

Jurisprudência da Primeira Turma

**AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 785.647-  
DF (2006/0136786-8)**

Relatora: Ministra Denise Arruda

Agravante: Vadim da Costa Arsky Filho e outros

Advogado: Vadim da Costa Arsky e outro

Agravado: Departamento de Trânsito do Distrito Federal - Detran-DF

Procurador: Gustavo Assis de Oliveira e outros

**EMENTA**

Processual Civil. Administrativo. Agravo regimental no agravo de instrumento. Trânsito. Multa. Autuação eletrônica. Legitimidade (Lei n. 9.503/1997, art. 280, V e § 2º; Resolução n. 149-Contran, art. 2º, § 1º, III). Precedentes. Agravo desprovido.

1. “É descabido exigir-se a presença do agente para lavrar o auto de infração no local e momento em que ocorreu a infração, pois o § 2º do art. 280 do CTB admite como meio para comprovar a ocorrência ‘aparelho eletrônico ou por equipamento audiovisual (...) previamente regulamentado pelo Contran.’” (REsp n. 712.312-DF, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2006)

2. Na expedição da notificação da autuação, o auto de infração processado em arquivo eletrônico (Resolução n. 149-Contran, art. 2º, § 1º, III) é impresso com todos os dados previstos no art. 280 do CTB, ressalvada, evidentemente, a assinatura do condutor, passível de ser obtida somente nas autuações em flagrante.

3. Agravo regimental desprovido.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça: A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros José Delgado, Francisco Falcão, Luiz Fux e Teori Albino Zavascki votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília (DF), 06 de fevereiro de 2007 (data do julgamento).

Ministra Denise Arruda, Relatora

## RELATÓRIO

A Sra. Ministra Denise Arruda: Trata-se de agravo regimental interposto por Vadim da Costa Arsky Filho e outros contra decisão monocrática sintetizada na seguinte ementa (fl. 110):

Processual Civil. Administrativo. Agravo de instrumento. Trânsito. Multa. Autuação eletrônica. Legitimidade (Lei n. 9.503/1997, art. 280, V e § 2º). Alegada violação do art. 535, I e II, do CPC. Não-ocorrência. Precedentes. Agravo desprovido.

1. É descabido exigir-se a presença do agente para lavrar o auto de infração no local e momento em que ocorreu a infração, pois o § 2º do art. 280 do CTB admite como meio para comprovar a ocorrência ‘aparelho eletrônico ou por equipamento audiovisual (...) previamente regulamentado pelo Contran.’ (REsp n. 712.312-DE, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJU de 21.03.2006)

2. Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adotou, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a questão controvertida.

3. Agravo de instrumento desprovido.

Os agravantes, reiterando as razões de agravo de instrumento, alegam, em síntese, que: (a) houve erro no relatório e na fundamentação da decisão agravada, pois não consideram ilegítima a utilização de aparelho eletrônico como meio para comprovar a ocorrência da infração, mas defendem que o “*Detran não lavra o auto de infração exigido pelo caput do art. 280 do CTB, utilizando-se apenas da comprovação fotográfica para impor sanções ao cidadão*”, ferindo, com esse procedimento, além do Procedimento Administrativo previsto no Capítulo XVIII do CTB, os direitos fundamentais garantidos pelo art. 5º, LIII, LIV, e LV da Constituição Federal” (fl. 118); (b) a “lei exige, de forma peremptória, a participação do agente na lavratura do auto de infração para sua existência plena, e, ainda, sua identificação em obediência ao estabelecido no § 4º do art. 280 e em respeito ao direito de ampla defesa” (fl. 119).

Requerem, assim, a reconsideração da decisão agravada ou, sucessivamente, o provimento do agravo regimental pelo Órgão Colegiado, para que seja determinada a subida do recurso especial.

É o relatório.



## VOTO

A Sra. Ministra Denise Arruda (Relatora): Não assiste razão aos agravantes.

O simples erro material no relatório, relativamente ao dispositivo indicado como violado no recurso especial (art. 280, § 4º, e não art. 280, V e § 2º, do CTB), não afasta a conclusão adotada pela decisão agravada, que resolveu a controvérsia nos seguintes termos (fls. 111/113):

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que é legítima a atuação procedida pelos controladores eletrônicos, como se observa nos precedentes – hoje transitados em julgado – citados pelo Tribunal de Justiça:

Administrativo. Recurso especial. Omissão não configurada. Inexistência de violação ao artigo 535, II do CPC. Multa de trânsito. Nulidade de autos de infração. Equipamento eletrônico (radar fixo). Lavratura do auto de infração. Ausência de indicação do agente autuador. Art. 280 do CTB. Resolução do Contran.

1. Inexiste violação ao artigo 535, II, do CPC, quando o voto condutor dos embargos de declaração enfrenta explicitamente a questão embargada. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

2. O Poder Sancionatório do Estado submete-se ao princípio da Anterioridade e Legalidade. Consectariamente, o auto de infração de trânsito deve constar todos os elementos exigíveis para sua a formalização, arrolados pelo art. 280 do Código de Trânsito Brasileiro.

3. O Código de Trânsito Brasileiro e Resoluções do Contran permitem a comprovação de infrações no trânsito por meio de aparelhos eletrônicos.

4. *In casu*, à luz da legislação de trânsito, a sanção restou escoreita como se colhe dos dispositivos indicados: 'Art. 280. Ocorrendo infração prevista na legislação de trânsito, lavrar-se-á auto de infração, do qual constará: I - tipificação da infração; II - local, data e hora do cometimento da infração; III - caracteres da placa de identificação do veículo, sua marca e espécie, e outros elementos julgados necessários à sua identificação; IV - o prontuário do condutor, sempre que possível; V - identificação do órgão ou entidade e da autoridade ou agente autuador ou equipamento que comprovar a infração; VI - assinatura do infrator, sempre que possível, valendo esta como notificação do cometimento da infração.

§ 1º (Vetado)

§ 2º A infração deverá ser comprovada por declaração da autoridade ou do agente da autoridade de trânsito, por aparelho eletrônico ou por equipamento audiovisual, reações químicas ou qualquer outro meio tecnologicamente disponível, previamente regulamentado pelo Contran.

§ 3º Não sendo possível a atuação em flagrante, o agente de trânsito relatará o fato à autoridade no próprio auto de infração, informando os dados a respeito do veículo, além dos constantes nos incisos I, II e III, para o procedimento previsto no artigo seguinte.

§ 4º O agente da autoridade de trânsito competente para lavrar o auto de infração poderá ser servidor civil, estatutário ou celetista ou, ainda, policial militar designado pela autoridade de trânsito com jurisdição sobre a via no âmbito de sua competência.

Art. 281 - A autoridade de trânsito, na esfera da competência estabelecida neste Código e dentro de sua circunscrição, julgará a consistência do auto de infração e aplicará a penalidade cabível.' (Código de Trânsito Brasileiro).

5. Os 'pardais' não aplicam multas, apenas fornecem elementos fáticos para que o Detran lave o auto e imponha sanções quando comprovadas as infrações.

6. Deveras consoante assente no direito administrativo: 'Figure-se, agora, a mesma central controladora de semáforos, comandada por um computador e que vá promovendo o câmbio de luzes em função de sinais de radar indicadores dos níveis de congestionamento de tráfegos na região. Quem estará efetuando as sucessivas ordens de 'siga' ou 'pare', simbolizadas pela cor das luzes, é uma máquina; não um homem. Aliás, no futuro, certamente serão comuns atos praticados por máquinas. Hoje mesmo já existem outros casos além do indicado. Há 'parquímetros' que expedem multas, uma vez excedido o prazo de estacionamento. Têm-se nesses casos, portanto, demonstrações de que pode haver atos administrativos que não são produzidos por homens. Não se pode, de outro lado, falar em uma vontade da máquina que os expede.' (Celso Antônio Bandeira de Mello in Curso de Direito Administrativo, 15ª ed., Malheiros Editores, São Paulo, 2002, p. 341/342). 'A função da polícia administrativa envolve o 'poder de império' sobre a vontade individual, devendo ser exercida por entidade com personalidade jurídica de direito público (administração direta – centralizada – ou, se descentralizada, só se pode outorgá-la para uma autarquia). Para tanto, pode ser necessário o uso de insumos – pessoal e equipamentos – privados, o que não se confunde com transferência do exercício do poder de polícia para o



*particular; o que representa um dos limites à desestatização.*' (Marcos Juruena Villela Souto, in *Direito Administrativo Regulatório*, 2ª edição, Editora Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2005, p. 73/74).

7. Recurso especial desprovido.

(REsp n. 772.347-DF, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 17.04.2006)

Administrativo. Recurso especial. Multa de trânsito. Necessidade de identificação do agente. Auto de infração.

1. Nos termos do artigo 280, § 4º, do Código de Trânsito, o agente da autoridade de trânsito competente para lavrar o auto de infração poderá ser servidor civil, estatutário ou celetista ou, ainda, policial militar designado pela autoridade de trânsito com jurisdição sobre a via no âmbito de sua competência. O aresto consignou que toda e qualquer notificação é lavrada por autoridade administrativa.

2. *'Daí não se segue, entretanto, que certos atos materiais que precedem atos jurídicos de polícia não possam ser praticados por particulares, mediante delegação, propriamente dita, ou em decorrência de um simples contrato de prestação. Em ambos os casos (isto é, com ou sem delegação), às vezes, tal figura aparecerá sob o rótulo de 'credenciamento'. Adílson Dallari, em interessantíssimo estudo, recolhe variado exemplário de 'credenciamentos'. É o que sucede, por exemplo, na fiscalização do cumprimento de normas de trânsito mediante equipamentos fotossensores, pertencentes e operados por empresas privadas contratadas pelo Poder Público, que acusam a velocidade do veículo ao ultrapassar determinado ponto e lhe captam eletronicamente a imagem, registrando dia e momento da ocorrência'* (Celso Antônio Bandeira de Mello, in *'Curso de Direito Administrativo'*, Malheiros, 15ª edição, p. 726).

3. *É descabido exigir-se a presença do agente para lavrar o auto de infração no local e momento em que ocorreu a infração, pois o § 2º do art. 280 do CTB admite como meio para comprovar a ocorrência 'aparelho eletrônico ou por equipamento audiovisual (...) previamente regulamentado pelo Contran.'*

4. Não se discutiu sobre a impossibilidade da administração valer-se de cláusula que estabelece exceção para notificação pessoal da infração para instituir controle eletrônico.

5. Recurso especial improvido.

(REsp n. 712.312-DF, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2006, grifou-se)

Verifica-se, portanto, *‘que pode ocorrer uma autuação por sistema eletrônico de fiscalização, os famosos ‘pardais’, hipótese em que não há o agente do DETRAN no ato para lavrar o flagrante. No entanto, aqui a autuação levará em conta os elementos constantes do auto eletrônico e só então é que se expede a notificação’* (REsp n. 870.945-RS, Min. Eliana Calmon, DJU de 13.11.2006, grifou-se).

Por outro lado, consolidou-se, nesta Corte, orientação no sentido de que *‘não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adota, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia, conforme ocorreu no acórdão em exame, não se podendo cogitar de sua nulidade.*

Nesse sentido, os seguintes julgados: REsp n. 400.385-SP, 5ª Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJ de 23.10.2006; REsp n. 824.289-TO, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 16.10.2006; AgRg no REsp n. 841.576-MG, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 16.10.2006; REsp n. 837.880-RS, 4ª Turma, Rel. Min. Jorge Scartezzini, DJ de 11.09.2006; REsp n. 687.843-ES, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 1º.08.2006.

De fato, ainda que por fundamentos diversos, o aresto local abordou todas as questões necessárias à integral solução da lide. *‘Não se há de confundir, portanto, omissão com decisão contrária aos interesses da parte.* (grifou-se)

Com efeito, é legítimo, a partir das informações coletadas pelo controlador de velocidade (CTB, art. 280, § 2º), *o processamento eletrônico da autuação, sendo impossível a presença de agente, no ato, para lavrar o flagrante.*

Aliás, esse procedimento encontra respaldo no art. 2º, § 1º, III, e § 2º, da Resolução n. 149 do Conselho Nacional de Trânsito (Contran) – que dentre outras providências, dispõe sobre a uniformização do procedimento administrativo da lavratura do auto de infração, da expedição da notificação da autuação e da notificação da penalidade –, a saber:

Art. 2º. Constatada infração pela autoridade de trânsito ou por seus agentes, ou ainda comprovada sua ocorrência por equipamento audiovisual, aparelho eletrônico ou por meio hábil regulamentado pelo Contran, será lavrado o Auto de Infração de Trânsito que deverá conter os dados mínimos definidos pelo art. 280 do CTB e em regulamentação específica.

§ 1º. O Auto de Infração de que trata o *caput* deste artigo poderá ser lavrado pela autoridade de trânsito ou por seu agente:

I – por anotação em documento próprio;



II – por registro em talão eletrônico isolado ou acoplado a equipamento de detecção de infração regulamentado pelo Contran, atendido o procedimento que será definido pelo órgão máximo executivo de trânsito da União;

III – por registro em sistema eletrônico de processamento de dados quando a infração for comprovada por equipamento de detecção provido de registrador de imagem, regulamentado pelo Contran.

§ 2º. O órgão ou entidade de trânsito não necessita imprimir o Auto de Infração elaborado nas formas previstas nos incisos II e III do parágrafo anterior para que seja aplicada a penalidade, porém, quando impresso, deverá conter os dados mínimos definidos no art. 280 do CTB e em regulamentação específica. (grifou-se)

Para fins de expedição da notificação da autuação, o auto de infração processado em arquivo eletrônico é impresso, com todos os dados previstos no art. 280 do CTB (tipificação da infração; local, data e hora do cometimento da infração; identificação do veículo; o prontuário do condutor, sempre que possível; identificação do equipamento que comprovar a infração), ressalvada, evidentemente, a assinatura do condutor, passível de ser obtida somente nas autuações em flagrante.

Diante do exposto, impõe-se o desprovemento do agravo regimental.

É o voto.

---

**AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 785.796-RJ (2006/0134619-4)**

Relatora: Ministra Denise Arruda

Agravante: Município do Rio de Janeiro

Procurador: Léo Bosco Griggi Pedrosa e outros

Agravado: Multiservice Engenharia Ltda

Advogado: Helia Márcia Gomes Pinheiro e outros

**EMENTA**

Agravo regimental no agravo de instrumento. ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Serviços de instalação de hidrômetro. Competência do município onde foi concretizado o fato gerador do tributo. Local da efetiva prestação do serviço. Agravo regimental desprovido.



### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça: A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros José Delgado, Francisco Falcão, Luiz Fux e Teori Albino Zavascki votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília (DF), 1º de março de 2007 (data do julgamento).

Ministra Denise Arruda, Relatora

---

DJ 12.04.2007

### RELATÓRIO

A Sra. Ministra Denise Arruda: Trata-se de agravo regimental (fls. 205/228) interposto contra decisão monocrática sintetizada na seguinte ementa:

Tributário. ISS. Violação do item 74 da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/1968. Não-ocorrência.

1. Acórdão recorrido em consonância com a jurisprudência desta Corte no sentido de que 'o Município competente para realizar a cobrança do ISS é o do local da prestação dos serviços em que se deu a ocorrência do fato gerador do imposto. (AgRg no Ag n. 607.881-PE, Segunda Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 20.06.2005)

2. Agravo de instrumento desprovido. (Fl. 201)

O agravante alega, em síntese, que a regra geral do domicílio tributário encontra-se expressa na alínea **a** do art. 12 do Decreto-Lei n. 406/1968, sendo, contudo, excepcionada pela disposição inserta na alínea **b** do referido dispositivo. Desse modo, tendo em vista que os serviços de instalação de hidrômetros não se enquadram na modalidade construção civil, o ISS é devido ao ente público no qual se encontra o estabelecimento prestador do serviço, ou seja, ao Município do Rio de Janeiro.

É o relatório.

### VOTO

A Sra. Ministra Denise Arruda (Relatora): O recurso não merece prosperar.

O recorrente revela inconformismo contra a decisão de fls. 201/202, a qual decidiu que o ISS incidente sobre os serviços de instalação de hidrômetros deve



ser recolhido pelo município em que os serviços foram efetivamente prestados, e não pelo Município do Rio de Janeiro.

Aires F. Barreto (*in ISS na Constituição e na Lei*, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2005, p. 316), nas palavras do professor paranaense Heron Arzua, leciona que o estabelecimento prestador do serviço é aquele em que “tenha havido o exercício das atividades causadoras da obrigação de pagar imposto”. E conclui: “Estabelecimento prestador é, pois, o local em que a atividade (*facere*) é efetivamente exercida, executada, culminando com a consumação dos serviços.”

No mesmo sentido é a lição do professor Edvaldo Brito (Parecer “ISS – Domicílio Fiscal”, *Legislação e Jurisprudência Fiscal*, Salvador, jan. de 1974, p. 99).

Com efeito, a jurisprudência firmada nesta Corte também considera que o ente federativo competente para realizar a cobrança do ISS é aquele onde se executou o serviço, ou seja, a instalação dos hidrômetros, pois é nele que ocorreu o fato gerador do imposto.

Corroborando esse entendimento, os seguintes julgados:

ISS. Município competente para recolhimento da exação. Contribuinte sediado em município diverso do que presta serviços.

1. As Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ pacificaram o entendimento de que o ISS deve ser recolhido no local da efetiva prestação de serviços, pois é nesse local que se verifica o fato gerador.

2. Recurso especial improvido. (REsp n. 133.230-CE, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 14.03.2005)

Agravo de instrumento. Processual Civil e Tributário. ISS. Cobrança. Local da prestação do serviço.

1. ‘O Município competente para cobrar o ISS é o da ocorrência do fato gerador do tributo, ou seja, o local onde os serviços foram prestados.’ (REsp n. 399.249-RS)

2. Adentrar à questão do local no qual foi prestado o serviço, ensejaria reexame de matéria fático-probatória, impondo a aplicação da Súmula n. 7 do STJ: ‘A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial’.

3. Precedentes.

4. Ausência de motivos suficientes para a modificação do julgado.

5. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no Ag n. 516.637-MG, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 1º.03.2004)

Recurso especial. Tributário. ISS. Competência. Município do local da prestação do serviço. Entendimento pacificado neste Superior Tribunal de Justiça.

A egrégia Primeira Seção desta colenda Corte Superior de Justiça pacificou o entendimento de que o Município competente para realizar a cobrança do ISS é o do local da prestação dos serviços, onde se deu a ocorrência do fato gerador do imposto.

‘De acordo com a Constituição, este imposto só pode alcançar os serviços de qualquer natureza (exceto os referidos no art. 155, II, da CF) prestados no território do Município tributante. Por quê? Porque nosso Estatuto Magno adotou um critério territorial de repartição das competências impositivas que exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o fato imponible ocorreu’ (Roque Antonio Carrazza, *in* ‘Curso de Direito Constitucional Tributário’, 18ª ed., Malheiros Editores, São Paulo, p. 844).

Recurso especial provido. (REsp n. 525.067-ES, 2ª Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 28.10.2003)

Tributário. ISS. Cobrança. Local da prestação do serviço. Fundamentos da decisão agravada mantidos. Improvimento.

1. O Município competente para realizar a cobrança do ISS é do local da prestação dos serviços, onde se deu efetivamente a ocorrência do fato gerador do imposto.

2. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no Ag n. 595.028-RJ, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 29.11.2004)

Tributário. Processual Civil. ISSQN. Competência do município em que ocorreu a prestação do serviço. Confissão da dívida. Parcelamento. Denúncia espontânea não configurada. Exclusão da multa moratória. Impossibilidade.

*Omissis.*

2. A 1ª Seção do STJ firmou orientação no sentido de considerar competente para a cobrança do ISSQN o Município em que ocorreu o fato gerador, ou seja, aquele onde se deu a prestação dos serviços.

*Omissis.*

5. Recurso especial provido.



(REsp n. 431.564-MG, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 27.09.2004)

Em decisões singulares: REsp n. 223.553-SP, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 29.03.2004; Ag n. 565.335-RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 27.02.2004; Ag n. 384.463-PR, 2ª Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 18.03.2004.

À vista do exposto, deve ser desprovido o agravo regimental.

É o voto.

---

**AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 789.773-RJ (2006/0148877-8)**

Relatora: Ministra Denise Arruda

Agravante: Município do Rio de Janeiro

Procurador: Ana Paula Buonomo Machado e outros

Agravado: Hugo Toledo dos Santos

Advogado: Sônia Brassani

**EMENTA**

Processual Civil. Administrativo. Agravo regimental no agravo de instrumento. Responsabilidade civil. Município. Diagnóstico equivocado de HIV positivo. Dano moral. Dissídio pretoriano não-demonstrado. Indenização. Redução não-autorizada. Valor razoável. Precedentes. Desprovimento.

1. A divergência jurisprudencial, além da similitude fático-jurídica, deve ser devidamente demonstrada e comprovada (CPC, art. 541, parágrafo único; RISTJ, art. 255, §§ 1º e 2º), sob pena de não-conhecimento.

2. O STJ admite a revisão dos valores fixados a título de reparação por danos morais, mas tão-somente quando se tratar de valores ínfimos ou exagerados. Excepcionalidade não-configurada.

3. Considerando as circunstâncias do caso concreto, as condições econômicas das partes e a finalidade da reparação, a indenização por danos morais de R\$ 15.000,00 não é exorbitante nem desproporcional

aos danos sofridos pelo agravado em razão do diagnóstico equivocado de HIV positivo.

4. Agravo regimental desprovido.

### **ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça: A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux e Teori Albino Zavascki votaram com a Sra. Ministra Relatora. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro José Delgado.

Brasília (DF), 20 de março de 2007 (data do julgamento).

Ministra Denise Arruda, Relatora

---

DJ 26.04.2007

### **RELATÓRIO**

A Sra. Ministra Denise Arruda: Trata-se de agravo regimental interposto pelo Município do Rio de Janeiro contra decisão monocrática sintetizada na seguinte ementa (fl. 42):

Processual Civil. Administrativo. Agravo de instrumento. Responsabilidade civil. Município. Diagnóstico equivocado de HIV positivo. Dano moral. Dissídio pretoriano não-demonstrado. Indenização. Redução não-autorizada. Valor razoável. Precedentes. Agravo desprovido.

1. A divergência jurisprudencial, além da similitude fático-jurídica, deve ser devidamente demonstrada e comprovada (CPC, art. 541, parágrafo único; RISTJ, art. 255, §§ 1º e 2º), sob pena de não-conhecimento.

2. O STJ admite a revisão dos valores fixados a título de reparação por danos morais, mas tão-somente quando se tratar de valores ínfimos ou exagerados. Excepcionalidade não-configurada.

3. Considerando as circunstâncias do caso concreto, as condições econômicas das partes e a finalidade da reparação, a indenização por danos morais de R\$ 15.000,00 não é exorbitante nem desproporcional aos danos sofridos pelo agravado em razão do diagnóstico equivocado de HIV positivo.

4. Agravo de instrumento desprovido.

O agravante alega, em resumo, que foi devidamente realizado o cotejo analítico necessário ao conhecimento da divergência jurisprudencial.



Requer, assim, a reconsideração da decisão agravada ou, sucessivamente, o acolhimento do agravo regimental pelo Órgão Colegiado, para que seja negado provimento ao agravo de instrumento.

É o relatório.

### VOTO

A Sra. Ministra Denise Arruda (Relatora): Não assiste razão ao agravante.

A decisão agravada negou provimento ao agravo de instrumento com base nas seguintes considerações (fl. 43):

*Preliminarmente, a divergência jurisprudencial argüida não reúne condições de admissibilidade, por falta de demonstração e comprovação do dissídio (CPC, art. 541, parágrafo único; RISTJ, art. 255).*

De fato, o agravante limitou-se a transcrever a ementa sem, contudo, realizar o necessário cotejo analítico com indicação das circunstâncias que identificam os casos confrontados. Nesse sentido: AgRg nos EREsp n. 686.199-CE, Corte Especial, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 18.09.2006; AgRg no Ag n. 648.106-SE, 6ª Turma, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, DJ de 21.11.2005; REsp n. 754.308-SP, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 03.10.2005.

O recurso especial interposto não discute o ato ilícito nem a existência da obrigação de indenizar, mas tão-somente o valor da reparação por dano moral fixada pelo Tribunal de Justiça.

Em regra, não é cabível, nesta via especial, o exame da justiça do valor reparatório, porquanto tal providência depende da reavaliação de fatos e provas (Súmula n. 7-STJ).

O Superior Tribunal de Justiça, por essa razão, consolidou entendimento no sentido de que a revisão do valor da indenização somente é possível quando exorbitante ou insignificante a importância arbitrada, em flagrante violação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade (REsp n. 719.354-RS, 4ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, DJ de 29.08.2005; REsp n. 662.070-RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 29.08.2005; REsp n. 746.637-PB, 4ª Turma, Rel. Min. Jorge Scartezzini, DJ de 1º.07.2005; REsp n. 686.050-RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 27.06.2005).

Essa excepcionalidade, contudo, não se aplica à hipótese dos autos. *Considerando as circunstâncias do caso concreto, as condições econômicas das partes e a finalidade da reparação, a indenização por danos morais de R\$ 15.000,00 não é exorbitante nem desproporcional aos danos sofridos pelo agravado, em razão do diagnóstico equivocado de HIV positivo. Ao contrário, os valores foram arbitrados com bom senso, dentro dos critérios de razoabilidade e proporcionalidade. (grifou-se)*

O dissídio pretoriano, ao contrário do que afirma o agravante, não foi demonstrado analiticamente, conforme se observa às fls. 148/149.

Além disso, o valor fixado a título de indenização por danos morais (R\$ 15.000,00), em razão do diagnóstico equivocado de HIV positivo, é razoável e encontra respaldo na jurisprudência. A título de exemplo, no julgamento do REsp n. 258.011-SP (3ª Turma, Rel. p/ acórdão Min. Carlos Alberto Menezes Direito, DJ de 05.09.2005), esta Corte, em caso análogo, manteve acórdão que condenou laboratório de análises clínicas ao pagamento de indenização equivalente a 150 salários mínimos.

Diante do exposto, impõe-se o desprovemento do agravo regimental.

É o voto.

