver sido efetuado em partes



Apelação Cível n. 1208915-3

*autônomas, e a nulidade viciar apenas uma ou algumas delas. O juiz não é autoridade lançadora". (SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 6ª ed. São Paulo. Atlas. 2012. Pag. 401).*

Em caminho semelhante:

*"(...) o Juiz, ao acolher os embargos, se o faz apenas em parte, não poderá fazer um lançamento tributário em substituição àquele feito pela autoridade competente, que considerou incorreto. Assim, não poderá determinar o prosseguimento da execução pela diferença que considere devida". (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Malheiros. 2002. Pág. 409)*

Assim, hipótese é de provimento do recurso, para se reconhecer a nulidade dos autos de infração e permitir à apelada formalizar novo lançamento, dentro do prazo decadencial de 5 anos (art. 173, II, do CTN), apurando-se os materiais que efetivamente foram empregados na obra para que sobre eles não incida ISS, resultando o tributo apenas em relação aos serviços efetivamente prestados.

Portanto, de se dar provimento ao recurso interposto por ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

Por consequência, invertem-se os ônus de sucumbência, mantendo-se o valor de honorários advocatícios fixados na sentença, com base no art. 20, §§ 3º e 4º do CPC.

Em razão do decidido, fica prejudicado o exame da apelação interposta pelo MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA.



Apelação Cível n. 1208915-3

DECISÃO

Acordam os integrantes da Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso interposto por ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO, COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA e declarara prejudicado o recurso interposto pelo MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA.

Participaram do julgamento e acompanharam o voto do Relator os Desembargadores Jorge de Oliveira Vargas e Ruy Cunha Sobrinho.

Curitiba, 15 de julho de 2014.

Des. Salvatore Antonio Astuti
Relator