

Prêmio “Trabalho Relevante do Ano” do Departamento Fiscal

RAZÕES DE RECURSO ESPECIAL DA MUNICIPALIDADE DE SÃO PAULO EM EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA FORNECEDORA DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. BASE DE CÁLCULO DO I.S.S. DEVIDO: PREÇO TOTAL DO SERVIÇO, SEM DEDUÇÕES.

José Rubens Santos Campana
Procurador do Município

Excelentíssimo Senhor Doutor Juiz Presidente do
Egrégio Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo.

Ref.:- Apelação nº 682.664-8/01

Nona Câmara Especial de Janeiro/97

A MUNICIPALIDADE DE SÃO PAULO, por seu procurador infra-assinado, nos autos da apelação em referência, não se conformando, *data venia*, com o venerando acórdão proferido pela D. Nona Câmara

Especial de Janeiro/97 desse Egrégio Tribunal, vem do mesmo interpor recurso especial para o Colendo Superior Tribunal de Justiça, o que faz com fundamento no artigo 105, III, "a", da Constituição Federal e pelos fundamentos que, com a permissão de Vossa Excelência, expõe a seguir.

Requer, pois, a Recorrente se digne Vossa Excelência deferir e ordenar o processamento do recurso, para posterior remessa dos autos à Colenda Corte Federal, para os devidos fins e observadas as formalidades legais.

Termos em que

E. deferimento.

São Paulo, 3 de setembro de 1997.

JOSÉ RUBENS S. CAMPANA
Procurador do Município

RAZÕES DE RECURSO ESPECIAL DA MUNICIPALIDADE DE SÃO PAULO

Colenda Corte!

Eminentes Ministros!

O venerando acórdão de que ora se recorre, *data maxima venia* dos integrantes da douta Câmara que o prolatou, vem de contrariar, a um tempo só, o artigo 4º da Lei nº 6.019, de 3.1.74, o artigo 109 da Lei nº 5.172, de 25.10.66 (Código Tributário Nacional) e o artigo 9º do Decreto-lei nº 406, de 31.12.68, assim rendendo ensejo à presente interposição, que se aguarda deferida, processada e a final provida, para decretação da improcedência dos embargos à execução fiscal ajuizados pela Recorrida.

Enfrentando execução fiscal que lhe foi dirigida pela ora Recorrente, nas instâncias originárias, por recolhimento a menor do Imposto sobre Serviços incidente sobre receita que auferiu em sua atividade, a Recorrida trouxe embargos em que sustentou, em resumo, tese jurídica segundo a qual **a base de cálculo do imposto municipal em causa seria o preço do serviço prestado porém deduzido de parcelas (salários dos**

temporários e respectivos encargos) que, embora efetivamente recebidas dos tomadores desses serviços, não compõem nem integram o referido preço, enquanto base impositiva do tributo em questão.

Argumentou, em seu pro, com a Lei nº 6.019, de 3.1.74, que dispõe sobre o trabalho temporário em empresas urbanas.

A esse posicionamento se opôs a Municipalidade-recorrente, argumentando, em contrário, com o entendimento de que **o tributo há de ser calculado sobre o total percebido do tomador dos serviços, vale dizer, sobre a receita bruta auferida pelo contribuinte como produto da atividade prestada e sem quaisquer deduções**, porque assim está na lei, ou seja, a teor do que prescrevem o artigo 9º do Decreto-lei nº 406/68 e a legislação local.

Sem provas, deu-se o sentenciamento que, nas duntas instâncias ordinárias, foi desfavorável à Municipalidade, sendo sufragado o entendimento de que à Recorrida foi permitido descontar, do total pago pelos tomadores, importâncias correspondentes à remuneração e encargos sociais relativos aos trabalhadores temporários que forneceu nos períodos alcançados pelas autuações fiscais.