---

**RECURSO ESPECIAL N. 795.115-RS (2005/0185403-1)**

Relator: Ministro Luiz Fux

Recorrente: Fazenda Nacional

Procurador: Rodrigo Pereira da Silva Frank e outros

Recorrido: Nascimento e Engleitner Ltda

Advogado: Ricardo Josué Puntel

**EMENTA**

Processual Civil. Tributário. Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Prestação de serviços de imagenologia. Serviços hospitalares. Alíquota incidente sobre a receita bruta. Art. 15, § 1º, III, alínea **a**, segunda parte, da Lei n. 9.249/1995.

1. É cediço em brilhante sede doutrinária que:

Problema diferente é o da analogia, que muitos autores apresentam como processo de interpretação.

Não parecem estar com a razão os que assim pensam.

A analogia é meio de integração da ordem jurídica, através do qual, formulando raciocínios indutivos com base num dispositivo legal (*analogia legis*), ou em um conjunto de normas ou dispositivos

legais combinados (*analogia juris*), se preenche a lacuna existente em determinada lei. Nesse caso, há criação de direito, ainda que o processo criador esteja vinculado à norma ou às normas preexistentes levadas em consideração.

Já agora, em homenagem ao princípio da legalidade dos tributos, cabe excluir a aplicação analógica da lei, toda vez que dela resulte a criação de um débito tributário.

A não ser nesse particular, o processo analógico é tão plausível em direito tributário quanto em qualquer outra disciplina, ressalvado, eventualmente, como em todos os demais ramos jurídicos, algum preceito de direito excepcional.

(...) Na exegese da lei fiscal, o intérprete levará em conta não só o elemento léxico, como o lógico (Amílcar Falcão. Introdução ao Direito Tributário. Rio de Janeiro, Forense, 1994, p. 65/71)

2. A Lei n. 9.249/1995 que versa acerca do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica dispõe no art. 15: “A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995. § 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: (...) III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória n. 232, de 2004) a) prestação de serviços em geral, **exceto a de serviços hospitalares;**” (Lei n. 9.249, de 26.12.1995)

3. *In casu*, a controvérsia a ser dirimida gravita em torno da exegese do referido art. 15, 1º, inciso III, alínea **a**, da Lei n. 9.429/1995, para fins de se definir se a atividade desenvolvida pela empresa recorrida reveste-se do caráter de prestação de serviços, em geral, e portanto sujeito à alíquota do Imposto de Renda de 32% (alínea **a**, primeira parte), ou se os serviços de radiologia, densitometria, ultrasonografia e tomografia computadorizada, prestados pela empresa impetrante, caracterizam-se como médico-hospitalares, que consoante a segunda parte da alínea **a** do preceito discutido, implicitamente, impõe a observância da alíquota prevista em seu *caput* é de 8% sobre a receita bruta mensal.

4. É cediço que as normas tributárias admitem interpretação analógica, bem como teleológica, por isso que, tributando a lei os “serviços em geral” e excluindo os médico-hospitalares, torna



estreme de dúvida que toda e qualquer atividade médica, pessoal ou instrumental em prol da saúde humana, está encartada no favor fiscal da redução de alíquota.

5. Hipótese em que o Tribunal *a quo*, com ampla cognição fática, assentou que os serviços de radiologia, densitometria, ultra-sonografia e tomografia computadorizada, prestados pela recorrida, revestem-se de natureza de prestação de serviços médico-hospitalares e que, portanto, estaria sujeito à alíquota do Imposto de Renda de 8% sobre a receita bruta mensal (Precedentes das Turmas de Direito Público do STJ: REsp n. 782.763-RS, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ 05.12.2005, REsp n. 380.087-RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ de 07.06.2004, REsp n. 380.584-RS, Rel. Min. Garcia Vieira, Primeira Turma, DJ de 25.03.2002).

6. As empresas prestadoras de serviços de imagenologia, nos termos do art. 15, § 1º, inciso III, alínea **a**, segunda parte, da Lei n. 9.249/1995, estão sujeitas à alíquota de 8% (oito por cento) incidente sobre a receita bruta mensal a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

7. Recurso Especial desprovido.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os 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 especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda e José Delgado votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília (DF), 11 de abril de 2006 (data do julgamento).

Ministro Luiz Fux, Relator

---

DJ 28.04.2006

### RELATÓRIO

O Sr. Ministro Luiz Fux: Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, com fulcro no art. 105, inciso III, alínea **a**, da Carta Maior, contra o v. acórdão prolatado pelo egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, sob o fundamento de violação aos arts. 15, § 1º, III, **a**, e 20, da Lei n. 9.249/1995, no



sentido de que é devido o recolhimento do imposto de renda sob a alíquota de 32% sobre as receitas da empresa contribuinte.

Noticiam ou autos que Nascimento e Engleitner Ltda. impetrou mandado de segurança contra ato do Delegado da Receita Federal de Santo Ângelo (RS), objetivando o reconhecimento do direito ao recolhimento do IRPJ à alíquota de 8%, consoante determinação da Lei n. 9.249/1995, porquanto a atividade exercida estaria enquadrada como sendo de prestação de serviços hospitalares. Requereu, outrossim, a repetição da diferença entre os percentuais de 8% e 32% nos exercícios fiscais em que tenha contribuído sobre o lucro presumido.

O Juízo federal de primeiro grau denegou a segurança pleiteada, ao entendimento de que a empresa impetrante exerceria atividades de meio, porquanto os exames realizados seriam utilizados para fins de diagnóstico e de terapia do paciente, não se enquadrando como “serviços médico-hospitalares”, consoante redação da Lei n. 9.249/1995, art. 15, III, **a**.

Irresignada, a empresa impetrante manejou recurso de apelação, repisando os termos da exordial.

A Primeira Turma do TRF da 4ª Região, por maioria, deu parcial provimento à apelação, em aresto que restou assim ementado:

Tributário. Mandado de segurança. Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido. Art. 15, § 1º, inc. III, alínea **a**, da Lei n. 9.249/1995. Prestação de serviços de radiologia e ultra-sonografia. Enquadramento no conceito de atividades hospitalares. IN/SRF n. 306/2003, art. 23, inc. V, **b**.

1. A prestação de serviços de radiografia e ultra-sonografia enquadra-se no conceito de atividade hospitalar para o efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda sobre o lucro presumido no percentual de 8% sobre a receita bruta, consoante expressa previsão do inc. V, letra **b**, do art. 23, da IN/SRF n. 306/2003.

2. A compensação, nos termos da Lei n. 8.383/1991, é possível somente com tributos e contribuições da mesma espécie e com a mesma destinação constitucional.

3. Apelo parcialmente provido.

A União interpôs o presente recurso especial, alegando, em suma:

(a) as atividades exercidas pela recorrida não se enquadrariam no conceito de serviços hospitalares, porquanto estes seriam prestados por hospitais ou pronto-socorros, com exclusão, portanto, das clínicas médicas em geral, uma vez que a interpretação da norma tributária deve ser literal, por força do art. 111 do CTN;

(b) os hospitais teriam custo operacional deveras mais elevado do que as clínicas, razão pela qual fariam jus a uma tributação menos onerosa;

(c) os serviços prestados pela ora recorrida seriam atividade-meio, complementar, dependente de um procedimento médico já em curso ou a ser iniciado, não consubstanciando, de forma alguma, serviço hospitalar.

(d) a ineficácia do art. 23, da IN/SRF n. 306/2003, uma vez que, por ocasião de sua edição, fez referência a uma norma que já estaria revogada (Portaria n. 1.884-GM, do Ministério da Saúde, de 11.11.1994).

(e) a revogação expressa da IN/SRF n. 306/2003 pela IN/SRF n. 480, de 15.12.2004.

O prazo para apresentação das contra-razões transcorreu *in albis*.

O apelo nobre recebeu crivo de admissibilidade positivo no Tribunal *a quo*.  
É o relatório.

#### VOTO

O Sr. Ministro Luiz Fux (Relator): Preliminarmente, revela-se merecedora de conhecimento a presente irresignação recursal, porquanto devidamente prequestionada a matéria federal ventilada.

*In casu*, a controvérsia a ser dirimida gravita em torno da exegese do referido art. 15, 1º, inciso III, alínea **a**, da Lei n. 9.429/1995, para fins de definição acerca da natureza da atividade desenvolvida pela empresa recorrida – se esta revestir-se-ia do caráter de prestação de serviços em geral e, portanto, sujeito à alíquota do Imposto de Renda de 32% (alínea **a**, primeira parte), ou se, diversamente, os serviços médicos prestados pela autora caracterizar-se-iam como médico-hospitalares, aos quais, consoante a segunda parte da alínea **a** do preceito discutido, implicitamente, impõe-se a observância da alíquota de 8% sobre a receita bruta mensal, conforme previsto em seu *caput*.

Assim dispõe o art. 15, da Lei n. 9.249/1995, *verbis*:

Art. 15. *A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

III - *trinta e dois por cento, para as atividades de:* (Vide Medida Provisória n. 232, de 2004)



a) *prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;*

(...)

Lavrando lições inesquecíveis, Amílcar Falcão sugeria ao aplicador buscar o alcance da lei através de todos os métodos aplicáveis à ciência jurídica e, *a fortiori*, ao Direito Tributário, com as seguintes passagens:

Problema diferente é o da analogia, que muitos autores apresentam como processo de interpretação.

Não parecem estar com a razão os que assim pensam.

A analogia é meio de integração da ordem jurídica, através do qual, formulando raciocínios indutivos com base num dispositivo legal (*analogia legis*), ou em um conjunto de normas ou dispositivos legais combinados (*analogia juris*), se preenche a lacuna existente em determinada lei. Nesse caso, há criação de direito, ainda que o processo criador esteja vinculado à norma ou às normas preexistentes levadas em consideração.

Já agora, em homenagem ao princípio da legalidade dos tributos, cabe excluir a aplicação analógica da lei, toda vez que dela resulte a criação de um débito tributário.

A não ser nesse particular, o processo analógico é tão plausível em direito tributário quanto em qualquer outra disciplina, ressalvado, eventualmente, como em todos os demais ramos jurídicos, algum preceito de direito excepcional.

(...)

Na exegese da lei fiscal, o intérprete levará em conta não só o elemento léxico, como o lógico.

Investigará, então, o motivo por que foi a lei elaborada (*occasio legis, mens legislatoris*), ou princípios que presidiram à sua elaboração (trabalhos preparatórios e parlamentares), os antecedentes históricos da disciplina legal (estudo histórico), enfim, o seu estudo sistemático, aí compreendida a apreciação do fim visado pela lei e do enquadramento desta no sistema jurídico a que pertence.

(...)

A interpretação moderna da lei tributária, pois, admite todos os meios e processos consentidos pelos demais ramos do direito.

(...)

Outras vezes, o legislador menciona um conjunto de fatos, circunstâncias ou coisas, entre si aproximadas por um certo número de caracteres comuns, de modo que o todo compõe uma categoria de fatos, circunstâncias, coisas, ou situações. Nesse caso, diz-se que o legislador tributário fez uma enumeração exemplificativa

e ao intérprete é dado considerar compreendidas no âmbito da relação encarada outros tantos fatos, circunstâncias, objetos, ou situações que, embora não previstos na lei, se incorporam, ou compreendem na categoria genérica que a enumeração indica.

(...)

É importante, pois, em cada caso em que surja uma enumeração de fatos geradores, ou de fatos ou circunstâncias de alguma forma relevantes para a tributação (elaboração de lançamento com base em fatos ou dados indiciários, *verbi gratia*), verificar se a intenção do legislador foi indicar hipóteses exclusivas, isto é, se foi a de fazer uma enumeração taxativa, ou a de fazê-la em caráter meramente exemplificativo.

O critério mais seguro, para distinguir as duas situações consiste em que, no último caso, os fatos ou circunstâncias são numerosos e guardam entre si traços comuns, que permitem reuni-los numa categoria, enquanto, no primeiro caso, a enumeração é menos ampla e os fatos ou circunstâncias deixam sobressair caracteres secundários a traduzirem situações diversas em cada hipótese, tornando-se indeterminado, ou não aparecendo qualquer elemento ou traço comum.

Em qualquer um dos casos, porém, como já acentuamos, o intérprete não faz mais do que revelar ou declarar a vontade da lei, por um exame conjugado do seu elemento léxico e do seu elemento lógico. (Amílcar Falcão. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1994, p. 65/71)

É cediço que as normas tributárias admitem interpretação analógica, bem como teleológica, por isso que, tributando a lei os “serviços em geral” e excluindo os médico-hospitalares, torna estreme de dúvida que toda e qualquer atividade médica, pessoal ou instrumental em prol da saúde humana, está encartada no favor fiscal da redução de alíquota.

Deveras, o Tribunal *a quo*, com ampla cognição fática, assentou que os serviços de radiologia, densitometria, ultra-sonografia e tomografia computadorizada, prestados pela empresa recorrida, revestem-se de natureza de prestação de serviços médico-hospitalares e que, portanto, estaria sujeita à alíquota do Imposto de Renda de 8% sobre a receita bruta mensal, nos seguintes termos do voto-condutor:

(...)

Na realidade, a discussão passa ao largo da localização física onde prestado o serviço, despiendo se no interior de um hospital ou se em unidade autônoma. A lei escolheu como único critério distintivo a natureza da atividade prestada, excetuando



a incidência de 32% sobre as atividades consideradas como de prestação de serviços hospitalares.

(...)

Conforme se verifica no contrato social (fls. 19/21), o objetivo social da empresa é a “exploração por conta própria do ramo de prestação de serviços de radiologia (mamografia e raio-X), densitometria, ultra-sonografia e tomografia computadorizada”. Estes trabalhos específicos estão elencados na IN/SRF n. 306/2003 que estabelece quais atividades podem ser consideradas serviços hospitalares para os fins previstos no art. 15, § 1º, inc. III, **a**, da Lei n. 9.249/1995, como segue:

Art. 23. Para os fins previstos no art. 15, § 1º, inc. III, **a**, da Lei n. 9.249/1995, poderão ser considerados serviços hospitalares aqueles prestados por pessoas jurídicas, diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde, que possuam estrutura física condizente para a execução de uma das atividades ou a combinação de uma ou mais das atribuições de que trata a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM n. 1884, de 11 de novembro de 1994, do Ministério da Saúde, relacionadas nos incisos seguintes:

(...)

V - prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, compreendendo as seguintes atividades:

(...)

b. imagenologia

Não há negar, portanto, o enquadramento da atividade da Autora na categoria de serviços hospitalares para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda incidente sobre o lucro presumido.

No mesmo sentido, são os precedentes de ambas as Turmas de Direito Público desta Corte Superior, *verbis*:

Tributário. Recurso especial. Imposto de Renda Pessoa Jurídica sobre o Lucro Presumido. Serviço de apoio a diagnóstico médico por imagem (radiologia, ecografia e tomografia computadorizada). Enquadramento no conceito de atividade hospitalar. Alíquota de 8%. Art. 15, § 1º, III, **a**, Lei n. 9.249/1995. Ofensa ao art. 535 do CPC não reconhecida.

1. Tratam os autos de mandado de segurança impetrado por Dellaudo Centro Radiológico Especializado Ltda. em face do Delegado da Receita Federal de Caxias do Sul-RS no sentido de obter prestação jurisdicional que determine a autoridade impetrada a aceitar o cálculo do Imposto de Renda Presumido com alíquota

incidente de 8%. Liminar indeferida. A sentença concedeu a segurança. O TRF/4ª Região negou provimento à remessa oficial ao entendimento de que a prestação de serviços de radiologia enquadra-se no conceito de atividade hospitalar para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda sobre o lucro presumido no percentual de 8% sobre a receita bruta, consoante previsão do inc. V, letra **b**, do art. 23 da IN/SRF n. 306/2003. No recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional, alega-se negativa de vigência dos arts. 535 do CPC e 15, § 1º, III, **a**, da Lei n. 9.249/1995. Defende-se, em suma, que a atividade desenvolvida pela demandante não se enquadra no conceito de “serviços hospitalares” de que trata o referido dispositivo legal.

Sem contra-razões.

2. A mera indicação de violação do teor do art. 535 do CPC, desprovida das razões para que seja anulado o acórdão *a quo*, é insuficiente para se emprestar seguimento ao recurso especial. Há necessidade de que a parte recorrente fundamente o seu pedido, discorrendo motivadamente sobre a infringência ao preceito legal federal, apontando especificamente qual o vício existente (omissão, obscuridade ou contradição) a macular o julgado proferido. Recurso não-conhecido neste ponto.

3. A Lei n. 9.249/1995, que dispõe sobre o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, assevera no seu art. 15 que: “A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995. § 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: (...) III - trinta e dois por cento, para as atividades de: a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares.”

4. As empresas prestadoras de serviços de apoio a diagnóstico médico por imagem (radiologia, ecografia e tomografia computadorizada) enquadram-se na concepção de “serviços hospitalares” inserta no art. 15, § 1º, inciso III, alínea **a**, segunda parte, da Lei n. 9.249/1995, estando sujeitas à alíquota de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta mensal a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e não-provido.

(REsp n. 782.763-RS, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ 05.12.2005)

Tributário. Recurso especial. Sociedade civil prestadora de serviços médicos de hemodiálise. Imposto de Renda. Base de cálculo. Alíquota de 8%. Lei n. 9.249/1995. Precedente.

1. O STJ firmou o entendimento de que às sociedades civis prestadoras de serviços médico-hospitalares de hemodiálise aplica-se o percentual de 8% sobre a receita bruta mensal, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda.



Inteligência do art. 15, § 1º, inciso III, letra **a**, da Lei n. 9.249/1995.

2. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp n. 380.087-RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ de 07.06.2004)

Tributário. Pessoa jurídica. Sociedade civil prestadora de serviços médicos de hemodiálise. Imposto de Renda. Alíquota de 8% sobre a receita bruta mensal.

A base de cálculo do imposto de renda de sociedade civil prestadora de serviços médico-hospitalares de hemodiálise será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta auferida mensalmente, conforme prevista na legislação de regência (artigo 15, parágrafo 1º, inciso III, letra **a**, da Lei n. 9.249/1995).

Recurso improvido.

(REsp n. 380.584-RS, Rel. Min. Garcia Vieira, Primeira Turma, DJ de 25.03.2002)

Consectariamente, as empresas prestadoras de serviços de radiologia, densitometria, ultra-sonografia e tomografia computadorizada – imagenologia –, nos termos do art. 15, § 1º, inciso III, alínea **a**, segunda parte, da Lei n. 9.249/1995, estão sujeitas à alíquota de 8% (oito por cento) incidente sobre a receita bruta mensal a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Ante o exposto, nego provimento ao presente Recurso Especial.

É como voto.

---

### **RECURSO ESPECIAL N. 797.976-SC (2005/0190170-8)**

Relator: Ministro Luiz Fux

Recorrente: Fazenda Nacional

Procurador: Rodrigo Pereira da Silva Frank e outros

Recorrido: Clínica Infantil Tio Cecim

Advogado: Iran José de Chaves

### **EMENTA**

Processual Civil. Tributário. Imposto de Renda Pessoa Jurídica. CSSL. Prestação de serviços de clínica médica. Serviços hospitalares.



Alíquota incidente sobre a receita bruta. Art. 15, § 1º, III, alínea **a**, da Lei n. 9.249/1995.

1. É cediço em brilhante sede doutrinária que:

Problema diferente é o da analogia, que muitos autores apresentam como processo de interpretação.

Não parecem estar com a razão os que assim pensam.

A analogia é meio de integração da ordem jurídica, através do qual, formulando raciocínios indutivos com base num dispositivo legal (*analogia legis*), ou em um conjunto de normas ou dispositivos legais combinados (*analogia juris*), se preenche a lacuna existente em determinada lei. Nesse caso, há criação de direito, ainda que o processo criador esteja vinculado à norma ou às normas preexistentes levadas em consideração.

Já agora, em homenagem ao princípio da legalidade dos tributos, cabe excluir a aplicação analógica da lei, toda vez que dela resulte a criação de um débito tributário.

A não ser nesse particular, o processo analógico é tão plausível em direito tributário quanto em qualquer outra disciplina, ressalvado, eventualmente, como em todos os demais ramos jurídicos, algum preceito de direito excepcional.

(...) Na exegese da lei fiscal, o intérprete levará em conta não só o elemento léxico, como o lógico (Amílcar Falcão. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1994, p. 65/71)

2. A Lei n. 9.249/1995 que versa acerca do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica dispõe no art. 15: “A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995. § 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: (...) III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória n. 232, de 2004) a) *prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;*” (Lei n. 9.249, de 26.12.1995)

3. Em relação à contribuição social sobre o lucro, a Lei n. 9.249/1995, assim determina, no art. 20: “A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas



desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a *doze por cento da receita bruta*, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, *exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento*.

§ 1º. A pessoa jurídica submetida ao lucro presumido poderá, excepcionalmente, em relação ao 4º (quarto) trimestre-calendário de 2003, optar pelo lucro real, sendo definitiva a tributação pelo lucro presumido relativa aos 3 (três) primeiros trimestres.

4. *In casu*, a controvérsia a ser dirimida gravita em torno da exegese do referido art. 15, 1º, inciso III, alínea **a**, da Lei n. 9.429/1995, para fins de se definir se a atividade desenvolvida pela empresa recorrida reveste-se do caráter de prestação de serviços, em geral, estando, portanto, sujeita à alíquota do Imposto de Renda de 32%, ou se os serviços de clínica médica, pediátrica, ginecológica, cirurgia pediátrica e plástica, serviços ambulatoriais, atendimentos de urgência e serviços de complementação diagnóstica, prestados pela empresa autora, caracterizam-se como médico-hospitalares, impondo-se, nesse caso, respectivamente, as alíquotas de 8% e 12%, relativas ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro com base no lucro presumido, esta última com fulcro no art. 20, do mesmo diploma legal.

4. É cediço que as normas tributárias admitem interpretação analógica, bem como teleológica, por isso que, tributando a lei os “serviços em geral” e excluindo os médico-hospitalares, torna estreme de dúvida que toda e qualquer atividade médica, pessoal ou instrumental em prol da saúde humana, está encartada no favor fiscal da redução de alíquota.

5. Hipótese em que o Tribunal *a quo*, com ampla cognição fática, assentou que os serviços prestados pela recorrida revestem-se de natureza de prestação de serviços médico-hospitalares e que, portanto, estariam sujeitos à alíquota de 8%, em relação ao Imposto de Renda e à de 12%, no tocante à CSSL, incidentes sobre a receita bruta mensal (Precedentes das Turmas de Direito Público do STJ: REsp n. 782.763-RS, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ 05.12.2005; REsp n. 380.087-RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ de 07.06.2004; REsp n. 380.584-RS, Rel. Min. Garcia Vieira, Primeira Turma, DJ de 25.03.2002).

6. A prestação de serviços de clínica médica, com a realização de internações e pequenas cirurgias, enquadra-se no conceito de atividade hospitalar, razão pela qual, nos termos do art. 15, § 1º, inciso III, alínea **a**, segunda parte, e 20, da Lei n. 9.249/1995, está sujeita às alíquotas de 8% (oito por cento), a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, e de 12% (doze por cento), a título de contribuição social sobre o lucro com base no lucro presumido, incidentes sobre a receita bruta mensal.

7. Recurso Especial desprovido.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os 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 especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda e José Delgado votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília (DF), 11 de abril de 2006 (data do julgamento).

Ministro Luiz Fux, Relator

---

DJ 02.05.2006

### RELATÓRIO

O Sr. Ministro Luiz Fux: Trata-se de recurso especial interposto pela *Fazenda Nacional*, com fulcro no art. 105, inciso III, alínea **a**, da Carta Maior, contra o v. acórdão prolatado pelo egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, sob o fundamento de violação aos arts. 15, § 1º, III, **a**, e 20, da Lei n. 9.249/1995.

Noticiam os autos que Clínica Infantil Tio Cecim Ltda. ajuizou ação, objetivando o reconhecimento do direito ao recolhimento do IRPJ à alíquota de 8% e da CSSL à alíquota de 12%, consoante determinação da Lei n. 9.249/1995, porquanto a atividade exercida estaria enquadrada como sendo de prestação de serviços hospitalares. Requereu, outrossim, a repetição da diferença entre os percentuais de 8% e 32% , e entre 12% e 32%, respectivamente, nos exercícios fiscais em que tenha contribuído sobre o lucro presumido.



O Juízo federal de primeiro grau julgou procedente o pedido formulado na exordial, autorizando a compensação dos valores indevidamente recolhidos a título das exações supracitadas.

Irresignada, a União manejou recurso de apelação, alegando a ocorrência de prescrição e pleiteando a improcedência do pedido inicial.

A Primeira Turma do TRF da 4ª Região, por maioria, negou provimento à apelação e à remessa oficial, em aresto que restou assim ementado:

Tributário. Mandado de segurança. Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro. Art. 15, § 1º, inc. III, alínea **a**, e art. 20 da Lei n. 9.249/1995. Clínica médica. Enquadramento no conceito de atividades hospitalares. IN/SRF N. 306/2003, art. 23, inc. II.

1. A prestação de serviços de clínica médica, com a realização de internações e pequenas cirurgias, enquadra-se no conceito de atividade hospitalar para o efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro incidentes sobre o lucro presumido no percentual de 8% e 12%, respectivamente, sobre a receita bruta, consoante expressa previsão do inc. II, do art. 23, da IN/SRF n. 306/2003.

2. Apelo e remessa oficial improvidos.

Irresignada, interpôs o presente recurso especial, alegando, em suma:

(a) as atividades exercidas pela recorrida não se enquadrariam no conceito de serviços hospitalares, porquanto estes seriam prestados por hospitais ou pronto-socorros, com exclusão, portanto, das clínicas médicas em geral, uma vez que a interpretação da norma tributária deve ser literal, por força do art. 111 do CTN;

(b) os hospitais teriam custo operacional deveras mais elevado do que as clínicas, razão pela qual fariam jus a uma tributação menos onerosa;

(c) os serviços prestados pela ora recorrida seriam atividade-meio, complementar, dependente de um procedimento médico já em curso ou a ser iniciado, não consubstanciando, de forma alguma, serviço hospitalar.

(d) a ineficácia do art. 23, da IN/SRF n. 306/2003, uma vez que, por ocasião de sua edição, fez referência a uma norma que já estaria revogada (Portaria n. 1.884-GM, do Ministério da Saúde, de 11.11.1994).

(e) a revogação expressa da IN/SRF n. 306/2003 pela IN/SRF n. 480, de 15.12.2004.

O prazo para apresentação das contra-razões transcorreu *in albis*.

