

I.S.S. BASE DE CÁLCULO: INCLUSÃO DO VALOR DO IMPOSTO NO PREÇO DO SERVIÇO PRESTADO. AUSÊNCIA DE OFENSA A LEGISLAÇÃO FEDERAL. RECURSO IMPROVIDO.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 688-0/SP (89/0009968-0)

RELATOR: O EXMO. SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA

RECORRENTE: JAAKKO POYRY ENGENHARIA LTDA

RECORRIDO: MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

ADVOGADOS: DRS. ANTÔNIO CARLOS GONÇALVES E OUTROS  
DRS. JÚLIO C. TESHAINER E OUTROS

## EMENTA

**TRIBUTÁRIO. ISS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO VALOR A SER RECOLHIDO A TÍTULO DE ISS.**

- *A inclusão do valor do ISS no preço do serviço prestado, compondo pois a base de cálculo do próprio ISS, não ofende a legislação federal.*

- *Recurso improvido.*

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso. Participaram do julgamento os Srs. Ministros Garcia Vieira, Demócrito Reinaldo e Humberto Gomes de Barros. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Milton Luiz Pereira.

Brasília, 05 de setembro de 1994 (data do julgamento).

MINISTRO DEMÓCRITO REINALDO, Presidente

MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA, Relator

## RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA: - *Jaakko Poyry Engenharia Ltda.* propôs ação ordinária contra a *Municipalidade de São Paulo* pretendendo a declaração da inexistência de relação jurídica tributária que a obrigasse a incluir o montante a ser recolhido a título de ISS em sua própria base de cálculo, ainda quando recuperado o referido valor dos comitentes dos serviços.

Sem sucesso em ambas as instâncias ordinárias, a autora ingressou com recurso extraordinário, fundamentado nas alíneas "a", "c" e "d" do inciso III do artigo 119 da Constituição passada, que, inadmitido na origem, obteve processamento em virtude de agravo de instrumento provido pelo Supremo Tribunal Federal.

Com o advento da Constituição de 1988 e a instalação desta Corte, o eminente Ministro Sidney Sanches, pelo despacho de fls. 263, determinou a remessa dos autos a este Tribunal para julgamento do recurso na parte relativa às questões infraconstitucionais, devolvendo-os, após, ao STF para a apreciação da parte constitucional.

Por determinação do eminente Ministro Pedro Acioli, anterior Relator do feito, os autos foram com vista à Subprocuradoria-Geral da República em 21.9.89, de lá retornando, com parecer pelo improvimento do recurso, em 14 de junho do corrente ano, vindo-me conclusos no dia 17 seguinte, tendo sido indicado para julgamento no dia 25 de agosto.

Sustenta a recorrente, no âmbito do recurso especial, negativa de vigência ao artigo 9º do Decreto-lei nº 406/68 que dispõe ser o **preço do serviço** a base de cálculo do ISS, sendo que, no seu entender, tal preço seria composto apenas de parcelas relativas ao próprio preço do serviço (remuneração ou contraprestação) e nunca do valor do imposto pertencente ao fisco municipal. Alega, ainda, ofensa aos artigos 144, CTN e 8º do Decreto-lei nº 406/68 porquanto o v. acórdão teria considerado que o reembolso *“do valor do ISS em documento separado (Nota a Débito), emitido POSTERIORMENTE, não só à data da ocorrência do fato gerador – à qual o lançamento tributário se reporta, na forma do artigo 144 acima mencionado – , como à própria Nota Fiscal de Serviços, não teria a menor relevância para a solução da pendência.”* (fl. 235), bem como que tal reembolso, apesar de não configurar prestação de serviço, fora tido como fato gerador do ISS. Trouxe, para a caracterização da divergência, julgados do Supremo Tribunal Federal publicados nas RTJs 37/659, 48/23, 49/201, que teriam repellido a incidência do imposto sobre imposto.

É o relatório.

#### VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA (Relator): - O v. voto condutor do acórdão recorrido destramou a controvérsia sob as seguintes considerações:

*“Diga-se de início que, restrita a questão à indagação a respeito da inclusão do valor do ISS, como despesa, no preço de serviço,*

*injustificável se mostra a pretensão da apelante no sentido da realização de prova pericial, pois trata-se aquela unicamente de questão de direito e não de fato.*

*Quanto ao mais, é de se convir que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço (art. 9º, do Dec.-Lei nº 406/68) como tal entendida como receita bruta da respectiva atividade, não admitindo o legislador a dedução de nenhuma parcela, seja a que título for, já que ao utilizar a expressão 'preço de serviço', sem qualquer adjetivo e silenciando quanto às deduções permitidas, evidentemente, está dispondo sobre preço bruto e não o líquido.*

*Na verdade, o preço do serviço abrange a receita total auferida, sem quaisquer deduções da importância entrada para o patrimônio do contribuinte, proveniente da prestação dos serviços. Abrange, pois, a soma de tudo quanto foi auferido pelo contribuinte como produto da atividade prestada. Da receita bruta, diz o Prof. Rubens Gomes de Souza, 'não se admite qualquer dedução' ('Imposto de Renda', Ed. Financieiras S/A., 1ª ed., 1955, pág. 67).*

*Diverso não é o entendimento, já adotado por este Tribunal: 'Preço, no conceito fiscal, reflete o total despendido pelo consumidor para obter o produto do vendedor. Nesse total estão incluídos o valor da mercadoria, impostos devidos, lucro, frete, despesas de faturamento e outras mais com pertinência ao assunto (R. T. Vol. 390/273).*

*Assim, é inquestionável que no cálculo do serviço inclui-se o valor dos tributos pagos, uma vez que o mesmo faz parte do custo dos serviços, que se justifica pelo fato de que, quem paga imposto, via de regra, procura transferi-lo a terceiros, incluindo o seu valor no preço. O prestador de serviços, da mesma forma, procura receber juntamente com o valor do que produz, todas as despesas inclusive as relativas aos respectivos tributos.*

*Por outro lado, é, na verdade, irrelevante o fato do ISS estar destacado ou não em documento separado, pois o valor do imposto decorrente da tributação prevista, recairá sempre sobre tudo o que for recebido, a qualquer título, daí o porquê da correta afirmação da ilustre Magistrada no sentido de que 'o que não pode é, embora*

seja parte do preço, ser destacado separadamente da base de cálculo, sem fazer incidir o imposto sobre ela'.

*Preciosas, sobre o tema, são as lições de Bernardo Ribeiro de Moraes: 'no preço do serviço, o próprio valor do ISS já está incluído como despesa da empresa ou do profissional autônomo. O que existe é apenas um preço do serviço, formado por todos os componentes do preço (despesas mais lucro), inclusive as despesas relativas ao próprio imposto que será exigido na venda do serviço. O valor do próprio imposto passa a ser componente de sua base imponible. Examinando a matéria em tese sobre o Método de Cálculo do Imposto Municipal Sobre Serviços, Heron Arzua, procurador da Prefeitura de Curitiba, afirma que 'o montante do ISS integra a base imponible como elemento indissociável'. Com a devida vênia, diríamos: o valor do ISS, como despesa, integra o preço do serviço. Ao dar o preço do serviço, o prestador já prevê no mesmo a despesa que irá enfrentar (X% do ISS), por ocasião da prática do respectivo fato gerador. A legislação ordinária relativa ao ISS tem destacado que 'o montante do ISS é considerado parte integrante e indissociável do preço do serviço, sendo que o seu destaque nos documentos fiscais constitui mera indicação de controle'. A alíquota tributária deve recair sobre o total do preço do serviço' ('Doutrina e Prática do ISS', 1ª ed., 3ª tiragem, R.T., 1984, pág. 525/526)." (fls. 130/132).*

Como dito no relatório, a recorrente afirma negativa de vigência ao artigo 9º do Decreto-lei nº 406/68 que dispõe ser o **preço do serviço** a base de cálculo do ISS, sendo que, no seu entender, tal preço seria composto apenas de parcelas relativas ao próprio preço do serviço (remuneração ou contraprestação) e nunca do valor do imposto pertencente ao fisco municipal.