Admissivelmente inconformada, foi a Municipalidade de São Paulo à Corte Estadual e assim, ao recurso de apelação manifestado pela ora Recorrente, sobreveio o v. acórdão de fls. 126, firmado no entendimento de que, embora a base de cálculo do ISS seja, realmente, o preço do serviço ou a receita bruta a ele correspondente, ainda assim *"a melhor exegese, em termos de justiça tributária, deve ser a efetuada nas contra-razões, pelo professor Bernardo Ribeiro de Moraes, com a ilação de que os salários e encargos sociais não se constituem em receita da intermediação e pertencem ao trabalhador, ao passo que os custos serão, por exemplo, o aluguel, salários dos empregados integrantes do quadro permanente, impostos, taxas, entre outros, utilizados, enfim, para o efetivo exercício da intermediação"*, e concluindo ser *"essa, data venia, a melhor interpretação da expressão "preço do serviço", que se constitui em base de cálculo do ISS"* (fls. 127).

Ora bem, a Lei Federal nº 6.019, de 1974, invocada pela própria Recorrida e que dispõe sobre o trabalho temporário prestado a empresas

urbanas, traz expresso em seu artigo 4º o conceito jurídico de **empresa de trabalho temporário** (no qual obviamente ela se inclui), assim definida:

“Compreende-se como empresa de trabalho temporário a pessoa física ou jurídica urbana, cuja atividade consiste em colocar à disposição de outras empresas, temporariamente, trabalhadores devidamente qualificados, por ela remunerados e assistidos”.

Regulamentando referida lei, o Decreto nº 73.841, de 13.3.74, dispõe em seu artigo 16 que *“se considera trabalhador temporário aquele contratado por empresa de trabalho temporário para prestação de serviço destinado a atender necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de tarefas de outra empresa”*, consignando, no artigo 14, que **empresa tomadora de serviço** ou **cliente**, por sua vez, será *“a empresa física ou jurídica que, em virtude de necessidade transitória de substituição de seu pessoal regular e permanente ou de acréscimo extraordinário de tarefas, **contrate locação de mão de obra com empresa de trabalho temporário**”*.

Pois bem, do quanto se extrai de tais definições, à Recorrida é que cabe **contratar, remunerar e assistir** os trabalhadores temporários cuja mão-de-obra irá fornecer às empresas **tomadoras de seus serviços**.

Logo, se a remuneração e a assistência desse trabalhador temporário devem correr, por força de lei, por conta da Recorrida, de modo algum e nem de longe se autoriza concluir que a mesma seja u´a *“mera depositária”* desses salários e encargos, que depois *“repassa”* a seus destinatários, tal como concluiu o v. acórdão recorrido, em manifesta e frontal contrariedade à dicção do artigo 4º da Lei nº 6.019, de 1.3.74, que **ordena** sejam aqueles trabalhadores remunerados e assistidos **por ela** e não pelas empresas tomadoras do serviço nem por ninguém mais!

Bem por isso, não será, a do v. acórdão guerreado, a melhor interpretação do que pode ou não integrar o preço do serviço enquanto base de cálculo para tributação pelo ISS municipal, uma vez que, como se viu pela regra do artigo 4º da Lei 6.019/94, que o mesmo vulnerou, a remuneração e a assistência devidas ao trabalhador temporário são **encargos legais e obrigatórios da empresa de trabalho temporário**, no caso a Recorrida.

Isto equivale a dizer que, muito ao contrário do que tem argumentado a ilustre parte adversa, tais encargos - porque legais e obrigatórios - **saem do patrimônio da Recorrida** para pagamento aos trabalhadores temporários **que são seus contratados**.

Assim, ao compor o preço pago pelos tomadores do serviço, o valor de tais encargos não pode ser desconsiderado como receita bruta integrante da base de cálculo do ISS, pela simples e boa razão de que, recebido pelo serviço prestado (vendido), **tal valor vai se incorporar ao patrimônio da Recorrida** a título de remuneração total pela atividade.

E se assim ocorre então não há razão jurídica que autorize concluir pela exclusão, desse valor, do montante sobre o qual vai incidir o tributo municipal em questão, devido em função da receita bruta auferida pelo prestador e paga pelo tomador, **sem deduções a não ser as legais**.