O apelo nobre recebeu crivo de admissibilidade positivo no Tribunal *a quo*.  
É o relatório.

### VOTO

O Sr. Ministro Luiz Fux (Relator): Preliminarmente, revela-se merecedora de conhecimento a presente irresignação recursal, porquanto devidamente prequestionada a matéria federal ventilada.

*In casu*, a controvérsia a ser dirimida gravita em torno da exegese do referido art. 15, 1º, inciso III, alínea **a**, da Lei n. 9.429/1995, para fins de definição acerca da natureza da atividade desenvolvida pela empresa recorrida: se esta revestir-se-ia do caráter de prestação de serviços em geral estando, portanto, sujeita à alíquota do Imposto de Renda de 32% (alínea **a**, primeira parte), ou se, diversamente, os serviços de clínica médica, pediátrica, ginecológica, cirurgia pediátrica e plástica, serviços ambulatoriais, atendimentos de urgência e serviços de complementação diagnóstica, prestados pela autora, caracterizar-se-iam como médico-hospitalares, aos quais, consoante a segunda parte da alínea **a** do preceito discutido, implicitamente, seria imposta a observância das alíquotas de 8% e 12%, relativas, respectivamente, ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro com base no lucro presumido, esta última, com fulcro no art. 20, do mesmo diploma legal.

Assim dispõem os arts. 15 e 20, da Lei n. 9.249/1995, *verbis*:

Art. 15. *A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

III - *trinta e dois por cento, para as atividades de:* (Vide Medida Provisória n. 232, de 2004)

a) *prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;*

(...)

Art. 20 - *A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-*



calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento.

§ 1º A pessoa jurídica submetida ao lucro presumido poderá, excepcionalmente, em relação ao 4º (quarto) trimestre-calendário de 2003, optar pelo lucro real, sendo definitiva a tributação pelo lucro presumido relativa aos 3 (três) primeiros trimestres.

Lavrando lições inesquecíveis, Amílcar Falcão sugeria ao aplicador buscar o alcance da lei através de todos os métodos aplicáveis à ciência jurídica e, *a fortiori*, ao Direito Tributário, com as seguintes passagens:

Problema diferente é o da analogia, que muitos autores apresentam como processo de interpretação.

Não parecem estar com a razão os que assim pensam.

A analogia é meio de integração da ordem jurídica, através do qual, formulando raciocínios indutivos com base num dispositivo legal (*analogia legis*), ou em um conjunto de normas ou dispositivos legais combinados (*analogia juris*), se preenche a lacuna existente em determinada lei. Nesse caso, há criação de direito, ainda que o processo criador esteja vinculado à norma ou às normas preexistentes levadas em consideração.

Já agora, em homenagem ao princípio da legalidade dos tributos, cabe excluir a aplicação analógica da lei, toda vez que dela resulte a criação de um débito tributário.

A não ser nesse particular, o processo analógico é tão plausível em direito tributário quanto em qualquer outra disciplina, ressalvado, eventualmente, como em todos os demais ramos jurídicos, algum preceito de direito excepcional.

(...)

Na exegese da lei fiscal, o intérprete levará em conta não só o elemento léxico, como o lógico.

Investigará, então, o motivo por que foi a lei elaborada (*occasio legis, mens legislatoris*), ou princípios que presidiram à sua elaboração (trabalhos preparatórios e parlamentares), os antecedentes históricos da disciplina legal (estudo histórico), enfim, o seu estudo sistemático, aí compreendida a apreciação do fim visado pela lei e do enquadramento desta no sistema jurídico a que pertence.

(...)

A interpretação moderna da lei tributária, pois, admite todos os meios e processos consentidos pelos demais ramos do direito.

(...)

Outras vezes, o legislador menciona um conjunto de fatos, circunstâncias ou coisas, entre si aproximadas por um certo número de caracteres comuns, de modo que o todo compõe uma categoria de fatos, circunstâncias, coisas, ou situações. Nesse caso, diz-se que o legislador tributário fez uma enumeração exemplificativa e ao intérprete é dado considerar compreendidas no âmbito da relação encarada outros tantos fatos, circunstâncias, objetos, ou situações que, embora não previstos na lei, se incorporam, ou compreendem na categoria genérica que a enumeração indica.

(...)

É importante, pois, em cada caso em que surja uma enumeração de fatos geradores, ou de fatos ou circunstâncias de alguma forma relevantes para a tributação (elaboração de lançamento com base em fatos ou dados indiciários, *verbi gratia*), verificar se a intenção do legislador foi indicar hipóteses exclusivas, isto é, se foi a de fazer uma enumeração taxativa, ou a de fazê-la em caráter meramente exemplificativo.

O critério mais seguro, para distinguir as duas situações consiste em que, no último caso, os fatos ou circunstâncias são numerosos e guardam entre si traços comuns, que permitem reuni-los numa categoria, enquanto, no primeiro caso, a enumeração é menos ampla e os fatos ou circunstâncias deixam sobressair caracteres secundários a traduzirem situações diversas em cada hipótese, tornando-se indeterminado, ou não aparecendo qualquer elemento ou traço comum.

Em qualquer um dos casos, porém, como já acentuamos, o intérprete não faz mais do que revelar ou declarar a vontade da lei, por um exame conjugado do seu elemento léxico e do seu elemento lógico. (Amílcar Falcão. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1994, p. 65/71)

É cediço que as normas tributárias admitem interpretação analógica, bem como teleológica, por isso que, tributando a lei os “serviços em geral” e excluindo os médico-hospitalares, torna estreme de dúvida que toda e qualquer atividade médica, pessoal ou instrumental em prol da saúde humana, está encartada no favor fiscal da redução de alíquota.

Deveras, o Tribunal *a quo*, com ampla cognição fática, assentou que os serviços prestados pela empresa recorrida, revestem-se de natureza de prestação de serviços médico-hospitalares e que, portanto, estariam sujeitos às alíquotas de 8%, relativamente ao Imposto de Renda, e de 12%, no tocante à CSSL, incidentes sobre a receita bruta mensal, nos seguintes termos do voto-condutor:

(...)



Na realidade, a discussão passa ao largo da localização física onde prestado o serviço, despidendo se no interior de um hospital ou se em unidade autônoma. A lei escolheu como único critério distintivo a natureza da atividade prestada, excetuando a incidência de 32% sobre as atividades consideradas como de prestação de serviços hospitalares.

(...)

Conforme se verifica no contrato social (fls. 22/26), o objetivo social da empresa é a “prestação de serviços de clínica médica, pediátrica, ginecológica, cirurgia pediátrica e plástica, com internações e realizações de pequenas cirurgias; serviços ambulatoriais; consultas médicas; atendimentos de urgência relacionados com crises convulsivas e asmáticas, desidratação, infecções respiratórias e gastrointestinais, traumas e atendimento de paradas cardio-respiratórias; prescrição de medicamentos; aplicações de vacina, serviços de complementação diagnóstica e terapêutica e farmácia interna”. Este trabalho específico está elencado na IN/SRF n. 306/2003, que estabelece quais atividades podem ser consideradas serviços hospitalares para os fins previstos no art. 15, § 1º, inc. III, **a**, da Lei n. 9.249/1995, como segue:

Art. 23. Para os fins previstos no art. 15, § 1º, inc. III, **a**, da Lei n. 9.249/1995, poderão ser considerados serviços hospitalares aqueles prestados por pessoas jurídicas, diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde, que possuam estrutura física condizente para a execução de uma das atividades ou a combinação de uma ou mais das atribuições de que trata a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM n. 1.884, de 11 de novembro de 1994, do Ministério da Saúde, relacionadas nos incisos seguintes:

(...)

II - prestação de atendimento eletivo de assistência à saúde em regime ambulatorial, compreendendo as seguintes atividades:

- a) recepcionar, registrar e fazer marcação de consultas;
- b) realizar procedimentos de enfermagem;
- c) proceder a consulta médica, odontológica, psicológica, de assistência social, de nutrição, de fisioterapia, de terapia ocupacional, de fonoaudiologia e de enfermagem;
- d) recepcionar, transferir e preparar pacientes;
- e) assegurar a execução de procedimentos pré-anestésicos e realizar procedimentos anestésicos nos pacientes;



- f) executar cirurgias e exames endoscópios em regime de rotina;
- g) emitir relatórios médico e de enfermagem e registro das cirurgias e endoscopias realizadas;
- h) proporcionar cuidados pós-anestésicos;
- i) garantir o apoio diagnóstico necessário.

Não há negar, portanto, o enquadramento da atividade da Autora na categoria de serviços hospitalares para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda incidente sobre o lucro presumido.

Ressalte-se que descabe qualquer análise quanto à Instrução Normativa SRF n. 480, uma vez que trata de tipo diverso de pessoa jurídica, conforme se verifica em seu art. 1º:

Art. 1º. Os órgãos da administração federal direta, as autarquias, as fundações federais, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) reterão, na fonte, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, observados os procedimentos previstos nesta Instrução Normativa.

No mesmo sentido, são os precedentes de ambas as Turmas de Direito Público desta Corte Superior, *verbis*:

Tributário. Recurso especial. Imposto de Renda Pessoa Jurídica sobre o Lucro Presumido. Serviço de apoio a diagnóstico médico por imagem (radiologia, ecografia e tomografia computadorizada). Enquadramento no conceito de atividade hospitalar. Alíquota de 8%. Art. 15, § 1º, III, **a**, Lei n. 9.249/1995. Ofensa ao art. 535 do CPC não reconhecida.

1. Tratam os autos de mandado de segurança impetrado por Dellaudo Centro Radiológico Especializado Ltda. em face do Delegado da Receita Federal de Caxias do Sul-RS no sentido de obter prestação jurisdicional que determine a autoridade impetrada a aceitar o cálculo do Imposto de Renda Presumido com alíquota incidente de 8%. Liminar indeferida. A sentença concedeu a segurança. O TRF/4ª Região negou provimento à remessa oficial ao entendimento de que a prestação de



serviços de radiologia enquadra-se no conceito de atividade hospitalar para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda sobre o lucro presumido no percentual de 8% sobre a receita bruta, consoante previsão do inc. V, letra **b**, do art. 23 da IN/SRF n. 306/2003. No recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional, alega-se negativa de vigência dos arts. 535 do CPC e 15, § 1º, III, **a**, da Lei n. 9.249/1995. Defende-se, em suma, que a atividade desenvolvida pela demandante não se enquadra no conceito de “serviços hospitalares” de que trata o referido dispositivo legal.

Sem contra-razões.

2. A mera indicação de violação do teor do art. 535 do CPC, desprovida das razões para que seja anulado o acórdão *a quo*, é insuficiente para se emprestar seguimento ao recurso especial. Há necessidade de que a parte recorrente fundamente o seu pedido, discorrendo motivadamente sobre a infringência ao preceito legal federal, apontando especificamente qual o vício existente (omissão, obscuridade ou contradição) a macular o julgado proferido. Recurso não-conhecido neste ponto.

3. A Lei n. 9.249/1995, que dispõe sobre o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, assevera no seu art. 15 que: “A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995. § 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: (...) III - trinta e dois por cento, para as atividades de: a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares.”

4. As empresas prestadoras de serviços de apoio a diagnóstico médico por imagem (radiologia, ecografia e tomografia computadorizada) enquadram-se na concepção de “serviços hospitalares” inserta no art. 15, § 1º, inciso III, alínea **a**, segunda parte, da Lei n. 9.249/1995, estando sujeitas à alíquota de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta mensal a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e não-provido.

(REsp n. 782.763-RS, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ 05.12.2005)

Tributário. Recurso especial. Sociedade civil prestadora de serviços médicos de hemodiálise. Imposto de Renda. Base de cálculo. Alíquota de 8%. Lei n. 9.249/1995. Precedente.

1. O STJ firmou o entendimento de que às sociedades civis prestadoras de serviços médico-hospitalares de hemodiálise aplica-se o percentual de 8% sobre a receita bruta mensal, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda. Inteligência do art. 15, § 1º, inciso III, letra **a**, da Lei n. 9.249/1995.

2. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp n. 380.087-RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ de 07.06.2004)

Tributário. Pessoa jurídica. Sociedade civil prestadora de serviços médicos de hemodiálise. Imposto de Renda. Alíquota de 8% sobre a receita bruta mensal.

A base de cálculo do imposto de renda de sociedade civil prestadora de serviços médico-hospitalares de hemodiálise será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta auferida mensalmente, conforme prevista na legislação de regência (artigo 15, parágrafo 1º, inciso III, letra **a**, da Lei n. 9.249/1995).

Recurso improvido.

(REsp n. 380.584-RS, Rel. Min. Garcia Vieira, Primeira Turma, DJ de 25.03.2002)

Consectariamente, as empresas prestadoras de serviços de clínica médica, pediátrica, ginecológica, cirurgia pediátrica e plástica, serviços ambulatoriais, atendimentos de urgência e serviços de complementação diagnóstica, nos termos dos arts. 15, § 1º, inciso III, alínea **a**, segunda parte, e 20, da Lei n. 9.249/1995, estão sujeitas à alíquota de 8% (oito por cento), a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, e à de 12%, a título de contribuição social sobre o lucro com base no lucro presumido, incidentes sobre a receita bruta mensal.

Ante o exposto, nego provimento ao presente Recurso Especial.

É como voto.

---

### **RECURSO ESPECIAL N. 806.828-SC (2006/0001745-1)**

Relator: Ministro José Delgado

Recorrente: Armelindo Romar

Advogado: André Luiz Arantes Scheidt

Recorrido: Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – Incra

Procurador: Valdez Adriani Farias e outros

### **EMENTA**

Processual Civil. Recurso especial. Desapropriação por interesse social. Regularização fundiária no Estado de Santa Catarina. Terras



localizadas em zona de fronteira. Informação do Incra, após à contestação, de que o imóvel não estaria abrangido pelo decreto expropriatório. Sentença que extinguiu o feito com resolução de mérito e condenou o réu em verba honorária advocatícia. Acórdão que não aprecia o conteúdo da apelação e adentra em questões de mérito. *Error in iudicando*. Nulidade do julgamento da apelação que se declara. Determinação de retorno dos autos ao tribunal de origem.

1. Tratam os autos de *Ação de Desapropriação* por interesse social promovida pelo Incra contra inúmeras pessoas, dentre as quais o ora recorrente, Armelindo Romar, em área de terras rurais denominada “Imóvel Tracutinga”, situada nos Municípios de Palma Sola e Dionísio Cerqueira, Estado de Santa Catarina, conforme Decreto Expropriatório n. 82.754/1978. Após a apresentação da *réplica* à contestação, determinou o juízo a juntada, pelo expropriante, da cadeia dominial, bem como da certidão atualizada do imóvel. O *Incra* informa que, ao efetuar buscas junto ao CRI de Dionísio Cerqueira com o objetivo de elaborar a cadeia dominial, verificou que o imóvel objeto da lide não está inserido no perímetro abrangido pelo Decreto expropriatório. Alega que o réu não sofreu ônus algum com a desapropriação, visto que seu imóvel não foi cancelado. Deste modo, *requereu o Incra* o levantamento da importância depositada *initio litis*, a devolução dos honorários periciais e a conseqüente *extinção do feito por falta de objeto*. A *sentença* extinguiu o processo com julgamento do mérito (art. 269, I, do CPC), reconhecendo, conforme a prova documental trazida aos autos, a inexistência de desapropriação em relação ao imóvel expropriado, visto que as terras em questão se encontram fora da área abrangida pelo Decreto expropriatório. Interposta *apelação* pelo réu insurgindo-se contra a condenação na verba honorária e requerendo a extinção do feito *sem resolução de mérito*. *Acórdão* do TRF/4ª Região, acolhendo parecer do ente ministerial, negou provimento ao recurso, reconhecendo a nulidade do título de propriedade do expropriado outorgado pelo Estado de Santa Catarina, porquanto a qualidade do imóvel expropriado é de domínio público (localizado em faixa de fronteira), pelo que não faz jus à indenização sem que resulte em flagrante dano ao erário. *Recurso especial* do desapropriado combatendo todos os termos do aresto recorrido. *Contra-razões* pelo Incra.

2. O exame dos autos revela total incongruência entre o que o magistrado singular decidiu (extinção do feito em face da constatação

de que o imóvel objeto da ação de desapropriação está fora dos limites do decreto expropriatório) e o julgamento de segundo grau (reconhecimento de nulidade do título de propriedade do expropriado outorgado pelo Estado de Santa Catarina, por ser a qualidade do imóvel de domínio público). A Corte local não se manifestou, em nenhum momento, sobre os termos da apelação, que irressignou-se contra a sua condenação em verba honorária e requereu a extinção do feito sem resolução de mérito.

3. Constatada, de ofício, a ocorrência de *error in iudicando* pela Corte de origem, deve ser declarada a nulidade do acórdão prolatado em sede de apelação, determinando-se que seja proferido novo julgamento, como se entender de direito, com a apreciação das questões postas no recurso de apelação.

4. Retorno dos autos ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Recurso especial prejudicado.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, julgar prejudicado o recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 19 de setembro de 2006 (data do julgamento).

Ministro José Delgado, Relator

---

DJ 16.10.2006

### RELATÓRIO

O Sr. Ministro José Delgado: Em exame recurso especial interposto por Armelindo Romar (fls. 169/181) com fulcro nas alíneas **a** e **c** do art. 105, III, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pela 3ª Turma do TRF/4ª Região, assim ementado (165):

Administrativo. Desapropriação por interesse social. Reforma agrária. Regularização fundiária do imóvel de Tracutinga, situado no município de Dionísio Cerqueira-SC. Faixa de fronteira de 66 Km. Alienação a *non domino*. Expropriada que não integrou a relação jurídico-material da desapropriação. Inexistência de direito à indenização.



Apelação conhecida e desprovida.

Tratam os autos de Ação de Desapropriação por interesse social para reforma agrária promovida pelo Incra contra inúmeras pessoas, dentre as quais o ora recorrente, em área de terras rurais denominada “Imóvel Tracutinga”, situada nos Municípios de Palma Sola e Dionísio Cerqueira, Estado de Santa Catarina, conforme Decreto Expropriatório n. 82.754/1978. Alfim, impugnou o Incra o domínio ilegítimo pendente de declaração a ser obtida em ação direta e própria, por o imóvel localizar-se em faixa de fronteira, de domínio da União.

Após a apresentação da réplica à contestação do expropriado, determinou o juízo a juntada, pelo expropriante, da cadeia dominial, bem como da certidão atualizada do imóvel expropriado (fl. 130).

Às fls. 133/134, o Incra informa que, ao efetuar buscas junto ao CRI de Dionísio Cerqueira com o objetivo de elaborar a cadeia dominial, verificou que o imóvel objeto da lide não está inserido no perímetro abrangido pelo Decreto expropriatório. Ainda, que da simples leitura da certidão imobiliária estampada na transcrição (registro n. 1.885), constata-se que o imóvel se localiza no Município de São José do Cedro, quando a desapropriação abrangeu áreas rurais localizadas nos Municípios de Dionísio Cerqueira e Palma Sola.

Alega que o réu não sofreu ônus algum com a desapropriação, visto que seu imóvel não foi cancelado. Desse modo, requereu o Incra o levantamento da importância depositada *initio litis*, a devolução dos honorários periciais e a conseqüente extinção do feito por falta de objeto.

O juízo de primeiro grau extinguiu o processo, com julgamento de mérito (art. 269, I, do CPC), reconhecendo, conforme a prova documental trazida aos autos, a inexistência de desapropriação em relação ao imóvel expropriado, visto que as terras em questão se encontram fora da área abrangida pelo Decreto expropriatório, afastando, portanto, qualquer direito à indenização. Condenou o expropriado ao pagamento dos honorários advocatícios arbitrados em R\$ 100,00 (cem reais), suspendendo, porém, sua execução em razão do benefício da assistência judiciária gratuita.

O Ministério Público Federal ofertou parecer (fl. 155), reportando-se à sua anterior manifestação de fls. 114/115 (momento anterior à petição do Incra de fls. 133/134).

Em grau apelatório, o acórdão do eg. Tribunal Regional da 4ª Região, acolhendo parecer do ente ministerial, negou provimento ao recurso, reconhecendo a nulidade do título do expropriado outorgado pelo Estado de

Santa Catarina, porquanto a qualidade do imóvel expropriado é de domínio público (localizado em faixa de fronteira), pelo que não faz jus à indenização sem que resulte em flagrante dano ao erário.

Inconformado, o expropriado interpôs recurso especial sustentando violação dos seguintes preceitos:

- *Do Código de Processo Civil:*

*Art. 2º* Nenhum juiz prestará a tutela jurisdicional senão quando a parte ou o interessado a requerer, nos casos e forma legais.

*Art. 128.* O juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte.

*Art. 131.* O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento. (Redação dada pela Lei n. 5.925, de 1º.10.1973).

*Art. 460.* É defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado.

- *Do Decreto-Lei n. 3.365/1941:*

*Art. 20.* A contestação só poderá versar sobre vício do processo judicial ou impugnação do preço; qualquer outra questão deverá ser decidida por ação direta.

*Art. 34.* O levantamento do preço será deferido mediante prova de propriedade, de quitação de dívidas fiscais que recaiam sobre o bem expropriado, e publicação de editais, com o prazo de 10 dias, para conhecimento de terceiros.

- *Da Lei n. 4.504/1964 (Estatuto da Terra):*

*Art. 11.* O Instituto Brasileiro de Reforma Agrária fica investido de poderes de representação da União, para promover a discriminação das terras devolutas federais, restabelecida a instância administrativa disciplinada pelo Decreto-Lei n. 9.760, de 5 de setembro de 1946, e com autoridade para reconhecer as posses legítimas manifestadas através de cultura efetiva e morada habitual, bem como para incorporar ao patrimônio público as terras devolutas federais ilegalmente ocupadas e as que se encontrarem desocupadas.



§ 1º Através de convênios, celebrados com os Estados e Municípios, iguais poderes poderão ser atribuídos ao Instituto Brasileiro de Reforma Agrária, quanto às terras devolutas estaduais e municipais, respeitada a legislação local, o regime jurídico próprio das terras situadas na faixa da fronteira nacional bem como a atividade dos órgãos de valorização regional.

§ 2º Tanto quanto possível, o Instituto Brasileiro de Reforma Agrária imprimirá ao instituto das terras devolutas orientação tendente a harmonizar as peculiaridades regionais com os altos interesses do desbravamento através da colonização racional visando a erradicar os males do minifúndio e do latifúndio.

• *Da Lei Complementar n. 76/1993:*

*Art. 18.* As ações concernentes à desapropriação de imóvel rural, por interesse social, para fins de reforma agrária, têm caráter preferencial e prejudicial em relação a outras ações referentes ao imóvel expropriando, e independem do pagamento de preparo ou de emolumentos.

§ 1º Qualquer ação que tenha por objeto o bem expropriando será distribuída, por dependência, à Vara Federal onde tiver curso a ação de desapropriação, determinando-se a pronta intervenção da União.

*Art. 2º* A desapropriação de que trata esta lei Complementar é de competência privativa da União e será precedida de decreto declarando o imóvel de interesse social, para fins de reforma agrária.

§ 2º Declarado o interesse social, para fins de reforma agrária, fica o expropriante legitimado a promover a vistoria e a avaliação do imóvel, inclusive com o auxílio de força policial, mediante prévia autorização do juiz, responsabilizando-se por eventuais perdas e danos que seus agentes vierem a causar, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

• *Do Código Civil:*

*Art. 1.196.* Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

*Art. 1.203.* Salvo prova em contrário, entende-se manter a posse o mesmo caráter com que foi adquirida.

*Art. 1.228.* O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.



§ 5º No caso do parágrafo antecedente, o juiz fixará a justa indenização devida ao proprietário; pago o preço, valerá a sentença como título para o registro do imóvel em nome dos possuidores.

Art. 1.231. A propriedade presume-se plena e exclusiva, até prova em contrário.

Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

§ 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

§ 2º Enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel.

Art. 1.247. Se o teor do registro não exprimir a verdade, poderá o interessado reclamar que se retifique ou anule.

Parágrafo único. Cancelado o registro, poderá o proprietário reivindicar o imóvel, independentemente da boa-fé ou do título do terceiro adquirente.

• Do Decreto-Lei n. 9.760/1946:

Art. 5º São devolutas, na faixa da fronteira, nos Territórios Federais e no Distrito Federal, as terras que, não sendo próprios nem aplicadas a algum uso público federal, estadual territorial ou municipal, não se incorporaram ao domínio privado:

a) por força da Lei n. 601, de 18 de setembro de 1850, Decreto n. 1.318, de 30 de janeiro de 1854, e outras leis e decretos gerais, federais e estaduais;

b) em virtude de alienação, concessão ou reconhecimento por parte da União ou dos Estados;

c) em virtude de lei ou concessão emanada de governo estrangeiro e ratificada ou reconhecida, expressa ou implicitamente, pelo Brasil, em tratado ou convenção de limites;

d) em virtude de sentença judicial com força de coisa julgada;

e) por se acharem em posse contínua e incontestada com justo título e boa fé, por termo superior a 20 (vinte) anos;

f) por se acharem em posse pacífica e ininterrupta, por 30 (trinta) anos, independentemente de justo título e boa fé;

g) por força de sentença declaratória proferida nos termos do art. 148 da Constituição Federal, de 10 de Novembro de 1937.

*Parágrafo único.* A posse a que a União condiciona a sua liberalidade não pode constituir latifúndio e depende do efetivo aproveitamento e morada do possuidor ou do seu preposto, integralmente satisfeitas por estes, no caso de posse de terras situadas na faixa da fronteira, as condições especiais impostas na lei.

Em seu arrazoado alega negativa de vigência dos princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, além de divergência jurisprudencial, sustentando a ocorrência de decisão *extra petita*, porquanto o título de propriedade discutido não se encontra eivado de nulidade, além de inexistir prova em sentido contrário.

Aponta, por outro lado, a negativa de vigência aos institutos da posse e da propriedade, haja vista que o “Decreto-Lei n. 9.760/1946 expressamente validara a incorporação do imóvel ao domínio privado” com a posse contínua e incontestada ao recorrente/expropriado. Assim, sem o devido “lastro probatório” contrário, o acórdão recorrido afastou a presunção de propriedade do recorrente, não obstante a existência de título válido.