O v. acórdão recorrido, como visto, demonstrou, e com razão, que não, na medida em que tal valor não deixa de remunerar o prestador do serviço, constituindo pois o **preço do serviço**.

Alega, ainda, ofensa aos artigos 144, CTN e 8º do Decreto-lei nº 406/68 porquanto o v. acórdão teria considerado que o reembolso "do valor

do ISS em documento separado (Nota de Débito), emitido POSTERIOR-  
MENTE, não só à data da ocorrência do fato gerador – à qual o lançamento tributário se reporta, na forma do artigo 144 acima mencionado –, como à própria Nota Fiscal de Serviços, não teria a menor relevância para a solução da pendência.” (fl. 235), bem como que tal reembolso, apesar de não configurar prestação de serviço, fora tido como fato gerador do ISS.

Ora, jamais se cogitou ser o fato gerador do ISS, na hipótese em apreço, o próprio pagamento do imposto. O que se discute é tão somente se esse valor deve ou não compor a base de cálculo do imposto sobre serviços, coisa totalmente diversa.

Ademais, além dos judiciosos fundamentos contidos no acórdão e transcritos acima, responde às alegações da recorrente o bem lançado parecer do ilustre Subprocurador-Geral da República, Dr. Miguel Guskow, assim vazado:

*“A prestação de serviços de engenharia tem merecido de publicações especializadas, especialmente da Editora Pini, tabelas de composição de preços. Neles se verifica, sempre, a inclusão de percentual relativo a impostos, taxas e contribuições incidentes sobre a atividade. Nem poderia deixar de ser de modo contrário. A controvérsia gerada através da presente ação refere-se muito mais à defesa de uma tese doutrinária do que à realidade dos fatos e da correta aplicação da norma tributária.*

*Com efeito, a tese defendida pela recorrente é a impossibilidade da imposição de tributo sobre tributo, daí pretender extrair, como ilação, de que, se a recorrente destacar a parcela de ISS das notas fiscais que emite, embora recupere o imposto dos comitentes dos serviços, seja declarada isenta da obrigação de incluir o ISS em sua base de cálculo.*

*Ora tal pedido se nos parece, a esta altura do espaço e do tempo, destituído do objeto, visto que o ISS sempre esteve indissociado ao preço.*

*Ora, se o cálculo do ISS é o preço do serviço, conforme determina o art. 9º do DL 406/68, discussões marginais, adjetivadas, ou acessórias estão apenas no campo do dever ser, longe do direito positivo.*

*Por isso, nenhuma afronta existe em que o ISS seja calculado e integrado ao preço do serviço. Não existem deduções, pois ele faz parte do custo dos serviços executados (art. 9º do DL 406/68).” (fls. 271/272).*

Diante do exposto, nego provimento ao recurso.

## CERTIDÃO DE JULGAMENTO

### PRIMEIRA TURMA

Nº Registro: 89/0009968-0      RESP 00000688-0/SP

Pauta: 05/09/1994              Julgado: 05/09/1994

Relator: Exmo. Sr. Min. Cesar Asfor Rocha

Presidente da Sessão: Exmo. Sr. Min. Demócrito Reinaldo

Subprocurador Geral da República: Exmo. Sr. Dr. Miguel Guskow

Secretária: Maria Auxiliadora Ramalho da Rocha Soato

### AUTUAÇÃO

Recte: Jaakko Poyry Engenharia Ltda

Advogado: Antonio Carlos Gonçalves e Outros

Recco: Município de São Paulo

Advogado: Júlio C. Teshainer e Outros

### CERTIDÃO

Certifico que a Egrégia PRIMEIRATURMA ao apreciar o processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso.

Participaram do julgamento os Exmos. Srs. Ministros Garcia Vieira, Demócrito Reinaldo e Humberto Gomes de Barros. Ausente, justificadamente, o Exmo. Sr. Ministro Milton Luiz Pereira.

O referido é verdade. Dou fé.

Brasília, 5 de setembro de 1994.

María Auxiliadora Ramalho da Rocha Soato, Secretária