Considerando ser a Recorrida simples "depositária" das verbas salariais devidas aos trabalhadores temporários - que são seus contratados, repita-se - a ponto de admitir dedução desses valores da base impositível do ISS, evidente que o v. acórdão recorrido contrariou as disposições do artigo 4º da Lei 6.019/74: do dispositivo em questão decorre que a remuneração dos temporários é encargo próprio da Recorrida, que, ao receber dos tomadores o valor respectivo, incorpora-o ao seu patrimônio.

É receita de serviços da Recorrida, que por isso deve oferecer, à tributação pelo ISS, o valor correspondente!

Não é tudo.

Ao admitir deduções, não previstas expressamente na legislação tributária, da base de cálculo do ISS no presente caso, o v. acórdão atacado também contrariou o artigo 109 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

"Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários".

Pode o intérprete, portanto, sob a égide desse dispositivo, tomar de empréstimo ao direito privado a definição, o conteúdo e o alcance de

seus institutos, conceitos e formas, mas **não pode** fazê-lo para definir os **efeitos tributários** desses mesmos institutos, conceitos e formas.

Tendo em conta que a prestação de serviços mediante remuneração (que é o que interessa ao direito tributário) corresponde à compra e venda de bens imateriais mediante preço certo e ajustado, não se pode utilizar, para a definição dos **efeitos tributários** desse mesmo instituto (compra e venda de bens imateriais), a **mesma** definição de que se utiliza o direito privado.

Realmente e dentro do que desde logo interessa à controvérsia, o conceito de **preço do serviço** para fins e efeitos tributários só pode ser extraído da lei tributária que, especificamente para o caso, toma-o como base de cálculo do imposto de competência municipal (ISS), tal como dispõe o artigo 9º do Decreto-lei nº 406/68: *"a base de cálculo do imposto é o preço do serviço"*.

Em precioso e minudente estudo ("*ISS - O Preço e Valor do Serviço*", publicado na Resenha da Associação Brasileira de Direito Financeiro, vol. n. 14, mar/abr-86, pags. 3 a 9), **LUCIANO DA SILVA AMARO** demonstra que, sob o aspecto jurídico, preço do serviço é retribuição que as partes ajustam ou contratam, ou na assertiva bastante clara desse ilustre estudioso: *"é a retribuição que deve ser paga ao prestador do serviço"*.

Vai além o percuciente estudioso: *"se o preço é caro ou barato; se está abaixo ou acima do que, no mercado, se costuma cobrar - nada disso importa na definição do preço de certo serviço prestado: o preço do serviço é o que o usuário tiver que pagar ao prestador"* (ob. cit., p. 4).

Assim, diante desse primeiro argumento e já tendo em vista os efeitos tributários do conceito de "preço do serviço", cabe indagar: quando os tomadores dos serviços da Recorrida efetuam o pagamento do respectivo preço, sobre o qual ela deve recolher o ISS, **o que é que estão pagando?**

Uma alternativa de resposta será: não estão pagando **só** os custos do serviço, nem **só** os encargos e salários dos trabalhadores tem-

porários contratados pela Recorrida, assim como também não estão pagando só parte das despesas enfrentadas pela Recorrida para fornecer a mão de obra temporária que lhe foi solicitada, nem estão pagando só uma parte da remuneração à qual faz jus a Recorrida.

Como na verdade as tomadoras dos serviços da Recorrida estão pagando **tudo isso reunido num só valor**, a outra alternativa será responder que elas pagam **todo o preço do serviço**, já que nessa expressão estão englobados **todos** aqueles elementos integrantes da prestação do serviço contratado, **inclusive salários e encargos dos trabalhadores temporários!**

Se assim é, como admitir - a não ser incidindo em manifesto engano, como efetivamente incidiu o venerando aresto recorrido - que no **preço** que é pago à Recorrida pelos tomadores de seus serviços, não estejam incluídos também esses salários e encargos?

Já se viu que esses valores vão se incorporar ao patrimônio da recorrida e constituem, por isso, **receita de serviços**, não havendo justificativa razoável para excluí-la de tributação pelo ISS municipal, em uma dedução não prevista em lei.