Argüiu, ainda, contrariedade ao teor do verbete sumular n. 118, do extinto Tribunal Federal de Recursos, no sentido de que: “Na ação expropriatória, a revelia do expropriado não implica em aceitação do valor da oferta e, por isso, não autoriza a dispensa da avaliação”.

Colaciona diversos acórdãos deste Sodalício, os quais, diz, são favoráveis à sua tese e pede o provimento do seu recurso especial, sem proceder, no entanto, ao devido cotejo analítico.

Contra-razões pelo Incra, fls. 195/209, requerendo a negativa de seguimento do recurso especial. Primeiro, aponta a ausência de prequestionamento dos dispositivos considerados violados, pugnano pela incidência do enunciado n. 320, desta Corte, pois “a matéria e dispositivos examinados no voto-vista divergente, não atende ao requisito constitucional do prequestionamento da matéria recursal”. Depois, alega a falta do devido cotejo analítico dos acórdãos colacionados pelo recorrente. Argüiu, ainda, a inexistência de julgamento *extra petita*, visto que o Incra impugnou, *ab initio*, a questão do domínio. E por fim, sustentou incumbir ao magistrado manifestar-se, mesmo de ofício, sobre questões de ordem pública, como a dos autos.

Recurso extraordinário às fls. 183/192.

Juízo positivo de admissibilidade à fl. 212.

Parecer ministerial pelo conhecimento e provimento do recurso (fls. 219/225).

É o relatório.

### VOTO

O Sr. Ministro José Delgado (Relator): Almeja o recorrente reformar acórdão que, acolhendo parecer do ente ministerial, negou provimento à apelação reconhecendo a nulidade do título de propriedade do expropriado outorgado pelo Estado de Santa Catarina, pois a qualidade do imóvel expropriado é de domínio público (localizado em faixa de fronteira), pelo que não faz jus à indenização sem que resulte em flagrante dano ao erário. O julgamento assim foi sintetizado (fl. 165):

Administrativo. Desapropriação por interesse social. Reforma agrária. Regularização fundiária do imóvel de Tracutinga, situado no município de Dionísio Cerqueira-SC. Faixa de fronteira de 66 Km. Alienação a *non domino*. Expropriada que não integrou a relação jurídico-material da desapropriação. Inexistência de direito à indenização.

Apelação conhecida e desprovida.

Para bem elucidar a controvérsia, necessário nos reportarmos ao conteúdo da sentença que extinguiu a ação desapropriatória. O magistrado proferiu a mencionada decisão sob os seguintes fundamentos (fls. 140/141):

1. O Incra sustenta a inexistência de desapropriação em relação ao imóvel do expropriado, sustentando que este se encontra fora da área atingida pelo Decreto, não existindo assim, direito a qualquer indenização, posto que inexistiu perda da posse e da propriedade.

Razão assiste ao Incra no que tange às alegações acima referidas.

Consoante se depreende da certidão do Cartório de Registro de Imóveis de Dionísio Cerqueira (fls. 135), não ocorreu nenhum cancelamento da matrícula do imóvel do referido proprietário.

De outra sorte, verifica-se que, conforme referido pelo Incra a desapropriação se deu em relação aos Municípios de Dionísio Cerqueira e Palma Sola (fl. 17 — Decreto Expropriatória), enquanto as terras do expropriado se localizam em São José do Cedro.

(...)

do meio de sustento para milhares de famílias que já se encontram no local há várias gerações.

*III. Dispositivo:*



3. Isso posto, *julgo extinto o processo*, com julgamento de mérito, com fulcro no artigo 269, I, do CPC, em relação ao expropriado.

Conseqüentemente, condeno o expropriado ao pagamento dos honorários advocatícios de sucumbência, estes arbitrados em R\$ 100,00 (cem reais). Suspendo, no entanto a execução em razão da assistência judiciária gratuita requerida, que ora defiro.

Fixo o valor de R\$ 181,00 (cento e oitenta e um reais) para o pagamento dos honorários do curador nomeado, que deverá ser efetuado de acordo com o Anexo à Portaria n. 1, de 07 de março de 2003, da Resolução n. 281, de 15 de outubro de 2002.

Em razão da desnecessidade da perícia determinada, oficie-se ao perito designado acerca da presente decisão, bem como agradecendo pela colaboração.

Após o trânsito em julgado, expeça-se alvará em favor do Incra em relação ao valor depositado a título de indenização para o expropriado, bem como quanto aos honorários perícias depositados conforme guia da fl. 134.

O réu apelou, insurgindo-se contra a sua condenação em verba honorária e a necessidade de o feito ser extinto *sem* resolução de mérito.

O voto condutor do acórdão que apreciou a apelação desenvolveu as seguintes razões (fls. 158/159):

Em seu parecer, fls. 114/5, anotou o douto MPF em primeira instância, *verbis*:

Trata-se o presente feito de Ação de Desapropriação por interesse social para fins de reforma agrária, interposta pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – Incra, de uma área de terras rurais, tituladas a diversos proprietários, denominada Tracutinga.

Analisando as informações trazidas pelo Incra na contestação das fls. 100/109, toma-se evidente que a área de terras em questão situa-se na região denominada zona de Segurança Nacional, reservada à Nação desde o Império, sendo assim, de incontestável domínio da União, e com esse caráter e qualidade ainda permanece.

Dessa forma, não poderá o ente público federal arcar com o ônus decorrente da desapropriação, porquanto as terras em comento são de sua propriedade. Não pode pagar por elas, por constituir uma inquestionável forma de lesão ao erário público. Isso porque a concessão a *non domino* efetuada pelo Estado de Santa Catarina consubstancia negócio inexistente em face da União, nulo de pleno direito, incapazes de gerar direito ao seu titular, pelo que resta ... qualquer indenização a título de desapropriação.

É sabido que todas as terras devolutas compreendidas na faixa denominada de fronteira (hoje, 150 Km da fronteira), quando não passadas ao domínio privado de forma legal, pertencem ao domínio da União Federal, sendo defeso aos Estados-Membros titulá-las a terceiros, como se proprietários fossem.

É pacífico o entendimento jurisprudencial no sentido de que, embora seja tolerada o uso produtivo das terras situadas em faixas de fronteiras o domínio continua sendo da União. A matéria em comento resultou a Súmula n. 477 do STF, *in verbis*:

As concessões de terras devolutas situadas na faixa de fronteira, feita pelos Estados, autorizam, apenas, o uso, permanecendo o domínio com a União, ainda que se mantenha inerte ou tolerante em relação aos possuidores.

Dessa forma, considerando que desapropriação visava a tão-somente a regularização fundiária da região, esse órgão Ministerial entende que o expropriado em epígrafe não faz jus a qualquer espécie de indenização, por se tratar de imóvel de domínio público, não podendo a União arcar corri o ônus da desapropriação porquanto estaria pagando por um imóvel que é de sua propriedade.

Por todo o exposto, e considerando o incontestável domínio público da União sobre o bem objeto do presente feito, toma-se despicie da realização da prova pericial judicial, razão pela qual, esse órgão se abstém de se manifestar acerca da produção da prova determinada no despacho da fl. 91.

*Ante o exposto*, o Ministério Público Federal, por seu agente signatário, manifesta-se pela extinção do feito, com julgamento de mérito, nos termos do artigo 269, inciso II, do Código de Processo Civil.

Nesta instância, à fl. 155, concluiu o *Parquet*, *verbis*:

A desapropriação em questão possui contornos que são de todo próprios: a terra “desapropriada” pertence à União Federal e a ação visou, por vias oblíquas, pôr fim a um sangrento conflito social que se instalara na faixa de fronteira situada no oeste dos Estados do Paraná e Santa Catarina. Tal fato explica tais ajuizamentos atípicos, tendo em vista o alcance social e a premente necessidade que os motivaram.

Assim, é perfeitamente detectável que o objeto da ação, em que pese expropriatória, abrange a totalidade da dominialidade de tais terras e, conseqüentemente, a validade ou não dos títulos de propriedade outorgados pelo Estado de Santa Catarina.



Em suma, o Apelante detinha título de propriedade nulo, que, por deferência da União e, posteriormente, pelo legislador ordinário, poderia vir a ser ratificado, caso estivesse na posse e efetiva exploração do bem, o que não ocorreu. Logo, andou bem a r. sentença ou barrar a indenização.

Ante o exposto, o *Ministério Público Federal*, reportando-se ao seu parecer de fls. 114/115, opina pelo desprovimento do recurso.

Por esses motivos, acolhendo o parecer do MPF, conheço da apelação, negando-lhe provimento.

É o meu voto.

Como visto, o voto vencedor que conduziu o julgamento de segundo grau pautou-se, tão-somente, no parecer do Ministério Público Federal de fl. 155 que, por sua vez, reportou-se ao parecer de fls. 114/115, manifestado em momento anterior à petição do Incra de fls. 133/134 que concluiu que o imóvel objeto da lide não está inserido no perímetro abrangido pelo Decreto expropriatório, razão pela qual o feito deveria ser extinto.

Sobre os termos expostos na apelação, portanto, nada foi deliberado pela Corte Regional.

À exaustão, aquele Sodalício deliberou a respeito da matéria inicialmente posta na exordial, pronunciando-se, por maioria de votos, no sentido de que é nulo o título de propriedade outorgado pelo Estado de Santa Catarina, pois a qualidade do imóvel expropriado é de domínio público (localizado em faixa de fronteira).

Os autos chegam à minha relatoria, pela via do presente recurso especial, que pugna a reforma do entendimento fixado em segundo grau nos moldes consignados no voto vencedor. Esta é a situação retratada.

Verifico que não houve oposição de embargos de declaração a fim de esclarecer o porquê de o Tribunal de segundo grau não haver-se manifestado sobre o conteúdo da apelação e haver externado todo o seu posicionamento lastreado em assertiva equivocada.

Todo o recurso especial está concentrado na reforma de mérito do aresto recorrido, apontando inúmeros dispositivos legais, além de divergência jurisprudencial.

Denota-se, pois, uma sucessão de equívocos perpetrados pela Corte de segundo grau, pelos pareceristas do Ministério Público Federal que deixaram de apreciar a manifestação do Incra de fls. 136/137 e a apelação do réu.

Como pôr termo à controvérsia nos termos em que trazida à lume nesta instância especial?

Há prequestionamento de determinados dispositivos legais apontados como violados no recurso especial e a fundamentação pela alínea **c** poderia ser analisada com minudência.

Porém, há total incongruência do decidido em primeiro grau, tendo sido objetado na apelação, com o que foi apreciado em segundo grau e com a irresignação exposta no apelo especial.

É evidente, pois, que houve erro de julgamento, e a parte interessada não se manifestou, em nenhum momento, a respeito, deixando, inclusive, de manejar os oportunos embargos de declaração.

Em face do constatado nesta seara excepcional, por visualizar a ocorrência de *error in iudicando*, declaro a nulidade, de ofício, do acórdão prolatado pelo Tribunal *a quo*, em sede de apelação, determinando que seja proferido novo julgamento, como se entender de direito, com a apreciação das questões postas no recurso de apelação.

Remetam-se os autos ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Prejudicada a análise do recurso especial.

É como voto.

---

**RECURSO ESPECIAL N. 807.970-DF (2005/0215436-0)**

Relator: Ministro José Delgado

Recorrente: Dalmo Josué do Amaral e outro

Advogado: Marcelo Luiz Ávila de Bessa e outros

Recorrido: Distrito Federal

Procurador: Valéria Ilda Duarte Pessoa e outros

**EMENTA**

Administrativo. Recurso especial. Reintegração de posse. Extrapolação de autorização para construção. Invasão de área pública. Autorização cancelada. Direitos à indenização e à retenção de benfeitorias não-reconhecidos. Ocupação irregular. Má-fé.

1. Cuidam os autos de *ação de reintegração de posse* proposta pelo Distrito Federal em desfavor de Dalmo Josué do Amaral e Ana Amancia do Amaral, de área pública adjacente à propriedade dos



réus, bem como requerendo a sua condenação ao pagamento de taxa de ocupação. A *sentença* julgou procedente o pedido. A *apelação* dos réus foi julgada por maioria, tendo o voto da Relatora consignado que os réus não podem alegar que a sua posse era de boa-fé na medida em que sempre souberam estar ocupando terra pública, insuscetível de posse, não lhes assistindo, portanto, direito de indenização. O voto médio, porém, concedeu o direito à indenização pelas benfeitorias, por meio de liquidação por arbitramento, mantendo a sentença no mais. Interpostos *embargos infringentes* pela parte ré e recurso *adesivo* pelo Distrito Federal. Desta feita, foram não-providos os infringentes dos réus e providos os do Distrito Federal, adotando-se a tese pelo não-reconhecimento do direito à indenização. *Embargos de declaração* foram opostos pelos réus, tendo sido não-providos. Apenas determinou-se a correção de erro material no julgamento dos embargos infringentes: foi por unanimidade e não por maioria. *Recurso especial* dos réus insistindo que a ocupação da área pública se deu de boa-fé, sendo merecedores da indenização pleiteada, além de requererem a anulação do ato que cancelou a Carta de Habite-se, provocadora do pedido de reintegração. Alegam violação dos arts. 449 até 519 do Código Civil; e 267, I e IV, e 535, I e II, do CPC. *Contra-razões* ao Especial pugnando a manutenção do aresto objurgado. Inadmitido o apelo nobre, subiram os autos por força de êxito de agravo de instrumento.

2. O presente caso retrata situação em que, embora os réus tenham sido autorizados a elaborar obras e construções em terreno privado, extrapolaram tal consentimento e construíram em área adjacente pública.

3. Não há que se falar em negativa de vigência do art. 267, I e IV, do CPC, como querem fazer crer os recorrentes, ao sustentarem a extinção do feito sem julgamento de mérito por não poder a Administração invocar a via da reintegração de posse para retomar área pública, em razão da inexistência jurídica da própria posse. O Distrito Federal possui interesse e utilizou a via adequada. Houve cancelamento do ato administrativo que concedeu a Carta de Habite-se, passando os réus à qualidade de esbulhadores ao ocuparem, conscientes, área pública. O interdito possessório é o meio adequado para a obtenção da tutela vindicada.

4. Ficou caracterizado e bem destacado no julgamento de segundo grau que a ocupação exercida sobre o bem público foi de má-fé, sendo



incontroverso que os réus não ignoravam o vício ou o obstáculo que lhe impediam a aquisição do bem ou do direito possuído, qual seja, a propriedade pública do imóvel. A posse de boa-fé só deixa de existir quando as circunstâncias façam presumir que o possuidor não ignora que possui indevidamente. Direito à indenização repelido.

5. Recurso especial não-provido.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 19 de setembro de 2006 (data do julgamento).

Ministro José Delgado, Relator

---

DJ 16.10.2006

### RELATÓRIO

O Sr. Ministro José Delgado: Trata-se de recurso especial interposto por Dalmo Josué do Amaral e Ana Amancia do Amaral (fls. 280/312), com fulcro no art. 105, III, **a**, da CF/1988, contra acórdão prolatado pelo TJDF, assim ementado (fl. 162):

Ação interdital. Possessória cumulada com perdas e danos. Bens públicos dominicais. Permissão de uso e construções. Direito indenizatório reconhecido, *maioria*. Condições da ação. Preliminares rejeitadas, *maioria*. Recursos conhecidos e providos pelo voto médio. Desde que sobrelevante o laço conectivo entre as partes, indiscutível o interesse processual a uni-las no processo. O esbulho possessório, como fato, pode caracterizar-se em área pública e a legitimidade da Administração sempre transborda na defesa de seu patrimônio. *Maioria*. A posse é um fato e esse fato alcança, inclusive a área pública, dele não há como se esconder, mas se houve prévia permissão de uso e construção de obras, ainda que haja extrapolação da área construída, a tolerância da Administração pode e gera sobre os bens dominicais, direitos de ressarcimento, especialmente o direito de retenção no caso da reivindicatória.

Tendo o julgado sido proferido por maioria de votos, foram apresentados embargos infringentes, cujo julgamento desta forma restou sintetizado (fl. 243):



Embargos infringentes. Reintegração de posse. Terra pública. Direito à indenização.

Não se afastando a precariedade da ocupação de área pública, não há como conceder proteção possessória, sendo o caso de se presumir a má-fé na ocupação do imóvel público. Direito à Indenização indeferido.

Face ao acórdão dos embargos infringentes foram opostos embargos de declaração, que restaram assim espelhados (fl. 269):

Embargos de declaração. Correção de erro material. Omissão. Análise fática.

1. Os Embargos de Declaração constituem-se meio próprio para a correção de erro material.

2. Não configura omissão no v. acórdão a eleição de apenas alguns dos fatos mais relevantes para a lide. O julgador, neste ponto, acha-se obrigado a analisar a questão de fundo, não sendo necessário esgotar o exame fático que envolve a demanda.

Cuidam os autos de ação de reintegração de posse proposta pelo Distrito Federal em desfavor de Dalmo Josué do Amaral e Ana Amancia do Amaral, de área pública adjacente à propriedade dos réus (Lote n. 19, QL 08, Conjunto 01, SHI/Sul, Brasília), bem como a sua condenação ao pagamento de taxa de ocupação. O pedido foi consignado nos termos seguintes (fl. 06):

a) a promover às suas expensas – sob pena de ser feita às custas da Administração Pública do Distrito Federal, para posterior ressarcimento, pelos Réus, dos gastos respectivos –, no prazo certo de 15 (quinze) dias, a plena desocupação da área pública invadida, com sua integral restauração ao *status quo* original;

b) à satisfação de perdas e danos, consistentes no valor devido, a título de Taxa de Ocupação, segundo padrões vigentes no Distrito Federal para a permissão de ocupação de área pública, pelo uso do imóvel invadido, por todo o tempo que tiver durado a ocupação;

c) ao pagamento da importância de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), por dia de ocupação, como pena cominada para o caso de nova turbação ou esbulho;

d) ao pagamento de honorários advocatícios, das custas processuais e de juros e correção monetária cabíveis.

A sentença julgou procedente o pedido para “determinar a reintegração do autor na posse da área pública ocupada, no prazo de 15 (quinze) dias, sob pena de ser feita a desocupação pela Administração Pública, com posterior

ressarcimento das despesas. Para o caso de nova turbação ou esbulho, fixo a multa de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por dia de ocupação”. Condenou, ainda, os réus “ao pagamento da taxa de ocupação, segundo os padrões vigentes no Distrito Federal para a permissão de ocupação de área pública, pela utilização da área ocupada, relativa ao tempo em que se utilizaram da mesma”.

Em apelação (fls. 129/142) os réus pugnam pela reforma da sentença sob a alegação de que as obras foram realizadas com autorização do Poder Público e sob o manto da posse de boa-fé.

O apelo foi julgado por maioria (fl. 162), tendo o voto da Relatora consignado que os réus não podem alegar que a sua posse era de boa-fé, na medida em que sempre souberam estar ocupando terra pública, insuscetível de posse, não lhes assistindo, portanto, nenhum direito de indenização. O voto médio, porém, concedeu o direito à indenização pelas benfeitorias, por meio de liquidação por arbitramento, mantendo a sentença quanto ao restante.

Apresentados embargos infringentes (fls. 181/196), estes foram devidamente contra-arrazoados (fls. 200/205), havendo, ainda, recurso adesivo interposto pelo Distrito Federal (fls. 207/214). Desta feita, foram *desprovidos* os infringentes dos réus e *providos* os do Distrito Federal (fl. 243), adotando-se a tese pelo não-reconhecimento do direito à indenização.

Embargos de declaração foram opostos pela parte ré, tendo sido não-providos. Apenas determinou-se a correção de erro material: que o julgamento foi por unanimidade e não por maioria.

Os recorrentes, na via especial, insistem que a ocupação da área pública se deu de boa-fé, sendo merecedores da indenização pleiteada, além de requererem a anulação do ato que cancelou a Carta de Habite-se, provocadora do pedido de reintegração. Alegam violação dos artigos 449 até 519 do Código Civil e os seguintes dispositivos do CPC:

*Art. 267.* Extingue-se o processo, sem julgamento do mérito:

I – quando o juiz indeferir a petição inicial;

(...)

IV – quando se verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo;

*Art. 535.* Cabem embargos de declaração quando:

I – houver, na sentença ou no acórdão, obscuridade ou contradição;



II – for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se o juiz ou tribunal.

Contra-razões ao Especial às fls. 316/321.

Às fls. 323/325, decisão indeferindo o processamento do recurso especial.

Ofício comunicando o provimento do AG n. 707.161-DE, que determinou a subida do presente recurso especial (fl. 330).

Parecer do Ministério Público Federal (fls. 337/340) opinando pelo conhecimento e não-provimento do recurso especial.

É o relatório.

### VOTO

O Sr. Ministro José Delgado (Relator): O apelo não merece provimento.

Sustentam os recorrentes, em síntese, violação dos seguintes preceitos normativos:

a) art. 535, I e II, por supostas omissões e contradições de questões suscitadas na instância ordinária;

b) art. 499 a 519 do Código Civil, porque não foi reconhecido o direito à indenização pelas benfeitorias construídas em terra pública;

c) art. 267, I e IV, do CPC, pela impossibilidade de ser proposta ação de reintegração de posse relativa à área pública.

Primeiramente, analiso a alegada infringência do art. 535, I e II, do CPC.

Nesse ponto, alegam os recorrentes que o aresto dos embargos infringentes omitiu-se na análise das premissas fáticas que fundamentaram o voto minoritário exarado pelo Des. Valter Xavier, cuja prevalência foi sustentada nos infringentes. Os elementos fáticos seriam estes (fl. 271):

a) “os documentos que provariam a procedência do pedido indenizatório do GDF referem-se a Valmir Amaral e não aos ora embargantes, Dalmo Josué do Amaral e Ana Amância do Amaral;” (fl. 263)

b) “o direito do Distrito Federal seria constituído com base na fraude da emissão do documento público, situação que, por não ter sido demonstrada pelo GDF, acarretaria a improcedência do pedido de reintegração.” (fls. 263)

O aresto que apreciou os embargos de declaração assim se pronunciou a respeito (fls. 272/274):

Quanto ao recurso interposto pelos Embargantes, conforme já ressaltado, buscam a manifestação desta Corte de Justiça sobre duas situações fáticas.

A respeito impõe considerar que o Julgador se acha unicamente adstrito ao pedido formulado pela parte. Tem a possibilidade de examinar amplamente os fatos, não se achando obrigado a discutir cada fato enumerado pela parte. É o que dispõe o art. 131 do CPC.

Nestes termos, destaco a ausência de omissão no v. acórdão por ter esta Câmara Cível elencado alguns dos fatos como mais relevantes para a solução da lide, sem se referir especificamente sobre outros. Tal posição adotada pela Corte em nenhum momento configura os vícios a que o art. 535 do CPC faz referência.

A respeito destaco alguns julgados do egrégio STJ:

Administrativo. Apreensão de veículo importado. Pena de perdimento. Boa-fé. Embargos de declaração. Súmula n. 7-STJ.

1. *A finalidade da jurisdição é a composição da lide, e não a discussão de todos os pontos levantados pelas partes. A omissão só se verifica quando não enfrentada a questão de fundo, hipótese que se afasta no presente caso, porquanto foram examinados elementos suficientes para a conclusão a que chegou o acórdão.*

2. As questões suscitadas no recurso especial demandam o reexame de matéria de fato, inviável em recurso especial, ante o disposto na Súmula n. 7 desta Corte.

3. Recurso especial improvido. – grifo nosso.

Processual Civil. Embargos de declaração. Inexistência de irregularidades no acórdão.

1. Inocorrência de irregularidades no acórdão quando a matéria que serviu de base à oposição do recurso foi devidamente apreciada no aresto atacado, com fundamentos claros e nítidos, enfrentando as questões suscitadas ao longo da instrução, tudo em perfeita consonância com os ditames da legislação e jurisprudência consolidada. O não-acatamento das argumentações deduzidas no recurso não implica cerceamento de defesa, uma vez que ao julgador cumpre apreciar o tema de acordo com o que reputar atinente à lide. *Não está obrigado o magistrado a julgar a questão posta a seu exame de acordo com o pleiteado pelas partes, mas sim com o seu livre convencimento (art. 131, do CPC), utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso.* — Grifo nosso.

Neste contexto, observa-se que esta Corte de Justiça analisou a questão de fundo, qual seja, o direito à reintegração do imóvel e possível indenização pertinente. Para tanto, os eminentes Julgadores enfatizaram a natureza da terra e



a qualidade de possuidores dos Réus — fatos estes determinantes para o deslinde da controvérsia.

Com estas considerações, não vislumbro qualquer omissão no v. acórdão, sendo que dou provimento aos Embargos Declaratórios somente para correção de erro material, no sentido de que a parte dispositiva do v. acórdão conste que a decisão foi unânime.

É o que consta.

Conforme observado, os pontos suscitados foram analisados, não tendo incorrido o acórdão em omissão. O voto está bastante claro ao consignar que foi examinada a questão de fundo, qual seja, o direito à reintegração do imóvel e a indenização pertinente, tendo sido observadas a natureza e a qualidade de possuidores dos réus – fatos estes determinantes do desate da controvérsia.

Como bem frisado, a ausência de apreciação de todos os pontos suscitados pelas partes não conduz à declaração de nulidade. Imprescindível é o pronunciamento sobre as questões relevantes para a solução da lide.

Assim, não detectada a ocorrência de vícios no aresto de segundo grau, nega-se provimento ao apelo sob este aspecto.

O presente caso retrata situação em que, embora os réus tenham sido autorizados a edificar obras e construções em terreno privado, extrapolaram tal consentimento e construíram em área adjacente pública.

Os fatos assim podem ser narrados:

1º) em 02.10.1995 os réus obtiveram licença para edificação em um imóvel situado na QL 08, Lote n. 19, Conjunto n. 01, Lago Sul, Brasília-DF, consubstanciada no Alvará de Construção n. 116/1995;

2º) em 30.04.1997 foi expedida a Carta de Habite-se n. 47/1997, a qual foi cancelada em 28.07.1997 pela Administração do Lago Sul com supedâneo na desobediência às formalidades legais preconizadas pelo art. 16 da Lei n. 1.172/1996, quais sejam: a) falta de vistoria antes da concessão do “habite-se”; b) constatação de construção de benfeitorias em área pública, excedendo-se do limite da autorização outorgada, conforme demonstrado pelos documentos colacionados na inicial (fls. 08/61).

O voto da Desembargadora Relatora bem descreveu a controvérsia. Confira-se (fls. 171/173):

*A Senhora Desembargadora Vera Andrichi (Relatora)*

Asseveram os réus que não invadiram área pública, mas ocuparam-na e ali construíram com a devida autorização da Administração do Lago Sul, sendo, portanto, regular a ocupação.

Ocorre, que o ato administrativo concessivo da carta de habite-se foi anulado pela própria Administração, em face de não ter sido observado o disposto no art. 16, da Lei n. 1.172/1996, no tocante à vistoria que deveria ser realizada no local da edificação. Aliás, a motivação de tal anulação está expressa no “Extrato de Cancelamento” publicado no Diário Oficial do DF, cuja cópia encontra-se à fl. 24.

Dessa forma, não tendo sido obedecida a legislação atinente à espécie, o ato é passível de anulação pela Administração, como realmente foi, ante a ilegalidade existente.

É o que dispõe o enunciado da Súmula n. 473, do STF:

*A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.*

Assim, a situação dos autos é de anulação de ato administrativo, pois eivado de ilegalidade, não havendo falar em direito adquirido pelos réus, a fim de manterem-se na posse da área, como postulam, já que, anulado o ato, os efeitos de tal anulação “retroagem às suas origens, invalidando as conseqüências passadas, presentes e futuras do ato anulado. É assim porque o ato nulo não gera direitos ou obrigações para as partes; não cria situações jurídicas definitivas; não admite convalidação.” ( *in Direito Administrativo Brasileiro*, Hely Lopes Meirelles, 25ª ed., p. 193).

Ademais, a ocupação da área pública pelos réus é insuscetível de produzir os efeitos da posse, inclusive no que respeita a sua proteção, sendo impertinente o pedido de serem mantidos na área objeto do litígio, bem como o de arbitramento de taxa de ocupação.

Também, procuram demonstrar os réus a posse de boa-fé, o que ensejaria o direito à indenização pelas benfeitorias que realizaram na área em comento.

Dispõe o art. 490, do Código Civil que “é de boa-fé a posse, se o possuidor ignora o vício, ou o obstáculo que lhe impede a aquisição da coisa, ou do direito possuído.”

Todavia, os elementos constantes dos autos permitem concluir situação exatamente oposta. Era do conhecimento dos réus que a área por eles ocupada era pública, eis que consta da contestação que “todas as benfeitorias realizadas em área



pública, tais como, quadra de tênis, quadra de esportes, churrasqueira e heliponto, foram realizadas” (fl. 75).

Não é despidendo dizer, que o alvará de construção concedido aos réus permitia a edificação de 1.280 m<sup>2</sup>, conforme Carta de Habite-se, fl. 98, e esses extrapolaram tal autorização, na medida em que construíram em área muito maior, conforme facilmente se constata pelas fotos de fls. 04/07 e também, pela natureza das edificações levadas a efeito, acima indicadas.

Dessa forma, não podem alegar os réus que a sua posse era de boa-fé, na medida em que sempre souberam estar ocupando terra pública, insuscetível de posse, não lhes assistindo qualquer direito de indenização, salvo se as benfeitorias realizadas fossem necessárias, o que efetivamente não é o caso dos autos, não havendo falar, também, em direito de retenção, em face do disposto no art. 517, do Código Civil.

Isto posto, nego provimento ao recurso, mantendo a r. sentença proferida.

É o voto.

Os recorrentes defendem a vulneração do art. 267, I e IV, do CPC, de seguinte conteúdo:

*Art. 267.* Extingue-se o processo, sem julgamento do mérito:

I – quando o juiz indeferir a petição inicial;

(...)

IV – quando se verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo;

Sustentam que o processo deve ser extinto sem julgamento de mérito por não poder a Administração invocar a via da reintegração de posse para retomar área pública, em razão da inexistência jurídica da própria posse.

Caso não se entenda prequestionada essa matéria, requerem a nulidade do acórdão de segundo grau por omissão (violação do art. 535, I e II, CPC).

Não possuem razão os recorrentes neste ponto. O Distrito Federal possui interesse e utilizou a via adequada. Houve anulação do ato administrativo que havia concedido a Carta de Habite-se, passando os réus à qualidade de esbulhadores desde então, ocupando, conscientes, área pública. O interdito possessório é o meio adequado para a obtenção da tutela vindicada.

Nego provimento ao especial pela alegada vulneração do art. 267, I e IV, do CPC.



Por derradeiro, resta a análise quanto à infringência dos arts. 499 a 519 do Código Civil, os quais, segundo os recorrentes, dão supedâneo ao reconhecimento do direito à indenização.

Ao examinar a controvérsia, verifica-se que o acórdão da apelação apreciou o teor dos arts. 490 e 517 do CC. O aresto dos embargos infringentes, por sua vez, manifestou-se sobre os arts. 503, 497, 490, 491, 516 e fez referência aos arts. 499 a 519 do CC.

Neste ponto, não creio que o intento mereça prosperar.

Ficou caracterizado e bem destacado no julgamento de segundo grau que a ocupação exercida sobre o bem público foi de má-fé, sendo incontroverso que os réus não ignoravam o vício ou o obstáculo que lhe impediam a aquisição do bem ou do direito possuído, qual seja, a propriedade pública do imóvel. Estes são os termos do art. 490 do pretérito Código Civil (Art. 490: “É de boa-fé a posse, se o possuidor ignora o vício, ou o obstáculo que lhe impede a aquisição da coisa, ou do direito, possuído”).

Acrescente-se, também, o conteúdo do art. 491 do mesmo Codex, segundo o qual a posse de boa-fé só deixa de existir quando as circunstâncias façam presumir que o possuidor não ignora que possui indevidamente (Art. 491: “A posse de boa-fé só perde este caráter no caso e desde o momento em que as circunstâncias façam presumir que o possuidor não ignora que possui indevidamente”).

Considerando-se a inequívoca má-fé dos réus, não resta outra alternativa senão a de não lhes reconhecer o direito à indenização, tampouco o direito de retenção, pois ao possuidor de má-fé somente são restituíveis as benfeitorias necessárias, conforme prescrito no art. 516 do antigo Código Civil (Art. 516: “O possuidor de boa-fé tem direito à indenização das benfeitorias necessárias e úteis, bem como, quanto às voluptuárias, se lhe não forem pagas, a levantá-las, quando o puder sem detrimento da coisa. Pelo valor das benfeitorias necessárias e úteis, poderá exercer o direito de retenção”).

No atual Código Civil, semelhantes disposições constam dos arts. 1.219 e 1.220, de seguinte teor:

*Art. 1.219* O possuidor de boa-fé tem direito à indenização das benfeitorias necessárias e úteis, bem como, quanto às voluptuárias, se não lhe forem pagas, a levantá-las, quando o puder sem detrimento da coisa, e poderá exercer o direito de retenção pelo valor das benfeitorias necessárias e úteis.

*Art. 1.220* Ao possuidor de má-fé serão ressarcidas somente as benfeitorias necessárias; não lhe assiste o direito de retenção pela importância destas, nem o de levantar as voluptuárias.



É importante destacar o consignado no voto do eminente Desembargador Sérgio Bittencourt, ao examinar os embargos infringentes, no sentido de que a licença de permissão para moradia refere-se unicamente à construção do edifício, e não sobre o terreno utilizado para tal finalidade. O fundamento para a revogação da licença não trata da ocupação de área pública, pois está baseado na ausência de trâmite previsto no art. 16 da Lei Distrital n. 1.172/1996, qual seja, a falta de vistoria da obra antes da concessão do “habite-se”. Portanto, a legalidade do ato de revogação noticiado deve ser apurada por ação própria, restando apenas a análise das conseqüências da incontroversa ocupação de terreno de domínio público.

Cediço que as áreas públicas são insuscetíveis de posse, exercendo o ocupante mera detenção tolerada pelo Poder Público, é descabida a invocação de direitos possessórios sobre a superfície ocupada.

A corroborar o entendimento manifestado, pelo valor de suas razões, reitero os termos da promoção ministerial de fls. 339/340:

Dos elementos constantes dos autos, pode-se extrair duas conclusões: *a uma* restou caracterizada a má-fé dos Recorrentes que, extrapolando a autorização outorgada pela Administração, construíram as benfeitorias, das quais pleiteiam indenização, em área pública. Aliás, esse aspecto está bem ressaltado na contestação, da qual se extrai a seguinte confissão, conforme asseverou o juiz sentenciante e Tribunal *a quo*: “todas as benfeitorias realizadas em área pública, tais como, quadra de tênis, quadra de esportes, churrasqueira e heliporto...”; *a duas*, ante a má-fé e considerando o rol colacionado aos autos das benfeitorias construídas, verifica-se que, por serem voluptuárias, sequer poderão ser levantadas.

Portanto, com base no que preconiza a lei, resta evidente que estão ausentes as condições legais impostas para a garantia do direito à indenização das benfeitorias erigidas no imóvel.

Quanto à suposta violação ao artigo 267, incisos I e IV, do Código de Processo Civil, por impossibilidade de ser proposta ação de reintegração de posse relativa à área pública, também não merece prosperar a irresignação.

Isso porque, se os Recorrentes aditem que extrapolaram autorização concedida pela Administração para ocupar área pública, confessaram, assim, a prática de esbulho, que legitima a propositura da ação de reintegração de posse. Assim, é refutável a alegação de inadequação da via processual eleita.

Isto posto, opino pelo conhecimento e não provimento do Recurso Especial.

Nessa linha, escólio da Corte:

Embargos de terceiro. Mandado de reintegração de posse. Ocupação irregular de área pública. Inexistência de posse. Direito de retenção não configurado.

1. Posse é o direito reconhecido a quem se comporta como proprietário. Posse e propriedade, portanto, são institutos que caminham juntos, não havendo de ser reconhecer a posse a quem, por proibição legal, não possa ser proprietário ou não possa gozar de qualquer dos poderes inerentes à propriedade.

2. *A ocupação de área pública, quando irregular, não pode ser reconhecida como posse, mas como mera detenção.*

3. Se o direito de retenção depende da configuração da posse, não se pode, ante a consideração da inexistência desta, admitir o surgimento daquele direito advindo da necessidade de se indenizar as benfeitorias úteis e necessárias, e assim impedir o cumprimento da medida imposta no interdito proibitório.

4. Recurso provido. (REsp n. 556.721-DF, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 03.10.2005)

Assim delineado, *nego provimento* ao presente recurso especial.

É o voto.

---

#### **RECURSO ESPECIAL N. 812.056-DF (2006/0017182-0)**

Relator: Ministro Luiz Fux

Recorrente: Fazenda Nacional

Procurador: Everton Lopes Nunes e outros

Recorrido: Alaor Ximenes e outros

Advogada: Carolina Louzada Petrarca e outros

#### **EMENTA**

Processual Civil e Tributário. Imposto de Renda. Embargos à execução. Alegação de ausência de dedução de quantia retida na fonte e já restituída por conta de declaração de ajuste anual. Preclusão. Não ocorrência.

1. A repetição do indébito que desconsidera a restituição de imposto de renda, supostamente não abatida do *quantum* exequendo, configura excesso de execução (art. 741, V, do CPC). Com efeito, incorre em excesso quando se pretende executar quantia superior



àquela constante do título. Nesse sentido, é assente na doutrina que:

O excesso de execução (art. 741, 1ª parte) está definido no art. 743. A primeira hipótese corresponde, efetivamente, ao significado da palavra excesso. “Há excesso de execução”, diz o Código, “quando o credor pleiteia quantia superior à do título” (art. 743, I). Nesse caso, se a única alegação dos embargos foi essa, temos uma hipótese de embargos “parciais”, de modo que, de acordo com o art. 739, § 2º, o processo de execução poderá prosseguir quanto à parte não embargada (Araken de Assis e Edson Ribas Malachini, in Comentários ao Código de Processo Civil, volume 10, Ed. Revista dos Tribunais, p. 563).

2. Há excesso de execução quando a parte pretende executar quantia superior à dívida, assim considerado o *quantum* que despreza a imputação em pagamento. *In casu*, a sentença exequenda declarou o direito à restituição do imposto de renda outrora incidente sobre verbas indenizatórias percebidas pelos ora recorrentes sem, contudo, fixar valores, que só vieram à tona com a liquidação da sentença.

3. É assente na doutrina que, em sendo a última oportunidade de suscitar a matéria, porquanto impossível de deduzi-la noutra processo, a exceção é tema dos embargos da executada.

4. Não obstante o art. 741, VI, do CPC, dispor que causas impeditivas, modificativas ou extintivas do direito do direito do autor possam ser alegadas em sede de embargos à execução, *quando supervenientes à sentença*, a exegese do dispositivo não desconsidera o ato decisório da liquidação que, complementando a condenação, é passível de objeção em embargos, máxime com a eliminação da liquidação por cálculo (precedente: REsp n. 155.037-RJ, Relator Ministro Ruy Rosado de Aguiar, 4ª Turma, DJ 19.02.1998).

5. Recurso especial provido.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda e José Delgado votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília (DF), 11 de abril de 2006 (data do julgamento).

Ministro Luiz Fux, Relator

---

DJ 28.04.2006

### RELATÓRIO

O Sr. Ministro Luiz Fux: Trata-se de recurso especial interposto pela *Fazenda Nacional*, com fulcro nas alíneas **a** e **c**, do permissivo constitucional, contra acórdão proferido pelo TRF da 1ª Região, sob o argumento de violação aos arts. 473, 741, V e VI, e 743, I, do CPC, na medida em que considerou precluso o direito de discutir, no processo executivo, a compensação de valores pagos aos exeqüentes, impedindo-a de alegar excesso de execução por meio dos embargos do devedor.

Noticiam os autos que a ora recorrente opôs embargos à execução promovida em seu desfavor por Alaor Ximenes e outros, alegando excesso de execução, em virtude da não efetivação, pelos exeqüentes, da compensação do IRRF com os valores constantes no ajuste anual da Declaração de Rendimentos.

O juízo federal de primeiro grau julgou parcialmente procedente os embargos à execução para reconhecer a existência de excesso de execução.

Os embargados, ora recorridos, manejaram recurso de apelação, sustentando, em síntese, que caberia à Fazenda a apresentação da prova, na fase cognitiva, dos fatos impeditivos, extintivos ou modificativos do seu direito. Assim, como não foi argüida a falta das declarações de ajuste e nem impugnadas as planilhas acostadas aos autos, teria precluído, desta forma, a matéria.

A Oitava Turma do Eg. Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por unanimidade de votos, deu provimento à apelação, em aresto que restou assim ementado:

Processual Civil. Embargos à execução. Imposto de Renda. Compensação. Preclusão.

I. “A matéria relativa à compensação do Imposto de Renda retino na fonte no ajuste anual de declaração de rendimentos deve ser apreciada na fase cognitiva, sob pena de preclusão” (AC 2002.34.00.028904-1-DF, Quarta Turma, publicado em 25.06.2003).

II. Apelação provida.

Na via especial, a recorrente sustentou a violação dos arts. 473, 741, incisos V e VI, e 743, inciso I, todos do CPC, porquanto a sentença singular deixara de expressar valores, que só vieram a lume em sede de liquidação de



sentença, tornando-se inteiramente possível à Fazenda a arguição, nos embargos à execução, da ausência de dedução dos valores já restituídos. Asseverou que a ausência de dedutibilidade do montante já percebido configuraria excesso de execução alegável sem o óbice da preclusão.

Os recorridos apresentaram contra-razões ao apelo nobre, expondo que, consoante preconizado pelo art. 333, I e II, do CPC, o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito caberia a ele, autor, enquanto que, em relação aos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do seu direito, a prova caberia ao réu, sendo que a referida prova deveria ter sido feita no processo de conhecimento e não no de liquidação, sob pena de violação do instituto da preclusão, da coisa julgada e do princípio da concentração da defesa. A Fazenda não teria, em sede própria, impugnado as planilhas de cálculo acostadas aos autos juntamente com as folhas individuais de pagamento mensal dos autores, nem tampouco argüido a falta das declarações anuais de ajuste.

O recurso especial recebeu crivo positivo de admissibilidade na instância *a quo*.

É o relatório.

### VOTO

O Sr. Ministro Luiz Fux (Relator): Preliminarmente, conheço do apelo especial, eis que a matéria ventilada foi prequestionada pelo aresto objurgado, bem como preenchidos os demais requisitos de admissibilidade.

Cinge-se a atual controvérsia à forma de apuração do *quantum debeatur*, porquanto a sentença apenas determinou, de forma genérica, a repetição de valores indevidamente recolhidos a título de imposto de renda sobre verbas consideradas isentas.

A restituição de imposto de renda, supostamente não abatida do *quantum exequendo*, configura excesso de execução (art. 741, V, do CPC). Com efeito, incorre em excesso quando se pretende executar quantia superior àquela constante do título. Nesse sentido, veja-se o que assentou Araken de Assis e Edson Ribas Malachini, *in Comentários ao Código de Processo Civil*, volume 10, Ed. Revista dos Tribunais, p. 563, *ipsis literis*:

O excesso de execução (art. 741, 1ª parte) está definido no art. 743. A primeira hipótese corresponde, efetivamente, ao significado da palavra excesso. “Há excesso de execução”, diz o Código, “quando o credor pleiteia quantia superior à do título” (art. 743, I). Nesse caso, se a única alegação dos embargos foi essa, temos uma hipótese de embargos “parciais”, de modo que, de acordo com o art. 739, § 2º, o processo de execução poderá prosseguir quanto à parte não embargada.

No que respeita à alegação da ocorrência de preclusão lógica, insta expor que, segundo o magistério de Enrico Tulio Liebman, que adiante se transcreve, as questões alegáveis na sede dos embargos à execução são justamente aquelas surgidas posteriormente à prolação da sentença, bastando, para isso, que ainda não tenham sido suscitadas anteriormente a esse ato:

Os fatos aduzíveis pelo devedor em apoio de sua demanda, podem genericamente denominar-se “motivos de oposição”.

A palavra motivos não encerra, contudo, a significação técnica de que a repassam, por exemplo, na teoria dos meios de recurso quando se querem designar determinados vícios que se podem alegar contra a sentença recorrida.

Nessa matéria, os motivos não são mais que os fatos simples capazes de provar a existência do fato jurídico, que serve de fundamento à oposição e que é sempre e unicamente a inexistência do direito a uma prestação, seja porque este nunca surgiu, seja porque está atualmente extinto. *Causa petendi* da oposição de mérito é, portanto, a inexistência do crédito, a qual, por sua vez, não pode ter uma causa em vez de outra; por isso, o credor pode passar indiferentemente, e mesmo em grau de recurso, de um a outro motivo, sem que haja mudança de pedido. Rejeitada, porém, a oposição e declarada, pois, a existência do crédito, não poderá mais o devedor invocar sequer motivos diversos dos anteriormente examinados e excluídos pelo juiz, a menos que hajam sobrevindo à sentença de rejeição.

Tais regras sofrem, contudo, conforme a natureza dos fatos, algumas exceções.

Pode-se dar, com efeito, que a causa prejudicial destinada à declaração da inexistência do crédito tenha natureza constitutiva, e isso ocorre quando se alega um direito de impugnação contra um título executório representado por um ato jurídico (por exemplo, vício de consentimento do contrato-título executório). Nessa hipótese, a *causa petendi* é proporcionada pelo fato constitutivo do direito potestativo afirmado, e, então, não se poderá invocar no recurso uma causa de impugnação diversa de que se alegou na primeira instância, e, rejeitada a oposição, poderá propor-se de novo por outra causa. Ainda aqui, segundo a regra geral, poderá o credor obviar ao inconveniente da reiterada oposição requerendo, por via reconvenção, a declaração de validade do ato em questão (*in Embargos do Executado*, Ed. Bookseller, 1ª ed., p. 228/230).

Há excesso de execução quando a parte pretende executar quantia superior à dívida, assim considerado o *quantum* que despreza a imputação em pagamento. *In casu*, a sentença exequenda declarou o direito à restituição do imposto de renda outrora incidente sobre verbas indenizatórias percebidas pelos ora



recorrentes sem, contudo, fixar valores, que só vieram à tona com a liquidação da sentença.

É assente na doutrina que, em sendo a última oportunidade de suscitar a matéria, porquanto impossível de deduzi-la noutra processo, a exceção é tema dos embargos da executada. Destarte, não há configuração de preclusão, na medida em que o *quantum* exequendo se condicionou a procedimento de liquidação de sentença, sendo os embargos à execução a primeira oportunidade da recorrente impugnar a conta.

Não obstante o art. 741, VI, do CPC, dispor que causas impeditivas, modificativas ou extintivas do direito do autor possam ser alegadas em sede de embargos à execução *quando supervenientes à sentença*, a exegese do dispositivo não desconsidera o ato decisório da liquidação que, complementando a condenação, é passível de objeção em embargos, máxime com a eliminação da liquidação por cálculo. Esse é o posicionamento assente na corte que se extrai do seguinte julgado:

Execução de sentença. Cálculo da dívida. Falta de impugnação. Excesso de execução. Embargos do devedor. Intimado o devedor do requerimento de execução da sentença e da planilha de atualização da dívida apresentada pela credora, pode ele reservar-se para impugnar o cálculo nos embargos (art. 741, V, do CPC), pois inexistente uma fase previa para liquidação de dívida que se incluía na hipótese do art. 604 do CPC.

Recurso conhecido e provido. (REsp n. 155.037-RJ, Relator Ministro Ruy Rosado de Aguiar, Quarta Turma, DJ 19.02.1998)

*Ex positis, dou provimento* ao recurso especial.

É como voto.

---

**RECURSO ESPECIAL N. 821.279-PR (2006/0036154-7)**

Relator: Ministro José Delgado

Recorrente: Município de Curitiba

Advogado: Roberto de Souza Moscoso e outros

Recorrido: Brittes Serviços Temporários Ltda

Advogado: Lucyanna Joppert Lima Lopes



### EMENTA

Tributário. Recurso especial. ISS. Empresas que agenciam mão-de-obra.

1. Há de se compreender, por ser a realidade fática pausada nos autos, que a empresa agenciadora de mão-de-obra temporária atua como intermediária entre a parte contratante da mão-de-obra e terceiro que irá prestar os serviços.

2. Atuando nessa função de intermediação, é remunerada pela comissão acordada, rendimento específico desse tipo de negócio jurídico.

3. O ISS, no caso, deve incidir, apenas, sobre a comissão recebida pela empresa, por ser esse o preço do serviço prestado.

4. Não há de se considerar, por ausência de previsão legal, para fixação da base de cálculo do ISS, outras parcelas, além da taxa de agenciamento, que a empresa recebe como responsável tributário e para o pagamento dos salários dos trabalhadores. Aplicação do princípio da legalidade tributária.

5. Impossível, em nosso regime tributário, subordinado ao princípio da legalidade, um dos sustentáculos da democracia, ampliar a base de cálculo de qualquer tributo por interpretação jurisprudencial.

6. Recurso especial provido, a fim de que o ISS incida, apenas, sobre o valor fixado para a taxa de agenciamento, excluídas as demais parcelas.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 26 de setembro de 2006 (data do julgamento).

Ministro José Delgado, Relator

---

DJ 09.10.2006

### RELATÓRIO

O Sr. Ministro José Delgado: O Município de Curitiba intenta recurso especial (art. 105, III, **a**, da CF/1988) contra acórdão segundo o qual “o ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores”.

Nas razões recursais, alega ofensa ao art. 9º do DL n. 406/1968 e dissenso pretoriano, ao argumento de que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, considerando este como receita bruta, incluídos os rendimentos auferidos pelos trabalhadores, os tributos e encargos no recrutamento, agenciamento, seleção, colocação e fomento de mão-de-obra.

Contra-razões pela manutenção do *decisum a quo*.

É o relatório.

### VOTO

O Sr. Ministro José Delgado (Relator): Conheço do recurso. A divergência está bem demonstrada.

A questão de fundo em apreço já foi apreciada por este Relator, quando examinei o REsp n. 613.709-PR. Naquela oportunidade externei os seguintes fundamentos:

A respeito, tenho convicção de que a tese do acórdão paradigma deve prevalecer.

Destaco o afirmado no REsp n. 787.353-MG, assim ementado:

Processual Civil e Tributário. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Empresa prestadora de serviços de agenciamento de mão-de-obra temporária. Honorários advocatícios. Impossibilidade de reapreciação. Súmula n. 7-STJ.

I - O recorrente não cuidou de demonstrar a divergência jurisprudencial de acordo com o ditame do art. 255 e parágrafos do RI-STJ, deixando de mencionar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, não fazendo uma comparação entre a tese desenvolvida no acórdão recorrido e os fundamentos dos julgados paradigmas.

II - “A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho. A intermediação implica o preço do serviço que é a

comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas “intermediações”. O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, justiça tributária e capacidade contributiva. O ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários. Precedentes do egrégio STJ acerca da distinção. (...)” (REsp n. 411.580-SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 16.12.2002)

III - No mesmo sentido, o entendimento firmado no voto-vista proferido no julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 227.293-RJ e no REsp n. 712.914-PR.

IV - A reapreciação dos critérios adotados a título de honorários advocatícios atrai a incidência da Súmula n. 7 desta Corte de Justiça, não sendo cabível o recurso especial, neste ponto, porquanto importa em investigação do contexto fático-probatório.

V - Recurso especial conhecido parcialmente e, neste ponto, improvido. Idem no REsp n. 712.914-PR:

Tributário. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Empresa prestadora de serviços de agenciamento de mão-de-obra temporária.

I - 1. A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho.

2. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas ‘intermediações’.

3. O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, justiça tributária e capacidade contributiva.

4. O ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários. Precedentes do egrégio STJ acerca da distinção.



(...) (REsp n. 411.580-SP Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 16.12.2002)

II - No mesmo sentido, o entendimento firmado no voto-vista por mim proferido no julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 227.293-RJ.

III - Recurso Especial improvido.

Idem no REsp n. 411.580-SP:

Tributário. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Empresa prestadora de serviços de agenciamento de mão-de-obra temporária.

1. A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho.

2. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas “intermediações”.

3. O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, justiça tributária e capacidade contributiva.

4. O ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários. Precedentes do egrégio STJ acerca da distinção.

5. A equalização, para fins de tributação, entre o preço do serviço e a comissão induz à uma exação excessiva, lindeira à vedação ao confisco.

6. Recurso especial provido.

Tem razão a razão embargante quando afirma haver impossibilidade de incidência de ISSQN sobre valores que não sejam de taxa de administração.