Quanto às deduções, só a **lei** pode permití-las, não havendo um único dispositivo que autorize, direta ou indiretamente, frontal ou obliquamente, deduzir da base de cálculo do ISS, no caso em apreço, salários e encargos dos trabalhadores temporários contratados pela Recorrida.

É por isso mesmo que o artigo 9º do Decreto-lei nº 406/68, vulnerado pelo v. acórdão combatido, utiliza a expressão "**preço do serviço**" com o significado de **preço total** do serviço sem dedução alguma.

Sem embargo de ver na expressão acima, "preço total", um pleonismo, **BERNARDO RIBEIRO DE MORAES** ("*Doutrina e Prática do ISS*", Ed. RT, 1978, p. 519) ensina que "*o legislador utiliza a expressão 'preço do serviço', sem qualquer outro adjetivo e silenciando quanto a deduções permitidas. Evidentemente o legislador está dispondo sobre o preço bruto (sem dedução de qualquer parcela, mesmo a título de frete ou imposto) e não líquido. O preço do serviço vem a ser, desta forma, a receita bruta que lhe corresponda, auferida pelo prestador do bem imaterial*".

Não antes de trazer à lembrança citação do Prof. RUBENS GOMES DE SOUZA (segundo o qual da receita bruta “*não se admite qualquer dedução*”), prossegue o eminente jurista, inclusive citando precedente do E. Tribunal a quo:

“Constituindo o preço do serviço a receita bruta do contribuinte, proveniente da respectiva prestação, vejamos, então, para melhor entendimento da matéria, alguns aspectos do conteúdo do preço do serviço. São os seguintes:

“a) ... omissis ... ;

*“b) no cômputo do preço do serviço se incluem inúmeros valores já considerados na sua formação normal, como produto do custo, **de outras despesas** e do lucro. Em qualquer preço existem esses três elementos: despesas de custo, correspondendo às saídas de numerário ou de valores da empresa para a aquisição de bens (matéria-prima ou serviços) necessários à execução da sua atividade; demais despesas, seja de vendas (comissões, embalagens, fretes, etc.), de administração (aluguéis, consumo de luz, conservação, seguro, ordenados, etc.), financeiras (juros passivos, cobrança de títulos, etc.) ou tributárias (cargas fiscais que oneram a atividade da empresa); e margem de lucro. Tais despesas são gastos que devem ser cobertos na computação do preço do serviço, além do lucro que objetiva a empresa. Segundo entendimento do E. Tribunal de Alçada de São Paulo (in RT 390/237): **“Preço, no conceito econômico 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”** (obra citada, p. 521/522; sem grifos no original).*

Ora, diante de tais ensinamentos, inclusive da jurisprudência do próprio E. Tribunal de origem, não se pode afastar a conclusão de que o preço do serviço, no caso da Recorrida, é **o total despendido pelos tomadores para dela obterem o serviço de fornecimento de mão-de-obra temporária.**

Já quanto aos salários e encargos sociais relativos aos trabalhadores temporários sem dúvida que, diversamente do que entendeu o v.

acórdão guerreado, não podem ser deduzidos da base de cálculo do ISS: a uma, porque inexistente previsão legal que autorize tais deduções; a duas, porque evidentemente são **“gastos que devem ser cobertos na computação do preço do serviço”**, nos exatos termos da doutrina retro e supra transcrita.

Evidenciada, destarte, pelo v. aresto recorrido, a vulneração dos dispositivos legais referidos no corpo deste apelo, faz-se própria, adequada e pertinente a presente interposição, que merece e deve ser agasalhada.

Assim, por todo o exposto e pelo muito mais que a sabedoria e prudência da Douta Turma irá aditar à matéria aqui controvertida, confia e aguarda a Recorrente, serena, o provimento do presente recurso a fim de ser integralmente reformado o v. acórdão impugnado, decretando-se a improcedência dos embargos à execução interpostos pela Recorrida, como medida de estrita, tão confortadora e melhor

JUSTIÇA!

São Paulo, 3 de setembro de 1997.

JOSÉ RUBENS S. CAMPANA
Procurador do Município