Corretas as afirmações de fl. 335:

Tal como destacado durante o transcorrer do processo, a atividade fim das empresas locadoras de mão-de-obra resume-se, *única e exclusivamente*, na procura de trabalhadores que possuam o perfil exigido pela tomadora, atuando *por meio de seleção de pessoal, cadastramento daqueles que cumprem os requisitos determinados pela cliente (tomadora)*, assim como a intermediação do trabalhadora com a tomadora, tal como bem delineado no art. 4º da Lei n. 6.019/1974.

Desta forma, Eminentes Ministros, à toda evidência, tem-se que o objeto do contrato entre a empresa locadora da mão-de-obra e a sua contratante não é a prestação do serviço realizado pelos trabalhadores, mas, sim, a aproximação, a intermediação, entre o trabalhador e a empresa.

Portanto, tendo-se em mente os serviços prestados pelas empresas locadoras de mão-de-obra, não se pode admitir que os salários e encargos façam parte do preço do serviço de agenciamento prestado, uma vez que, como demonstrado, tais parcelas *estão nitidamente desvinculadas do objeto do contrato existente entre a empresa de trabalho temporário e a tomadora*, já que, como exposto, atividade fim das empresas locadoras de mão-de-obra não é a prestação de serviços através da mão-de-obra locada, mas, sim, a aproximação entre o trabalhador e a empresa que necessita da mão-de-obra.

Convém registrar o afirmado pelo Ministro Luiz Fux ao votar no REsp n. 411.580-SP (fls. 352/383):

No mesmo sentido, os seguintes julgados deste Superior Tribunal de Justiça:

Agravo no agravo de instrumento. ISS. Julgamento *extra petita*. Base de cálculo. Agenciamento de mão-de-obra. Julgamento *extra petita*.

(...) *omissis*.

A base de cálculo do Imposto Sobre Serviços é o preço do serviço. O preço do serviço é considerado como receita bruta, incluídos os rendimentos auferidos pelos trabalhadores, os tributos e encargos no recrutamento, agenciamento, seleção, colocação e fomento de mão-de-obra etc.

Agravo no agravo de instrumento a que se nega provimento. (AGeDAG n. 205.704-SP, Rel. Min. Nancy Andriahi, DJ de 21.08.2000)

ISS. Base de cálculo. Receita bruta. Incidente de Uniformização de Jurisprudência. Faculdade.

O artigo 476 do CPC apenas confere ao Juiz a faculdade, e não a obrigatoriedade, de suscitar o incidente de uniformização de jurisprudência.

A Lei Municipal n. 2.667/1992, artigo 145, parágrafo 3º, não contraria o disposto no artigo 9º do Decreto-Lei n. 406/1988, ao determinar que considera-se preço do serviço, a receita bruta a ele correspondente sem qualquer redução, incluindo, inclusive, os



rendimentos auferidos pelos trabalhadores, os tributos e encargos no recrutamento, agenciamento, seleção, colocação e fomento de mão-de-obra.

Recurso improvido. (REsp n. 195.683-SP, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ de 10.05.1999)

Recurso especial. Tributário. ISS. Empresas prestadoras de serviços. Base de cálculo. Incidência sobre a receita bruta. Inocorrência de negativa de vigência de Lei Federal. Dissídio não demonstrado.

Inocorrendo ofensa a Lei Federal, ao decidir o acórdão recorrido que o valor estipulado constitui o preço do serviço a ser prestado, incidindo sobre ele o imposto municipal – além de indemonstrada a divergência de julgados, na forma regimental – não prospera o recurso especial. (REsp n. 60.597-PR, Rel. Min. Helio Mosimann, DJ de 17.05.1999)

Nada obstante, a jurisprudência não possa representar a eternização de injustiças a pretexto de manter uma suposta coerência que induz à solução dissonante do valor justiça.

Por isso que, revendo o seu posicionamento anterior, o E. Ministro José Delgado a todos convenceu, à luz dos princípios da capacidade contributiva, da legalidade e da justiça tributária, assentando que o fornecedor de mão-de-obra temporária, como intermediário, deve recolher a exação sobre o que percebe para colocar terceiro no mercado de trabalho.

Nesse sentido, merece transcrição os seguintes trechos do voto-condutor do aresto presente, em pedido de vista:

A empresa recorrente foi chamada, em face do auto de infração iniciado pela notificação de fls. 16 e 17, a recolher ISS sobre o valor total de notas fiscais emitidas por serviços de agenciamento efetuados, haja vista que só o recolheu tomando como base de cálculo o valor das taxas de agenciamento.

A contribuinte afirma que atua em área especializada, fornecimento de mão-de-obra em caráter temporário, calculando o ISS tomando como base de cálculo o preço do serviço que presta, que é a comissão ajustada entre as partes. Resta, ainda, que, não obstante adotar o procedimento acima revelado, atuando de acordo com a lei, a autoridade fiscal entende que o imposto deve ter como base de cálculo a soma da comissão recebida, o salário do trabalhador temporário e os encargos sociais incidentes.

O Município de Santo André defende que, em se tratando de

empresa que agencia serviço temporário, o ISS deve incidir sobre o total da fatura emitida, incluindo-se, portanto, o valor ajustado para o agenciamento e os salários pagos ao pessoal temporário fornecido à empresa contratada.

Certos estão, portanto, nos autos, os seguintes fatos:

a) a recorrente é uma empresa prestadora de serviço de fornecimento de mão-de-obra temporária;

b) recebe das empresas contratadas, conforme consta nas notas fiscais de serviço depositadas nos autos (fls. 68/76), a importância ajustada, discriminada em duas parcelas: taxa de agenciamento e pagamento temporário;

c) a recorrente recolheu ISS só sobre a taxa de agenciamento, por considerar ser esse o preço do serviço, conseqüentemente, a base de cálculo do ISS;

d) a Prefeitura tributante entende que o ISS deve ser recolhido sobre as duas parcelas, isto é, sobre a taxa de agenciamento e sobre os valores recebidos a título de pagamento temporário.

É de se acolher o recurso da recorrente.

A recorrente está obrigada a recolher ISS pelo fato de agenciar e recrutar, em caráter temporário, trabalhadores para prestar serviços a terceiros. Esse tipo de prestação de serviços está previsto no item 83 da Lei Municipal de Santo André, conforme cópia de fls. 77/84.

Observo, desde logo, que a recorrente, por ser uma empresa prestadora de serviço de agenciamento e recrutamento de mão-de-obra de caráter temporário, não se caracteriza como uma prestadora de serviço de natureza comum, haja vista que o exercício de suas atividades está regulado pela Lei n. 6.019, de 03 de janeiro de 1974, e regulamentada pelo Decreto n. 73.841, de 13 de março de 1974.

Os dispositivos supracitados, ao preverem esse tipo de trabalho temporário, dispõem, em síntese, o que está relatado às fls. 4/5 dos autos, do modo seguinte:

A norma referida, instituidora do regime de trabalho temporário, admite o arrendamento de trabalhadores, desde que a operação ocorra entre as seguintes partes:

a) a empresa de trabalho temporário (que contrata o trabalhador para terceiros);



b) o trabalhador temporário (uma categoria especial de trabalhador);

c) a empresa tomadora de trabalho temporário.

A legislação define cada uma dessas partes, contratantes:

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 (Lei n. 6.019, de 03.01.1974, art. 4º);

considera-se *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 (Decreto n. 73.841, de 13.03.1974, art. 16);

considera-se *empresa tomadora de serviço* ou cliente, para os efeitos deste Decreto, a pessoa 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. (Decreto n. 73.841, de 13.03.1974, art. 14)

A relação jurídica existente entre a empresa de trabalho temporário (a agenciadora ou recrutadora da mão-de-obra), o trabalhador temporário e a empresa tomadora de trabalho temporário desenvolve-se por meio das fase seguintes (fl. 5):

1) determinada *empresa tomadora do serviço*, tendo concluído que precisa de mão-de-obra temporária, procura *empresa de trabalho temporário* (como a *autora*), manifestando sua intenção de utilizar determinada quantidade de profissionais especializados;

2) definidos os valores de remuneração, firma-se contrato entre as duas *empresas*, de acordo com as exigências da Lei n. 6.019, de 03.01.1974;



3) finalmente, a *empresa de trabalho temporário*, completando o ciclo, firma contratos específicos com os *trabalhadores temporários*, colocando-se à disposição da *empresa tomadora do serviço*.

As obrigações recíprocas assumidas pelas três partes que participam dessa relação jurídica são (fl. 5):

a) da *empresa de trabalho temporário*:

- 1 - fornecer o trabalhador temporário à empresa tomadora;
- 2 - pagar o salário do trabalhador temporário;
- 3 - recolher os encargos sociais pertinentes;

b) do *trabalhador temporário*:

- 1 - executar o trabalho que lhe for determinado pela empresa tomadora;

c) da *empresa tomadora do serviço*:

- 1 - pagar a comissão da empresa de trabalho temporário e reembolsá-la das despesas com salários e encargos.

Em conseqüência do explicitado, a recorrente, ao agenciar fornecimento de trabalhador temporário ao tomador de seus serviços, recebe:

a) a taxa de agenciamento pela prestação dos serviços que lhe são solicitados;

b) os valores dos salários dos trabalhadores temporários e os encargos sociais pertinentes, haja vista que, por força de lei, fica responsável pelo pagamento dessas quantias a que prestou trabalho temporário e pela previdência social.

Para desempenhar essa atividade de agenciamento de mão-de-obra temporária, a recorrente possui um quadro de servidores permanentes que lhe prestam serviços. Mantém, por outro ângulo, cadastro contendo nomes de trabalhadores temporários, que não são seus empregados permanentes, os quais são convocados quando terceiros lhe solicitam esse tipo de mão-de-obra.

A remuneração bruta que a recorrente recebe, portanto, pelo serviço que lhe foi solicitado, é a taxa de agenciamento.

As demais parcelas são salários e contribuições sociais de terceiros. Ela, apenas, por força de lei, recebe os valores correspondentes e fica obrigada a pagar a quem de direito (trabalhadores convocados e sujeitos dos encargos sociais).



A base de cálculo do ISS, caracterizado o tipo de serviço descrito, há de ser, conseqüentemente, o valor integral que a recorrente recebe pelo agenciamento, sem a inclusão das importâncias voltadas para o pagamento dos salários dos trabalhadores convocados e dos seus encargos sociais. É, portanto, o preço bruto do serviço, sem se efetuar o desconto de qualquer despesa que a empresa tenha para executá-lo.

Na espécie, a taxa de agenciamento é o preço bruto do serviço prestado.

No particular, tenho como correta a fundamentação exposta à fl. 7:

Há unanimidade em se reconhecer que a base de cálculo é o preço do serviço. Esse é o comando da Lei Municipal, bem como do Decreto-Lei n. 406, de 31.12.1968, em seu artigo 9º.

O assunto, base de cálculo de tributo, é privativo de lei complementar. Hoje ninguém levanta dúvida sobre a qualidade com que o Decreto-Lei n. 406/1968 foi recepcionado pela atual Constituição da República Federativa do Brasil. Essa posição interessa sobremaneira aos fiscos municipais, uma vez que não haveria outra fonte capaz de legitimar a base de cálculo do ISS, não fosse o artigo 9º do Decreto-Lei.

O artigo 9º é claro e enxuto. Não se alonga em mais do que essa regra:

A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

Vinculo-me, outrossim, à doutrinação de Eduardo Bottalho, conforme cópia de trabalho de sua autoria que está às fls. 18/21, sob o título “Empresas Prestadoras de Serviços de Recrutamento de Mão-de-Obra Temporária e Base de Cálculo do ISS”, publicado na *Rev. Dialética de Direito Tributário* n. 5, p. 13 e ss, cujo teor transcrevo:

A lista de serviços aprovada pela Lei Complementar n. 56, de 15.12.1987, contempla, em seu item 84, os que consistem em

‘recrutamento, agenciamento, seleção, colocação ou fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive por empregados do prestador de serviços ou por trabalhadores avulsos por ele contratados’.

O objetivo do presente estudo é identificar a base de cálculo do imposto a cargo das empresas que prestam os serviços descritos.

A importância do tema é revelada pelo inesquecível Geraldo Ataliba nesta expressiva passagem:

‘... tão importante, central e decisiva é a base impositiva que se pode dizer que – conforme o legislador escolha uma ou outra – poderemos reconhecer configurada esta ou aquela espécie ou subespécie tributária.

43.17 - Efetivamente, em direito tributário, a importância da base impositiva é nuclear, já que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma em dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e ínsita ao fato impositivo, ou dela decorrente ou com ela relacionada.

A própria classificação geral dos tributos em espécie e destas em subespécies depende visceralmente deste tão importante aspecto da H.I.’ (“Hipótese de Incidência Tributária”, 5ª edição, 2ª tiragem, Malheiros, São Paulo, 1992, p. 101 – grifamos).

No caso concreto, as empresas prestadoras dos serviços em causa:

a) são reembolsadas por suas clientes pelas importâncias correspondentes aos valores brutos das remunerações devidas aos trabalhadores temporários, acrescidas daquelas relativas aos encargos sociais correspondentes;

b) são pagas, em quantias específicas, a título de remuneração pelos serviços de recrutamento prestados às mesmas clientes.

Diante desse quadro, a dúvida que surge, no tocante à determinação da base de cálculo do ISS, é saber se esta deve corresponder ao somatório: valores reembolsados (*a*) mais valores pagos (*b*), ou, se, ao revés, apenas estes últimos configuram “grandeza ínsita ao fato impositivo”.

Em abono ao prevalecimento da primeira corrente, afirma-se que o pagamento de encargos de remuneração de empregados, cujos serviços são recrutados para terceiros, caracterizam custo próprio e nuclear das prestadoras de serviço.

Afirma-se, ainda, que a própria redação do item 84 da lista anexa à Lei Complementar n. 56/1987, a tanto conduziria, na medida em que contempla o exercício da atividade por meio de



“empregados do prestador de serviços ou por trabalhadores por ele contratados”.

Nosso entendimento é divergente. Temos que os valores meramente reembolsados às prestadoras de serviços não comportam, sob qualquer argumento, a respectiva inclusão na base de cálculo do ISS que lhes cabe.

Procuraremos, a seguir, justificar este ponto de vista.

*2. As características dos serviços de recrutamento de mão-de-obra temporária*

A adequada compreensão da matéria exige, preliminarmente, que se identifique, de modo claro, a natureza das atividades desenvolvidas pelas empresas de recrutamento de mão-de-obra temporária, com o objetivo de demonstrar que elas agem como meras intermediárias, e, assim, devem ser tributadas pelo ISS exclusivamente em função da remuneração dos serviços que prestam, o que afasta a inclusão, na base de cálculo do tributo, de valores que lhes são apenas reembolsados pelas tomadoras dos mesmos serviços.

Com efeito, referidas atividades submetem-se às limitações contidas na Lei n. 6.019, de 3 de janeiro de 1974, cujo artigo 2º fornece o conceito de trabalho temporário:

“Art. 2º Trabalho temporário é aquele prestado por pessoa física a uma empresa para atender a necessidade transitória de substituição de seu pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços”.

Como resulta do preceito transcrito, a referida modalidade de trabalho apresenta as seguintes características essenciais:

- 1º) é prestado por pessoa física a empresa;
- 2º) tem a finalidade específica de atender necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou de acréscimo extraordinário de serviço.

Por outro lado, são protagonistas da atividade ora analisada:

- a) a empresa fornecedora do trabalho temporário;
- b) o trabalhador temporário; e
- c) a empresa tomadora do serviço temporário.

Assim, para que ocorra a prestação em exame, são celebrados dois contratos: um entre a empresa fornecedora e a tomadora do trabalho temporário, e o contrato entre aquela, ou seja, a fornecedora, e o trabalhador temporário.

São vínculos inteiramente dependentes um do outro. A existência do primeiro é que dá causa ao segundo e este, a seu turno, só se justifica, tanto sob o ponto de vista jurídico como o econômico, enquanto persistir aquele.

Ora, esta constatação revela, com toda a nitidez, o equívoco do argumento que procura enfocar o corpo de empregados temporários que possa ser mantido pelas empresas de recrutamento, isoladamente dos contratos que venham a celebrar visando a colocação destes mesmo empregados.

Em imagem rude, que, entretanto, vale apenas para melhor ilustrar o pensamento, as referidas empresas não mantêm empregados temporários “em estoque”, mas os contratam na estrita medida das necessidades de seus clientes, dos serviços que a eles prestam, e ainda, segundo as especificações deles recebidas.

O raciocínio aqui combatido estaria correto se a atividade de prestação de serviço de mão-de-obra temporária fosse prestada através de pessoal permanente das empresas de recrutamento.

Não é, porém, o caso de organizações com este perfil. Veja-se, a propósito, a definição de “empresa de trabalho temporário” constante do artigo 4º da Lei n. 6.019/1974:

“Art. 4º 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 elas remunerados e assistidos” (grifamos).

A compreensão imediata que se extrai deste conceito é exatamente a de que as empresas de trabalho temporário agem como intermediárias entre o trabalhador temporário e as empresas tomadoras de serviços.

E, embora o trabalhador temporário desempenhe seus misteres nas tomadoras, inexistente relação trabalhista entre ambos, o que não impede seja destas (vale dizer das tomadoras) a responsabilidade pela assistência e remuneração, nos termos do preceito transcrito.



Deste quadro, resulta a confirmação da natureza de simples intermediação que as empresas de recrutamento apresentam no desempenho de suas atividades.

Suas tarefas consistem, apenas, em recrutar trabalhadores temporários, segundo parâmetros estabelecidos por suas contratantes (qualificação profissional, faixa salarial etc). A partir de então, os trabalhadores passam a conduzir-se dentro do universo de ação das tomadoras dos serviços, que lhes determinam as funções, o horário de trabalho, as normas disciplinares e técnicas, os procedimentos de conduta e assim por diante.

Enquanto persiste o contrato de trabalho temporário, nenhuma ingerência têm as empresas fornecedoras sobre os trabalhadores, a não ser pagar-lhes os salários e assegurar-lhes os direitos correlatos, sempre sob a coordenação essencial das empresas tomadoras dos serviços, ou, por outras palavras, sempre em nome e por conta destas.

Em contrapartida, e como já apontado em outra parte deste trabalho, compete às mesmas empresas tomadoras satisfazer obrigações de natureza própria e inconfundível, a saber:

- a) reembolsar as prestadoras de serviços das importâncias correspondentes aos valores brutos das remunerações pagas aos trabalhadores temporários, acrescidas daquelas relativas aos encargos sociais correspondentes;
- b) pagar às referidas prestadoras um valor específico a título de remuneração pelos serviços prestados.

As quantias reembolsadas nos termos da letra *a* supra correspondem rigorosamente ao repasse daquilo que é entregue aos trabalhadores temporários; as quantias pagas, segundo indicado na letra *b*, estas sim, são incorporadas ao patrimônio das prestadoras de serviços que, com elas, e apenas com elas, giram seu negócio e apuram eventuais lucros.

### *3. Entradas, receitas e base de cálculo do ISS*

É pois neste contexto que se coloca a distinção entre “entradas” e “receitas”, de inegável importância para o exame do tema.

As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e,

por conseqüência, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva, nos termos em que exige a Constituição da República (art. 145, § 1º).

As receitas, ao contrário, correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional. Passam a integrar o patrimônio das prestadoras. São exteriorizadoras de sua capacidade contributiva.

As verbas identificadas na letra *a* supra são entradas; as da letra *b*, receitas.

As primeiras não integram a base de cálculo do ISS; as segundas são real expressão dessa base, o verdadeiro “preço do serviço” na acepção do artigo 9º do Decreto-Lei n. 406/1968.

Nem se alegue que a exclusão, da base de cálculo do ISS, de verbas apenas repassadas às prestadoras de serviço poderia, de algum modo, se prestar a encobrir a figura do verdadeiro empregador.

Na verdade não se trata de encoberto, mas da simples e evidente constatação de que a relação que embasa a prestação de serviços temporários é peculiar, própria, típica, nos termos que foram demonstrados, razão pela qual não pode ser adequadamente explicada pelas normas que regem o contrato de trabalho convencional.

Aliás, são exatamente estas peculiaridades e tipicidades que justificam a existência de lei específica reguladora da atividade (a Lei n. 6.019/1974), cujos conceitos, inclusive, prevalecem sobre a natureza estritamente fiscal da força do que dispõem os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

E se esta lei imputa, como visto, a responsabilidade pelo pagamento dos salários dos trabalhadores temporários às empresas tomadoras de seus serviços, então parece evidente que as importâncias correspondentes aos mesmos – bem como dos demais encargos sociais não são indicadores da base de cálculo do imposto; não são “preço de serviço”.

O outro argumento onde se busca hipotético fundamento para agravar a base de cálculo do ISS no caso em estudo se assenta no exame do item 84 da lista anexa à Lei Complementar n. 56/1987, na parte em que faz referência à prestação de



serviços por trabalhadores contratados pelas empresas de recrutamento.

É bem de ver-se, entretanto que tal item não cuida, absolutamente, da base de cálculo, mas apenas descreve a atividade que enseja a cobrança do tributo, cuja quantificação está presa ao conceito geral – e aqui já suficientemente esmiuçado – de “preço do serviço”.

Portanto, nenhuma conclusão útil pode resultar do que consta do referido item.

É certo que, em algumas passagens, a lista faz referência à base de incidência do tributo municipal. Mas estas menções estão todas voltadas ao propósito específico de evitar a bitributação ou o *bis in idem* quando se tratam de atividades que possam envolver o fornecimento de mercadorias juntamente com os serviços, como são exemplos, entre outros, os itens 68, 69 e 70.

Verifica-se, pois, que são aspectos que não guardam nem mesmo a mais remota relação com a questão aqui examinada.

#### 4. *Precedentes jurisprudenciais*

Vejamos, agora, brevemente, a posição da jurisprudência.

O E. Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo já de longa data vem adotando entendimento segundo o qual

“Não é qualquer receita que enseja a tributação pelo ISS, mas a resultante da prestação de serviços, atividade tributária.

Demais receitas, ditas inorgânicas ou secundárias, cuja origem não seja atividade tributária, originando-se de atividades marginais que não representam fruto do serviço prestado, não interessam ao ISS, pois não representam preço do serviço, não constituindo base imponible do tributo” (Ap. n. 363.954 – reexame – 3ª C. – J. 1.12.1986 – Rel. Juiz Toledo Silva – Rev. dos Trib. 616/104).

O modelo traçado pela ementa transcrita justifica a conclusão de que a atividade desenvolvida pelas empresas de recrutamento de mão-de-obra não pode expressar-se no inconseqüente ato de repassar a trabalhadores temporários valores dos salários e encargos devidos em razão da prestação de serviços feita a terceiros.



E, conquanto tais valores possam mostrar-se quantitativamente expressivos, nem assim perdem a condição, tão bem assinalada pelo v. acórdão, de receitas inorgânicas ou secundárias, não originárias da atividade tributada.

Aliás, nem de receitas se tratam, mas de simples “entradas”, como visto.

Recentemente, a Colenda Quarta Câmara do mesmo Primeiro Tribunal de Alçada Civil teve oportunidade de examinar, de modo específico, a questão aqui abordada, ocasião em que assinalou:

“Conforme ficou demonstrado nos autos, a apelante é empresa de fornecimento e administração de mão-de-obra temporária, atuando como intermediária na contratação de empregados para terceiros.

Qual seria portanto sua remuneração, para o desenvolvimento dessas atividades? Qual seria sua contraprestação pela arregimentação de trabalhadores temporários a outras empresas?

É justamente essa remuneração, essa contraprestação pecuniária que fornecerá a perspectiva dimensional da hipótese de incidência para a cobrança do ISS.

A partir dela é que determinará o *quantum* tributário.

Agindo como intermediária entre os empregadores e os trabalhadores de mão-de-obra, sua receita bruta é o preço do serviço, a quantia que cobra para realizar a tarefa”.

E adiante, tratando dos valores meramente reembolsados à empresa de recrutamento:

“Poderíamos, em consonância com a lição do mestre Bernardo Ribeiro de Moraes denominar esses reembolsos como sendo receitas inorgânicas, atividades marginais que não interessam ao ISS.

É de se ver ainda que não fixou o legislador a base de cálculo do referido tributo nas entradas contabilizadas pelas empresas intermediárias de mão-de-obra temporária, mas no preço do serviço prestado, demonstrado por suas receitas.” (destaques no original)

Este acórdão, magnificamente relatado pelo Juiz Franco de Godói e acolhido unanimemente pela Turma, está assim ementado:



“ISS. Base de cálculo. Empresa intermediária de recrutamento de mão-de-obra temporária. Preço do serviço. Exclusão da remuneração dos recrutados e encargos sociais, eis que quantias reembolsáveis. Critério legal da base impositiva do tributo não é a entrada. Recurso Provido” (Apelação n. 555.175-7 da Comarca de Santo André, J. 02.08.1995).

#### 5. Conclusão

Em face das considerações postas, podemos assentar que a pretensão de incluir-se valores meramente reembolsados às empresas de recrutamento de mão-de-obra na base de cálculo do ISS a seu cargo:

- a) desatende ao princípio da capacidade contributiva (Constituição da República, art. 145, § 1º), afigurando-se, em consequência, confiscatória (Constituição da República, art. 150, IV);
- b) contraria o conceito de “preço de serviço” que deve servir de base de cálculo da prestação tributária (art. 9º, *caput* do Decreto-Lei 406/1968);
- c) desconsidera a natureza dos serviços prestados, nos termos disciplinados pelos artigos 2º e 4º da Lei n. 6.019/1974.”

Bernardo Ribeiro de Moraes, em “ISSQN – Fornecimento de Mão-de-Obra Temporária – Base de Cálculo”, artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n. 60, p. 26 e ss., defende o que transcrevo (fls. 163/166):

#### II. Os Serviços de Fornecimento de Mão-de-Obra Temporária

4. Não é incomum que as empresas tenham necessidade, em determinadas ocasiões, de recursos humanos adicionais em acréscimo ao quadro de pessoal estável de que dispõem. Um exemplo típico é o que ocorre com o comércio no período das Festas de Natal. Tais situações são freqüentes em diversas áreas em diferentes momentos.

Daí o aparecimento de empresas prestadoras de serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária, que procuram suprir as exigências qualificativas e quantitativas do mercado de trabalho. Seu mister é fornecer “trabalhadores temporários” dos mais variados níveis de atividades, os quais substituirão outros, em razão de eventuais dias parados (v.g., por motivo de férias, doença,

licença etc.) ou de atendimento de sobrecarga de atividades em épocas especiais (de balanço, de festas de fim de ano etc.).

5. A atividade em foco expandiu-se, sobrevindo legislação específica, que veio regular e regulamentar a matéria, na defesa do direito das partes envolvidas.

Nos termos da Lei n. 6.019, de 3 de janeiro de 1974, que dispõe sobre o trabalho temporário nas empresas urbanas e dá outras providências:

“Art. 2º - Trabalho temporário é aquele prestado por pessoa física a uma empresa, para atender à necessidade transitória de substituição de seu pessoal regular e permanente ou acréscimo extraordinário de serviços.

Art. 4º - 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 elas remunerados e assistidos.”

Na atividade operacional de fornecimento de mão-de-obra temporária, são envolvidas três classes de pessoas, a saber:

- a) o trabalhador temporário, pessoa que realiza o trabalho, representando recurso humano fornecido à tomadora do serviço;
- b) o tomador do serviço, pessoa que necessita e contrata a mão-de-obra temporária, que ficará sob suas ordens;
- c) o fornecedor da mão-de-obra temporária, pessoa que, dotada de cadastro específico, fornece ao tomador do serviço a mão-de-obra temporária.

Em tal fornecimento é que se encontra o objeto do contrato entre o tomador e o fornecedor, que a prestação de serviço, de fornecimento de mão-de-obra temporária, fato gerador do ISSQN.

6. Ao final de cada período mensal, feitos os devidos cálculos, o fornecedor de mão-de-obra temporária emite uma fatura contra o tomador do serviço, cobrando deste uma importância que corresponde a três parcelas relativas a:

- a) o valor do salário que pertence ao trabalhador temporário, fruto de seu trabalho sob as ordens do tomador;



b) o valor dos encargos sociais e previdenciários, exigidos por lei (“*ex vi legis*”), compulsoriamente, devidos ao Governo;

c) o valor da paga ao fornecedor da mão-de-obra temporária, representado pela comissão auferida como intermediário.

De se observar, aqui, que diante dessa fatura emitida, instala-se a celeuma que estamos examinando. No momento de se definir o que deve ser onerado pelo ISSQN, duas correntes se digladiam: a primeira, postula que o ISSQN deve recair sobre os valores das parcelas “a”, “b” e “c”; a segunda, afirma que o cálculo do ISSQN deve recair apenas sobre o valor da parcela “c”, que é representada pela comissão auferida pelo fornecedor da mão-de-obra temporária, prestador do serviço onerado pelo ISSQN.

### III. *Atividade Comissionada*

7. Sem sombra de dúvida, a atividade do fornecedor de mão-de-obra temporária é uma atividade comissionada.

A palavra comissão tem vários significados, conforme atesta Fran Martins. Um deles, é “a remuneração a que faz jus o comissário pelos trabalhos realizados”.

Assim, ao lado de outros significados, comissão é nome que se dá a um tipo especial de remuneração (paga ao intermediário por serviço prestado na qualidade de mediador).

Não se pode negar, em relação às diversas atividades, a existência de inúmeros sinônimos diferentes e expressivos para indicar pagamento ou remuneração: soldo, para o militar; salário, para o operário; vencimentos, para o servidor público; ordenado, para o empregado doméstico; honorários, para o profissional liberal; cômputo, para o pároco; corretagem, para o corretor; comissão, para o mediador; além de outros.

Dá-se, portanto, o nome de “comissão” à remuneração específica efetuada pelo dono do negócio ao mediador, em virtude de sua atividade de intermediação, útil às partes interessadas no negócio. Trata-se de paga auferida pela pessoa na qualidade de mediadora de negócio.

O sentido do vocábulo em estudo é pacífico. Os dicionários registram ser comissão:

“taxa do prêmio ou retribuição que o agente de negócio recebe do comitente.”

“retribuição ou gratificação paga pelo comitente ao comissionado.”

Não se pode, pois, duvidar do exato sentido do vocábulo “comissão”, que tem o significado, para o caso em tela, de honorário, remuneração, corretagem, ou paga ao intermediário.

O preço do serviço prestado, pelo fornecedor da mão-de-obra temporária, pessoa física ou jurídica, denomina-se comissão ou honorário, sendo representado pelo total das comissões auferidas.

Inúmeros exemplos podem ser oferecidos de atividade comissionada, como a exercida pelos corretores de imóveis, agências de turismo, agências de publicidade e propaganda, e muitos outros.

#### *IV. Base de Cálculo do ISSQN*

8. De se notar que os serviços prestados (recrutar, colocar ou fornecer mão-de-obra, inclusive de trabalhador temporário) são realizados sob a forma de arrendamento, pois a empresa prestadora não perde o seu trabalhador temporário. Ao contrário, continua ela sendo empregadora em relação ao mesmo, que permanece em seu cadastro (para oferecer às outras empresas).

A forma encontrada de remuneração dos serviços prestados pela empresa fornecedora de mão-de-obra temporária foi a de comissão auferida pelo prestador. A própria forma de contrato demonstra insofismavelmente a comissão como paga: o valor a ser exigido do tomador do serviço vem a ser um percentual sobre os custos do serviço.

No valor exigido do tomador de serviços encontra-se também o valor dos pagamentos (remuneração mais encargos) que a empresa de trabalho temporário deve efetuar aos empregados temporários, mais o preço de seu serviço, um percentual sobre aquele.

9. Indaga-se, então, qual seria a base de cálculo do ISSQN, preço do serviço prestado? Neste, estariam incluídos, ou não, os valores atinentes aos encargos exigidos pela Lei n. 6.019, de 1974, que são a remuneração do trabalhador temporário e demais encargos.



De se observar que a unidade de medida para o cálculo do ISSQN é o preço dos serviços prestados, como tal entendida a receita bruta (sem dedução) relativa à prestação de serviços, não outra. Será preço, no conceito econômico, o valor total despendido pelo tomador de serviços para obter o respectivo serviço (fornecimento de mão-de-obra temporária).

Diante da complexidade do “sistema de trabalho temporário”, previsto na Lei n. 6.019, de 1974, onde a empresa de trabalho temporário se apresenta com o encargo de remunerar e assistir o trabalhador temporário que “arrenda” para o tomador de serviços, e frente ao problema da capacidade contributiva do prestador, não resta outro entendimento senão o de que a empresa de trabalho temporário exige, do tomador de serviços, dois valores;

a) o primeiro, que não corresponde à prestação de serviços, por se referir ao valor exato dos encargos legais de remuneração e de pagamento de demais encargos ao trabalhador temporário. Trata-se de remuneração trabalhista de empregado, que deve ser tributada exclusivamente pelo imposto de renda. Examinando o serviço prestado sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o eminente Ministro Aliomar Baleeiro não admite que o ISSQN recaia sobre “o rendimento auferido pelo trabalhador que, sob esse ponto de vista, só poderá ser tributado pelo imposto federal adequado”. O valor em pauta representa valor de trabalho que a empresa fornecedora de serviço temporário, prestadora de serviços, não presta e nem recebe (a empresa de serviços apenas arrenda o trabalho temporário, nada tendo a ver com o trabalho que este presta). Este valor não constitui receita do prestador e nem faz parte do valor do serviço que o fornecedor presta;

b) o segundo, que corresponde à prestação de serviços da empresa de trabalho temporário para o tomador de serviços. Trata-se de uma cobrança que leva em conta o serviço prestado, exigida através de um percentual sobre a remuneração e encargos do trabalhador temporário. Como a empresa de trabalho temporário presta serviços de “arrendamento” do trabalho temporário, neste não incluídos o serviço do trabalhador temporário, o referido preço é representado exclusivamente pelo percentual cobrado para fornecer a mão-de-obra temporária (comissão). Seguindo tal raciocínio, assim se manifesta Raul H. Haidar:

“o ISSQN não incide sobre o total da fatura, no caso de trabalho temporário, mas apenas sobre a diferença entre a receita bruta e as quantias efetivamente pagas a título de trabalho (aos trabalhadores contratados pelo agenciador ou locador) e respectivos encargos.”

10. Deve-se notar, que os valores relativos a salários e encargos, que o prestador deve repassar aos seus empregados não constitui receita do mesmo (fornecedor), uma vez que a mesma não ingressa, não integra o patrimônio deste, acrescendo-o, mesmo porque nessa entrega financeira há uma contrapartida para o fornecedor da mão-de-obra temporária (pagar os salários e encargos dos trabalhadores). Se não constitui “receita” do prestador, tal valor não pode compor “preço do serviço”.

11. Tem razão José Ernesto de Lemos Chagas, quando afirma que “o preço do serviço deve constituir a medida do serviço prestado, sob pena de infringir o princípio da capacidade econômica e de abstrair o conteúdo econômico do fato tributável”. Como pode integrar o preço do serviço prestado um valor que é estranho à atividade prestada pela empresa de trabalho temporário, que apenas “arrenda” trabalho temporário?

12. O preço exprime a quantidade de unidades monetárias que se dá em troca de um bem. O preço do serviço é representado pelo número de unidades monetárias que se oferece pela aquisição do bem imaterial (serviço). O preço do serviço, base de cálculo do ISSQN, acha-se vinculado ao serviço prestado, sendo sempre proveniente da prestação de serviços. Receitas outras, originadas de outra fonte, não representam o preço do serviço. Em geral, a legislação municipal considera preço do serviço, base de cálculo do ISSQN, a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos, independentemente de qualquer condição. Tal receita bruta corresponde à receita pelos serviços prestados, que ingressam no patrimônio da empresa prestadora (total das comissões auferidas).

13. Para o caso vertente, o Poder Judiciário já se manifestou com a tranqüilidade de sempre.

O egrégio Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, apreciando o caso de empresa de fornecimento de mão-



de-obra temporária, em demanda contra a Municipalidade de São Paulo, houve por bem, através de sua Oitava Câmara, por votação unânime nos autos da Apelação n. 759.198-0, da Comarca de São Paulo, dar provimento ao Recurso do contribuinte. Nos termos do venerando Acórdão, com a chancela do eminente Juiz Relator, Dr. Manoel Mattos, assim se manifestou o respeitável Colegiado:

“O reembolso a que se aludiu e sobre o qual pretende fazer incidir o imposto diz respeito a salários e encargos trabalhistas do trabalhador temporário, suportados pelo tomador do fornecimento, mas pagos pelo fornecedor do trabalhador temporário, que os recebe daquela a título de reembolso. Isso decorre da legislação especial sobre trabalhador temporário, disciplinada na Lei n. 6.019, de 03.01.1974, que exige da empresa fornecedora garantia dos direitos trabalhistas respectivos. É sua obrigação remunerá-lo e assisti-lo e, para tanto, recebe do contratante, em reembolso, as verbas necessárias. No entanto, o preço do seu serviço limita-se à comissão, calculada em percentual sobre o valor pago pelo tomador, uma vez que as demais verbas as repassa ao trabalhador fornecido.

Equívoca, pois, a postura da fiscalização municipal, ao pretender cobrar eventual diferença de imposto sobre tais valores, ao pretexto de que são ‘custos’ incidentes sobre o preço do serviço. Não o são, por óbvio, mas verbas destinadas ao trabalhador temporário, incumbindo a ela fazer tal pagamento por força de expressa previsão legal.

Pouco importa a consideração atinente à não existência de deduções previstas na lei. O que revela considerar é que se trata de imposto sobre serviços, não podendo incidir sobre valores que não tenham esse caráter”.

14. A base de cálculo do imposto municipal é o preço do serviço, a receita bruta (que integra, aumentando, o patrimônio do contribuinte e sem a existência de contrapartida para essa receita). Esse preço, sendo do serviço, não pode ser integrado por outros valores, diferentes da comissão auferida, conforme contratado entre partes.

A atividade comissionada, no caso, tem como preço do serviço o total das comissões auferidas durante determinado período (um mês). Comissão é paga do intermediário. O valor



da comissão é avençado entre as partes, podendo ser um simples valor, um valor percentual sobre o valor líquido ou valor bruto. O contrato entre as partes é que determinará o preço do serviço, a remuneração do prestador. Sobre esse preço do serviço é que se aplicará a alíquota fiscal para fixar-se o valor do ISSQN.

Na hipótese vertente “o preço do serviço” prestado é representado pelo valor da comissão auferida pela prestadora do serviço na forma avençada. Este valor é o “preço do serviço” para o caso, base de cálculo do ISSQN.

15. Não se pode esquecer que a utilização, pelo direito tributário, da figura receita, decorrente do preço do serviço, representa a utilização por ele de um instituto da Economia. Ao adotar a aludida figura, o direito tributário não pode aceitá-la tal qual exige na ciência econômica, sendo obrigado a burilá-la, a fim de adaptá-la às suas finalidades, amoldando-a, assim, para poder servir de base de cálculo dos impostos.

Assim, regras impostergáveis não podem ser esquecidas no exame da figura econômica (receita), quando aplicada no campo do direito tributário, quais sejam:

a) a receita auferida é considerada, na Economia, de forma objetiva, com referência não a uma pessoa, mas à coletividade; no campo tributário, esta receita é levada em conta tendo em vista a pessoa do sujeito passivo da obrigação tributária;

b) a receita auferida, na Economia, é representada pela fase completa do processo de produção; na área tributária, o que interessa é a receita obtida em determinado período de tempo, que é o período da tributação, com a ocorrência do fato gerador;

c) a receita auferida, na Economia, refere-se a todo o processo produtivo, podendo abranger valores alcançados em diversos locais; no campo tributário, a receita deve ser vista em relação de dependência com a competência da entidade tributante, que, *in casu*, vincula-se apenas a um determinado município (ISSQN);

d) a receita auferida, na Economia, vem sempre fundada na realidade fática, representando o número de unidades monetárias ou créditos efetivamente auferidos; no direito tributário, a receita pode ser tanto a efetivamente realizada, como a presumida ou arbitrada.



16. O que foi dito acima representa o desenho do ISSQN na Constituição Federal e na legislação complementar.

À evidência somente a Lei ordinária municipal é que, dentro da competência tributária que lhe outorga a discriminação constitucional de rendas, completada pela legislação complementar, poderá criar o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, com eficácia no respectivo Município, definindo os elementos essenciais do imposto.

17. Todas as lei municipais instituíram a base de cálculo do ISSQN (não outros valores que não sejam relativos aos serviços prestados), sem dedução alguma, nem a título de despesas, custos ou valor do material empregado na prestação de serviços, não se admitindo descontos, diferenças ou abatimentos.

A legislação do Município de São Paulo relativa ao ISSQN, consagra que a base de cálculo desse imposto “é o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução” (art. 103, § 1º). A expressão “a ele correspondente”, conforme não poderá deixar de ser, determina que o preço do serviço seja a receita bruta dos serviços prestados, auferida pelo valor total da prestação de serviços, não alcançando outras receitas ou entradas.

Sendo palavra-gênero, a entrada financeira alcança qualquer receita auferida, podendo afirmar-se que toda receita constitui uma entrada financeira, mas nem toda entrada financeira constitui uma “receita”, por não ingressar no patrimônio da empresa.

18. O conceito de receita acha-se relacionado ao patrimônio da pessoa. Quem auferir receita, recebe um valor que vem alterar o seu patrimônio ou a sua riqueza.

Receita, do latim *‘recepta’* é vocábulo que designa recebimento, valores recebidos. Receita é vocábulo que designa o conjunto ou soma de valores que ingressam no patrimônio de determinada pessoa. Podemos definir receita como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica, pública ou privada), sem quaisquer reservas ou condições, venha acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo.

Quanto ao conceito de “receita”, muito se discutiu esse problema da exigência de ingresso no patrimônio da pessoa para ser receita.

Para alguns autores, a receita é sinônimo de “entrada financeira”, sendo assim considerada qualquer entrada de dinheiro, venha ou não a constituir patrimônio de quem a recebe. Todos os recebimentos auferidos são incluídos como receita, seja qual for o seu título ou natureza, inclusive o produto da caução, de depósito, de empréstimo ou de fiança criminal. Tudo que se recebe constitui receita, seja “entrada financeira” (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), “renda” (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), “preço” (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou “receita” (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa). Receita vem a ser, assim, sinônimo de “entrada financeira”, como atestam João Pedro da Veiga Filho e Walter Paldes Valério, além de outros insignes autores.

Para outros doutrinadores, o conceito de receita é mais restrito. A entrada financeira, para ser receita deve ingressar no patrimônio da pessoa, que fica proprietário da mesma. Aliomar Baleeiro conceitua a receita pública da seguinte forma: “a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”. Manuel de Juano, diz ser receita pública, “toda quantidade de dinheiro ou bens que obtém o Estado como proprietário para empregá-los legitimamente na satisfação das necessidades públicas”. Seguindo os ensinamentos de Quarta, receita “é uma riqueza nova que se acrescenta ao patrimônio”. No mesmo sentido: V. Gobbi, Ezio Vanni, Carlos M. Giuliani Fonrouge, além de outros mestres.

Conforme se nota, o elemento “entrada para o patrimônio da pessoa” é essencial para caracterizar a entrada financeira como receita. Esta abrange toda quantidade de dinheiro ou valor obtido pela pessoa, que venha a aumentar o seu patrimônio, seja ingressando diretamente no caixa, seja indiretamente pelo direito de recebê-la, sem um compromisso de devolução posterior, ou sem baixa no valor do ativo.

Ao examinar e comentar a Lei n. 4.320, de 1964, J. Teixeira Machado Jr., define receita da seguinte forma:

“Um conjunto de ingressos financeiros com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, oriundos da ação de tributos inerentes à instituição, e que, integrando patrimônio na qualidade



de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem contudo gerar obrigações, reservas e reivindicações de terceiros”.

19. Pelas considerações acima, verifica-se que o preço do serviço, no caso da atividade de fornecimento de mão-de-obra temporária, é a receita bruta proveniente do serviço prestado (o fornecimento da mão-de-obra temporária), assim entendida a soma de valores auferidos e que adentram para o patrimônio do prestador. Na hipótese específica, os valores correspondentes à paga de salários e de encargos sociais dos trabalhadores temporários, são receitas destes e não da empresa prestadora. Incluir tais valores (salários e encargos) na base de cálculo do ISSQN é ferir a capacidade contributiva e onerar valores não relacionados ao fato gerador da obrigação tributária do imposto municipal. Como tal, esta exigência arbitrária é inconstitucional por extravasar a competência dos municípios e exasperar na exigência fiscal.

A base de cálculo do ISSQN, na hipótese de prestação de serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária, limita-se ao valor das comissões auferidas pela empresa fornecedora (prestadora), sendo vedada a inclusão de valores que não adentram para o patrimônio da empresa prestadora (não são receitas). É o posicionamento de diversas e respeitáveis decisões do Egrégio 1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, com cujas lições comungamos.

Este Superior Tribunal de Justiça tem precedentes adotando essa linha de entendimento.

Confira-se o que afirmei no Agravo de Instrumento n. 215.659-SP (fls. 194/195):

Tributário. ISS. Base de cálculo. Incidência. Serviços prestados por empresas de recrutamento e recolocação de mão-de-obra temporária.

1 - Não há violação ao art. 9º, do Decreto-Lei n. 406/1968, quando o acórdão recorrido decidiu que a base de cálculo do ISS tenha a sua incidência somente sobre a receita bruta, que é a taxa de agenciamento recebida por empresa de recrutamento e recolocação de mão-de-obra, tendo sido excluídas as importâncias referentes aos salários e encargos sociais dos recrutados, ao

fundamento de que tais empresas seriam meras depositárias desses valores.

2 - Agravo de Instrumento improvido (art. 254, I, do RISTJ).

Decisão

Vistos etc.

Cuida-se de Agravo de Instrumento interposto pelo Município de São Paulo no intuito de reformar decisão que inadmitiu recurso especial intentado contra v. Acórdão que determinou a incidência de ISS apenas sobre a receita bruta, que é o preço do serviço, sem a inclusão dos valores referentes aos salários e encargos sociais dos recrutados pela ora agravada, decidindo, ainda, que a empresa é mera depositária de tais valores.

Alega-se que o decisório em questão violou o art. 9º, do Decreto-Lei n. 406/1968.

Relatados. Decido.

O agravo de instrumento em apreço, para fazer subir recurso especial, não merece provimento.

O ponto central da discussão é identificar qual seria a base de cálculo para a incidência do ISS, se engloba apenas o valor da comissão recebido pela empresa de recrutamento ou abarca, também, os salários e encargos sociais pagos ao trabalhador temporário, no caso específico das atividades prestadas por empresa prestadora de serviços temporários.

Para melhor explicitar o tema aqui tratado, transcrevo o artigo 9º, do Decreto-Lei n. 406/1968:

“Artigo 9º - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.”

Não há como divergir da interpretação dada pelo aresto impugnado que considerou que o preço do serviço somente engloba a remuneração que é paga pela empresa tomadora dos serviços para a empresa de trabalho temporário, a qual recruta e seleciona mão-de-obra qualificada não pertencente ao seu quadro permanente de pessoal.

Com efeito, pois as empresas de trabalho temporário agem como intermediárias entre o trabalhador temporário e as empresas tomadoras de serviços.



O Professor Eduardo Bottallo da USP, quando discorreu acerca do tema, na *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 5, mês de fevereiro de 1996, páginas 15 e 16, asseverou:

“... compete às mesmas empresas tomadoras satisfazer obrigações de natureza própria e inconfundível, a saber:

reembolsar as prestadoras de serviços das importâncias correspondentes aos valores brutos das remunerações pagas aos trabalhadores temporários, acrescidas daquelas relativas aos encargos sociais correspondentes;

pagar às referidas prestadoras um valor específico a título de remuneração pelos serviços prestados.

(...)

As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e, por conseqüência, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva...

As receitas, ao contrário, correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional. Passam a integrar o patrimônio das prestadoras. São exteriorizadoras da sua capacidade contributiva.

As verbas identificadas na letra *a* supra são entradas; as de letra *b*, receitas.

Portanto, conclui-se que as receitas, ditas inorgânicas ou secundárias, cuja origem não seja atividade tributária, derivam de atividades marginais que não representam o fruto do serviço prestado, não interessam ao ISS, pois não representam o preço do serviço, por conseguinte, não constituem base impositiva do tributo.

Destarte, caso fosse atendida a pretensão do agravante de se incluir os valores reembolsados à empresa de recrutamento de mão-de-obra, na base de cálculo do ISS a seu cargo, seria desatendido o princípio da capacidade contributiva, assim como contrariado o conceito de “preço do serviço” que deve servir de cálculo da prestação tributária (art. 9º, do Decreto-Lei n. 406/1968), e ter-se-ia desconsiderada a natureza dos serviços prestados, nos termos dos arts. 2º e 4º, da Lei n. 6.019/1974.

Pelas fundamentações acima expostas, nego provimento ao presente Agravo de Instrumento (art. 254, I, do RISTJ).

Publique-se. Intimações necessárias.

Brasília, 29 de março de 1999.

Ministro José Delgado, Relator.

O posicionamento acima enfocado é o que tenho como harmônico com o princípio da legalidade.

Isto posto, voto pelo provimento do recurso.

É como voto.

Por oportuno, merece transcrição o memorial da recorrente, que assim consignou:

A base de cálculo do ISS é o preço do serviço (art. 9º, *caput*, do Decreto-Lei n. 406.168). Para fins de tributação pelo imposto municipal, preço do serviço é a contraprestação que o tomador ou usuário do serviço deve pagar diretamente ao prestador (ou, visto de outro prisma, preço do serviço é o valor a que o prestador faz jus, pelos serviços que presta).

Uma prestação de serviço à qual não corresponde nenhuma contraprestação a cargo do tomador, ou usuário, não equivale ao conceito de serviço tributável pelo ISS, porque, para a composição deste, a presença do aspecto quantitativo, correspondente àquele eleito pelo legislador (preço do serviço), é essencial.

Somente quando surgir o direito à contraprestação do tomador por seus serviços (ou, visto de outro ângulo, quando surgir, para este, o dever de pagar o preço) ter-se-ão realizados os aspectos material, temporal e quantitativo do fato tributário.

Nos casos concretos, somente se poderá cogitar da incidência, ou não, do ISS, sobre os serviços efetivamente prestados. Só nesse átimo ter-se-á presente a condição necessária e suficiente à ocorrência (na terminologia do CTN, art. 1 14) do fato gerador do tributo.

A perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência (base de cálculo) do ISS não é o volume de recursos financeiros que ingressa no caixa das empresas, mas, apenas e tão-só, aquela espécie de ingressos que pode ser classificada como receita do prestador, proveniente da prestação de serviços.

Impõe-se estabelecer a concreta distinção entre os conceitos de ingresso (ou entrada) e de receita, diversos em sua essência e sua natureza jurídica, produzindo diferentes efeitos.



Deveras, os valores que entram nos cofres das empresas devem ser bipartidos em ingressos financeiros (que na Ciência das Finanças são denominados movimentos de fundo ou de caixa) e receitas.

Geraldo Ataliba ensina que, também no direito público, esses conceitos não comportam confusão, doutrinando:

Sob a perspectiva jurídica, costuma-se designar por entrada, rodo o dinheiro que entra nos cofres públicos, seja a que título for. Nem toda entrada, entretanto, representa uma receita. É que muitas vezes o dinheiro ingressa a título precário e temporariamente, sem passar a pertencer ao Estado.

E, logo adiante, conclui:

... receitas são entradas definitivas de dinheiro que pertencem ou passam a pertencer ao Estado... (*Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1969 p. 25 e 26).

Alerta o mestre, portanto, que nem todos os valores que entram nos cofres da empresa são receitas. Os valores que transitam pelo caixa das empresas (ou pelos cofres públicos) podem ser de duas espécies: os configuradores de receitas e os caracterizadores de meros ingressos.

As receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Os ingressos envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem); são aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, porém mero trânsito para posterior entrega a quem pertencerem.

Apenas os aportes que incrementem o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas (cf. Aliomar Baleeiro, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 11ª ed., Rio. Forense, 1976, p. 130/135).

Estas, e só estas, são tributáveis pelo ISS. Os meros ingressos não configuram receita e somente as receitas decorrentes da prestação dos serviços é que podem integrar a base de cálculo do ISS, porque apenas a receita remunera a atividade desenvolvida. Só a receita representa o preço da atividade do prestador, consubstanciando pagamento da prestação contratual correspondente.

As entradas que não provocam incremento no patrimônio representam mera passagem de valores. São somas a serem repassadas



a terceiros, que não implicam qualquer modificação no patrimônio da empresa. Essas quantias, ao lado de um débito contábil, importam, inafastavelmente, um crédito de igual valor. Na contabilidade, um crédito anula o débito anterior, registrado a título de repasse.

É usual, comum, que, no caixa das empresas – prestadoras de serviços, agrícolas, mercantis ou industriais – ingressem valores que tipificam meros movimentos de fundo de caixa. Em outras palavras, esses ingressos têm exato correspondente no passivo, para terceiro não societário, fato que, por si só, lhes tiraria qualquer possibilidade de constituírem receita.

Embora transitem no caixa da empresa, são meras entradas ou ingressos financeiros. Assim, ao mesmo tempo em que inscrevem esses valores nos seus ativos, registram nos seus passivos a necessária contrapartida, de igual valor, para terceiro estranho à empresa. Não há, portanto, nenhum incremento nos seus patrimônios.

*O conceito doutrinário de receita*

A doutrina conceitua receita como a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescentando-o, incrementando-o. A orientação da legislação, seja mercantil, seja tributária, é, precisamente, consagrada dessa sistemática. Efetivamente, as entradas que não correspondam a incrementos financeiros próprios são sempre escrituradas, contabilmente, de modo a salientar sua radical distinção, relativamente às demais. Os repasses, reembolsos e rateios são contabilizados de maneira a deixar patente sua natureza.

Eduardo Domingos Bottallo, com fulcro na lei complementar, destaca que a base de cálculo do ISS é o efetivo preço do serviço, não sendo preço de serviço os simples ingressos tradutores, isto sim, apenas e tão-somente, de ressarcimentos feitos ao prestador de serviços, pelos seus contratantes, de despesas havidas no exclusivo interesse desses clientes, *verbis* (in “Base de Cálculo do ISS e Importâncias Reembolsadas ao Prestador de Serviços”, *Repertório IOB de Jurisprudência*, 1-11611, 1ª quinzena de novembro de 1997, no 21197, caderno I, p. 525):

Sem base de cálculo, inexistente será a própria obrigação de pagar tributo.

No caso concreto do ISS, sua base de cálculo é o preço do serviço (art. 90 do Decreto-Lei 406.768, com a redação do Decreto-Lei 834.769).



Diga-se, desde logo, que o conceito de preço do serviço não se confunde e nem pode compreender todo o conjunto das entradas de caixa que venham a ocorrer no curso das atividades desempenhadas pelos contribuintes, na medida em que estas se revestem de distintos fundamentos e origens, cada qual sujeita a apreciação própria.

Assim, estão excluídas, por exemplo, as receitas ditas financeiras que, como tais, não têm conexão com o objeto que corresponde ao exercício do labor profissional.

Da mesma forma, não guardam passo com o conceito referido os ingressos que traduzem, apenas e tão-somente, ressarcimentos feitos ao prestador de serviços, pelos seus contratantes, de despesas havidas no exclusivo interesse destes.

Tais entradas, por não se caracterizarem como fatores de remuneração de atividade economicamente desenvolvida, obviamente, não servem de parâmetros para a adequada identificação da contrapartida que o 'preço dos serviços' deve representar,. por outras palavras, eles não compartilham da natureza comum dos valores que irão compor, em conjunto, a base de cálculo do tributo que se cuida.

O sempre proficiente (e, ora, saudoso) mestre Geraldo Ataliba delimita, com sua proverbial clareza, a receita tributável para o contribuinte do ISS, dela apartando valores que apenas transitam pelo caixa do prestador do serviço, distinguindo receita e o mero ingresso, *litteris* (in "ISS – Base Imponível" – *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, I vol., Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo. 1978, p. 85 e 91):

O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade.

Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo.

(...)

Tomar por base imponible o total da fatura é violar os princípios legais assinalados e violar os cânones regulamentares expressos, produzindo ato nulo, lançamento ineficaz.

Para ser regular e válido, o lançamento (seja por homologação, seja de ofício) deve separar os itens da fatura, para cingir-se à base de cálculo legalmente disposta, que é só e exclusivamente o preço do serviço.

Bernardo Ribeiro de Moraes preleciona que a empresa de trabalho temporário recebe dois valores do tomador do serviço: o primeiro não corresponde ao pagamento de seus serviços, mas meras importâncias a serem pagas aos temporários (salários) ou a outros terceiros (contribuições previdenciárias e outros encargos); o segundo, a sua comissão, esta sim correspondendo à prestação de seus serviços, a parcela que ingressa em seu patrimônio, incrementando-o.

Sob esse esclarecimento, o referido tributarista afirma que a atividade do fornecedor de mão-de-obra temporária é, pois, uma atividade comissionada, ou seja, a remuneração desse prestador de serviço – o seu preço é a comissão que recebe pela intermediação desenvolvida com as partes, elucidando (*in* “ISSQN – Fornecimento de Mão-de-Obra Temporária – Base de Cálculo”, *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 60, setembro/2000):

A base de cálculo do imposto municipal é o preço do serviço, a receita bruta (que integra, aumentando, o patrimônio do contribuinte e sem a existência de contrapartida para essa receita). Esse preço, sendo do serviço, não pode ser integrado por outros valores, diferentes da comissão auferida, conforme contratado entre partes.

A atividade comissionada, no caso, tem como preço do serviço o total das comissões auferidas durante determinado período (um mês). (...) Sobre esse preço do serviço é que se aplicará a alíquota fiscal para fixar-se o valor do ISSQN.

O preço do serviço da fornecedora de mão-de-obra temporária é exclusivamente a sua comissão. O ISS incide apenas sobre essa comissão e não sobre o total transeunte de seu caixa, como explica Raul H. Haidar (*in* “Imposto sobre Serviço e Trabalho Temporário”, *Diário de Comércio e Indústria*, de 05.04.1982, p. 11):



(...) o ISSQN não incide sobre o total da fatura, no caso de trabalho temporário, mas apenas sobre a diferença entre a receita bruta e as quantias efetivamente pagas a título de trabalho (aos trabalhadores contratados pelo agenciador ou locador) e respectivos encargos.

O preço do serviço não pode ser integrado por valores estranhos à atividade do prestador de serviços, pena de infringência ao princípio constitucional da capacidade contributiva e de descaracterização do fato tributário, a teor das ponderações de José Ernesto de Lemos Chagas (*in* “O Trabalho Temporário e o Imposto sobre Serviços”, RT 537/245).

(...) o preço do serviço deve constituir a medida do serviço prestado, sob pena de infringir o princípio da capacidade contributiva e de abstrair o conteúdo econômico do fato tributável.

Reiterando ser, para o fornecedor de mão-de-obra temporária, tributável pelo ISS apenas o preço do serviço relativo à comissão auferida adentrante ao seu patrimônio, pena de desfiguração do fato tributário e de ferimento ao princípio da capacidade contributiva, Bernardo Ribeiro de Moraes conclui (*op. cit.*):

Pelas considerações acima, verifica-se que o preço do serviço, no caso da atividade de fornecimento de mão-de-obra temporária, é a receita bruta proveniente do serviço prestado (o fornecimento da mão-de-obra temporária), assim entendida a soma de valores auferidos e que adentram para o patrimônio do prestador. Na hipótese específica, os valores correspondentes à paga de salários e de encargos sociais dos trabalhadores temporários, são receitas destes e não da empresa prestadora. Incluir tais valores (salários e encargos) na base de cálculo do ISSQN é ferir a capacidade contributiva e onerar valores não relacionados ao fato gerador da obrigação tributária do imposto municipal. Como tal, esta exigência arbitrária é inconstitucional por extravasar a competência dos municípios e exasperar na exigência fiscal.

Eduardo Domingos Botallo, além da acima colacionada análise publicada pela IOB, examinou a matéria anteriormente (“Empresas Prestadoras de Serviços de Recrutamento de Mão-de-Obra Temporária e Base de Cálculo do ISS”, *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 5, fevereiro-96), demonstrando que as fornecedoras de mão-de-obra temporária não possuem, em estoque, empregados temporários,

inexistindo relação trabalhista entre o empregado temporário e a prestadora de serviço, eis que os empregados temporários atuam, nessa condição, como obreiros da tomadora, *verbis*:

Em imagem rude, que, entretanto, vale apenas para melhor ilustrar o pensamento, as referidas empresas não mantêm empregados temporários em estoque, mas os contratam na estrita medida das necessidades de seus clientes, dos serviços que a eles prestam, e ainda, segundo as especificações.

O raciocínio aqui combatido estaria correto se a atividade de prestação de serviços de mão-de-obra temporária fosse prestada através de pessoal permanente das empresas de recrutamento. “Não é, porém, o caso de organizações com este perfil.

(...)

A compreensão imediata que se extrai deste conceito é exatamente a de que as empresas de trabalho temporário agem como intermediárias entre o trabalhador temporário e as empresas tomadoras de serviços. “E, embora o trabalhador temporário desempenhe seus misteres nas tomadoras, inexistente relação trabalhista entre ambos, o que não impede seja destas (vale dizer, das tomadoras) a responsabilidade pela assistência e remuneração (...).

Botallo argumenta, com fulcro nos artigos 2º e 4º, da Lei n. 6.019/1974 (reguladora do trabalho temporário), que o “trabalho temporário é aquele prestado a uma empresa” tomadora (Lei n. 6.019/1974, art. 2º) e que “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” (Lei n. 6.019/1974, art. 4º), ou seja, o trabalho temporário é prestado à empresa tomadora, sendo a fornecedora simples intermediária e não a empregadora: a sua cliente.

Aduzimos ao pensamento de Eduardo Botallo que a remuneração do temporário acompanha a remuneração existente para a mesma função na empresa tomadora (Lei n. 6.019, de 03.01.1974, art. 12, a), havendo, para igual função de temporários recrutados pela mesma fornecedora, tantas remunerações quantas forem as empresas tomadoras. Esse procedimento seria legalmente proibido, se os temporários fossem empregados da empresa prestadora de serviços temporários, pois, “sendo idêntica a



função, a todo trabalho de igual valor, prestado ao mesmo empregador, ... corresponderá igual salário ..." (CLT, art. 461, *caput*).

A conclusão de Botallo é no sentido de que, para não se instalar efeito confiscatório, a base de cálculo para o imposto municipal da fornecedora de mão-de-obra temporária é tão-somente sua comissão, nos termos do princípio da capacidade contributiva, do preço do serviço sujeito a ISS regulado por lei complementar e da natureza jurídica dos serviços temporários, *verbis* (in "Empresas Prestadoras ..." , *cit.*):

Em face das considerações postas, podemos assentar que a pretensão de incluir-se valores meramente reembolsados às empresas de recrutamento de mão-de-obra na base de cálculo do ISS a seu cargo:

a) desatende ao princípio da capacidade contributiva (Constituição da República, art. 145 § 1º), afigurando-se, em consequência, confiscatória (Constituição da República, art. 150, IV);

b) contraria o conceito de preço de serviço que deve servir de base de cálculo da prestação tributária (art. 9º, *caput* do Decreto-Lei n. 406/1968);

c) desconsidera a natureza dos serviços prestados, nos termos disciplinados pelos artigos 2º e 4º da Lei n. 6.019/1974.

*O entendimento de receita no Judiciário*

Com as razões de seu Recurso Especial, o recorrente acostou vários v. julgados com a dicção do significado de receita e preço de serviço sujeito a 155, dos quais reproduzimos os seguintes trechos:

Receita bruta é o preço do serviço, vale dizer, as quantias que a fornecedora de mão de obra recebe para realizar tal mister, nela não podendo ser incluídos os salários e encargos sociais pagos às pessoas recrutadas, que não integram o preço dos serviços contratados. (Ac. da 1ª Câmara do 1º TAC de São Paulo, Ap. n.611.43970, Relator designado Juiz Elliot Akel).

O serviço, na hipótese vertente, bem como o seu preço, devem considerar, exclusivamente a intermediação, finalidade principal da empresa, e os custos com ela relacionados, sendo certo, ainda, que incluir os salários dos empregados locados a terceiros implicaria na oneração excessiva em termos tributários,

com reflexos em toda a prestação do serviço exclusivamente de intermediação, de molde, quiçá, a inviabilizá-los. (Ac. un. da 9ª Câmara Especial de janeiro/1997 do 1º TAC de São Paulo, Ap. n. 682.664-8, Rel. Juiz Hélio Lobo Júnior).

O reembolso a que aludiu e sobre o qual pretende fazer o imposto diz respeito a salários e encargos trabalhistas do trabalhador temporário, suportados pelo tomador do fornecimento, mas pagos pelo fornecedor do trabalhador temporário.

Isso decorre da legislação especial sobre trabalhador temporário, disciplinada na Lei n. 6.019, de 03.01.1974, que exige da empresa fornecedora garantia dos direitos trabalhistas respectivos. É sua obrigação remunerá-lo e assisti-lo e, para tanto, recebe do contratante, em reembolso, as verbas necessárias. No entanto, o preço do seu serviço limita-se à comissão, calculada em percentual sobre o valor pago pelo tomador, uma vez que as demais verbas as repassa ao trabalhador fornecido. (A.C. un. da 8ª Câmara Extraordinária-B do 1º TAC de São Paulo, Ap. n. 715.045-6, Rel. Juiz Manoel Mattos).

Na realidade, a apelada não presta serviços com trabalhadores de seu quadro de pessoal, sendo simplesmente agenciadora, porque o trabalhador temporário fica sob as ordens da empresa tomadora de seus serviços, sem ingerência da agenciadora.

(...)

Para sustentação de que nesse caso a apelada é somente uma agenciadora, a r. sentença corretamente invoca do artigo 2º da Lei 6.019.774 que define o trabalho temporário.

Assim, não se pode incluir em sua receita bruta as parcelas que recebe a título de salários e encargos previdenciários, já que não ficam em seu poder pois depois os repassa. Na verdade, a apelada é mera depositária quanto a tais valores, sendo o preço do serviço apenas a importância que recebe a título de remuneração pelo recrutamento e seleção do trabalho. (A.C. un. da 2ª Câmara Extraordinária-B do 1º TAC de São Paulo, Ap. n. 724.069-5, Rel. Juiz Marcos Zanuzzy).

É que, como dito na r. sentença, tal comissão é o preço do serviço realizado, que não pode evidentemente incluir as parcelas que a embargante recebe como mera depositária, e que a seguir as



repassa aos destinatários. Preço do serviço equivale ao recebimento de taxa de agenciamento, enquanto que salários e encargos sociais são reembolsos de despesas realizadas que não compõem aquele. (A.C. un. da 5ª Câmara Extraordinária "A" do 1º TAC de São Paulo, Ap. n. 712.599-7 Rel. Juiz Joaquim Garcia).

Esse egrégio Superior Tribunal de Justiça também consagra o entendimento da distinção entre receita e ingresso, sujeitando a ISS apenas a efetiva receita bruta do prestador do serviço, o real preço de seu serviço, como se verifica pelos seguintes v. julgados, o primeiro transcrito específico em fornecimento de mão-de-obra temporária (no qual o ora Recorrente foi a parte vencedora) e, os demais, em perfeita consonância ao presente caso, presidido, na essência, pela mesma natureza jurídica, qual seja, a de prestação de serviços:

*Tributário. ISS. Base de cálculo. Incidência. Serviços prestados por empresas de recrutamento e recolocação de mão-de-obra temporária.* 1 - Não há violação ao art. 90, do Decreto-Lei 406.768, quando o acórdão recorrido decidiu que a base de cálculo do ISS tenha a sua incidência somente sobre a receita bruta, que é a taxa de agenciamento recebida por empresa de recrutamento e recolocação de mão-de-obra, tendo sido excluídas as importâncias referentes aos salários e encargos sociais dos recrutados, ao fundamento de que tais empresas seriam meras depositárias desses valores. 2 - Agravo de instrumento improvido. (art. 254 1 do RISTJ). (Agr. Instr. n. 2.156.597-SP (9870092730-1), Relator Ministro José Delgado, **Agte...** Município de São Paulo. Agdo.: Gelre Trabalho Temporário S/A., DJU 09.04.1999).

*Tributário. ISS. Base de incidência do cálculo. Serviços de distribuição de filmes cinematográficos. Restituição.* 1. A empresa distribuidora de filmes cinematográficos e vídeo-tapes atua como intermediadora entre os produtores e exibidores, daí que a base de cálculo do ISS deve ser o montante de sua respectiva comissão. remuneração esta auferida sobre a diferença entre o valor cobrado do exibidor e o que é entregue ao dono da película. 2. Sendo ilegal a incidência sobre a renda bruta para fins de obtenção da base de cálculo do ISS, o tributo recolhido deve ser restituído. 3 Recurso especial conhecido, porém, improvido. (A.C. un. da 1ª Turma do STJ REsp n. 196.187-PE, Rel. Min. José Delgado, j 23.02.1999, Recte... Município do Recife, **Recdos...** Cinema



Internacional Corporation Distribuidora de Filmes Ltda. e outros, DJU 03.05.1999, p. 107/108).

*Tributário. ISS. Taxa de serviço. Gorjeta. Não incidência. Divergência notória. Incidência (ERESP no 64.4657SP). Precedentes STJ e STF.* O percentual adicional às contas, pelos hotéis e restaurantes, a título de, gorjeta'. integra a remuneração dos empregados que executam o serviço, razão pela qual não há incidência do ISS, imposto municipal. Recurso conhecido e provido. (A.C. un. da 2ª Turma do STJ, REsp 107.143-MG, j. 21.10.1999, Recte.: Hoteminas S/A., Recda.: Fazenda Pública do Município de Belo Horizonte, DJU 13.12.1999, p. 130).

*Tributário. Imposto. ISS. Base de cálculo. Serviços. Ilegalidade da incidência sobre a renda bruta quando o contribuinte for distribuidora de filmes cinematográficos e vídeo-tapes. Denúncia espontânea.* A distribuidora de filmes e videogames coloca-se como intermediário, aproximando produtor e exibidor. Por isso, a base de cálculo do ISS relativo à sua atividade é a remuneração efetivamente percebida, ou seja, o saldo entre a quantia do exibidor e aquela entregue ao produtor. (A.C. un. da 1ª T. do STJ REsp n. 2.593.397-SP, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 12.09.2000, Recte.: Município de São Paulo, Recda.: Warner Bross South DJU 02.10.2000, p. 150).

Reitere-se a conceituação colhida do último v. escólio acima colacionado: a base de cálculo do ISS relativo à atividade é a remuneração efetivamente percebida, ou seja, o saldo entre a quantia do prestador e aquela entregue a terceiro.

Destarte, só efetivas receitas podem configurar a base de imposição do ISS, por representativas de incremento patrimonial. Só elas remuneram a prestação de serviços. Só elas representam o preço dos serviços. Só elas correspondem à prestação de serviços. Só elas representam o pagamento da prestação contratual consubstanciada no negócio jurídico, que tem o serviço por objeto.

#### *Lei e preço*

A lei, ao referir “preço do serviço”, não pode impor se o fizer, será inconstitucional — sejam alcançadas quaisquer entradas. Pelo contrário, o termo “preço” vincula-se, tal qual o acessório ao principal, à prestação de serviço que lhe deu causa. É dela indissociável.



A lei pode dizer – e muitas o dizem – que, caracterizados quaisquer valores como receitas provenientes da prestação de serviços, sobre eles deverá ser calculado o 155. Conceituam preço como a receita bruta a ele correspondente. Logo, por primeiro, é preciso haver receita (não mero ingresso); e, além disso, a receita deve provir da prestação do serviço.

Essa averiguação decorre também da lei do Município de Santo André, que não impõe – até porque não poderia fazê-lo – sejam alcançadas meras entradas. Pelo contrário, quando a lei municipal diz que preço do serviço é a receita bruta a ele correspondente, tem-se que o adjetivo “bruta” refere-se ao substantivo “receita”. É dele indissociável, formando um conceito próprio, ao qual deve ater-se o fisco. A cláusula “a ele correspondente” restringe ainda mais o conceito.

*Base de cálculo do ISS*

Base de cálculo não é qualquer receita bruta, mas apenas aquela efetivamente proveniente da prestação de serviços, ou seja, a taxa de administração recebida pelo prestador.

Irretorquivelmente, a base de cálculo do 155 é o preço dos serviços, assim entendida a receita bruta dele proveniente, sem quaisquer deduções. Esse trecho do conceito (“sem quaisquer deduções”) tem levado alguns aplicadores da lei, no âmbito administrativo, a manifestos equívocos.

A cláusula “sem quaisquer deduções” está inafastavelmente ligada à proposição antecedente “receita bruta dele proveniente”. É dizer, só integra a base de cálculo do ISS a receita bruta, sem deduções, que provenha de serviços. Em outras palavras, se a receita for de serviços, não se poderá proceder a deduções. No entanto, isso não significa que se possa incluir na base de cálculo do ISS quaisquer outros valores que, embora configurem receita, não provenham da prestação de serviços.

Portanto, para eliminar indesejável perplexidade, antes de cogitar de “deduções” é preciso distinguir quais as receitas que, de veras, provêm de prestação de serviços, porque (é óbvio), nem todas as receitas que são auferidas por pessoas, físicas ou jurídicas – mesmo as que, por hipótese, só se dediquem à prestação de serviços – são decorrentes dessa específica atividade econômica.

Nem tudo que se recebe, no desenvolvimento de uma atividade – mesmo se ela envolver eventual prestação de serviços – pode integrar a base de cálculo do ISS. É sempre necessário examinar qual o fundamento

jurídico da obtenção de determinada receita. Foi um negócio mercantil? Foi a industrialização de um produto? Foi a exportação de bens? Foi a importação de bens? Foi uma operação financeira? Foi a prestação de serviços? No caso de se tratar de ingresso proveniente de prestação de serviços, ainda é preciso responder às indagações: foi em virtude da efetiva prestação de serviço? Trata-se de receita que foi efetivamente auferida pelo contribuinte e que ingressou em seu patrimônio? Só neste último caso é que se poderá integrar essa receita ao preço, para efeito de ISS, devido pelo contribuinte ao Município.

*Despesas e valores de terceiros*

Despesas são inconfundíveis com valores pertencentes a terceiros. Despesas são gastos do prestador do serviço a serem subtraídos da sua respectiva receita, para efeito de apuração do resultado e, neste caso, sim, o seu reembolso configurará, também, receita, afetando o resultado econômico da atividade, vale dizer, afetando, positivamente, o patrimônio da empresa.

Essa a lição ministrada pelo insuperável Pontes de Miranda (*Comentários ao Código de Processo Civil*, vol. XII, Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 130), *litteris*.

As despesas são diminuições do patrimônio que a pessoa se impõe de vontade própria, ou por dever, ou a favor de terceiro, ou de quem sela dono, ou tenha direito real sobre bem ou bens ou patrimônio. Se quem fez as despesas tem direito a reembolso é porque as despesas não lhe aproveitam, ou entram no cômputo de indenização a ser-lhe paga, ou foram feitas em virtude de negócio jurídico bilateral, ou de gestão de negócios alheios. As despesas ou são necessárias, ou úteis, ou voluptuárias. Se aplicadas a coisas, dizem-se benfeitorias.

A contraposição é entre despesas e receitas e não entre despesas e ingressos financeiros. Despesas são só as realizadas em favor de quem as faz. São gastos com a própria atividade, realizados para que esta possa desenvolver-se a propiciar os proventos (receitas) à vista dos quais se a explora.

Os gastos com a própria atividade são – e apenas eles – as verdadeiras despesas, reembolsáveis ou não. Tais despesas, obviamente, não podem ser deduzidas, sob pena de o preço do serviço deixar de ser a receita bruta a ele correspondente.



Por outro lado, jamais poderão ser consideradas como despesas reembolsáveis os valores recebidos de outrem para adimplir obrigações (não do prestador) de terceiro, cujo(s) negócio(s) é (são) por aquele administrado(s).

Exemplo típico desses valores de terceiros é o dos serviços de despachos: as importâncias exigidas ou adiantadas para o pagamento – v.g., de tributos aos quais está submetido o tomador – ingressam nos cofres do prestador, para repasse desse mesmo montante aos cofres públicos. Para o escritório de despachos, há ingresso financeiro, mas não se pode cogitar de receita.

Com os seguintes termos, circunscreveu-se a base de cálculo para tributação, por ISS, pertinente à distribuição de filmes (*in* Aires F. Barreto, “Tributação dos Serviços Ligados ao Filme Cinematográfico”, *Revista de Direito Tributário*, ano 10, janeiro-março/1986, n. 35):

O preço do serviço será apenas o valor estipulado como comissão. Nada mais. Incluir qualquer outra importância implica tributar a produção (que é intributável pelo ISS) ou a exibição, cujo pagamento não lhe compete e não o agenciamento (distribuição).

O mesmo fenômeno é também comum, v.g., nos hotéis. Esses estabelecimentos recebem dinheiro que nada tem a ver com suas receitas. Realizam gastos, adiantam pagamentos de valores despendidos por seus clientes, deles obtendo o ressarcimento respectivo. Embora esses valores ingressem em seus caixas, são eles pertencentes a terceiros, aos quais devem ser repassados (assim, v.g., os dispêndios com a postagem de cartas, com lavanderia de terceiros, com serviços de engraxate, com ligações telefônicas).

Só caberia falar-se em receita se cobrassem valores superiores aos que devem ser repassados; nesse caso, constituiria receita o plus cobrado dos hóspedes.

*O fornecimento de mão-de-obra temporária é agenciamento, cuja receita é apenas a comissão*

O Recorrente ponderou nas razões de Recurso Especial que o seu serviço possui a natureza de agenciamento, modalidade cuja remuneração usual é a comissão. É insuperável o liame entre esses dois institutos. Remuneração/comissão e remuneração/preço do serviço. Decorre, por lógica, que, no caso do Suplicante, o preço de seu serviço é a sua comissão.

No agenciamento, há uma intermediação, hipótese em que o agenciador atua para o encontro das partes. Ao bem ou serviço desejado, cabe ao intermediário aproximar o interessado na obtenção desse determinado bem ou serviço. Esse interessado no bem ou serviço, quando procura o agenciador, quer adquirir duas valias distintas e bem definidas: a) do fornecedor, deseja um determinado bem ou serviço; e b) do agenciador, deseja a localização do fornecedor ou bem do serviço.

Cada valia adquirida pelo interessado é paga de forma distinta. No caso aqui guerreado, ao trabalhador é adimplido o salário pelo labor e quitados os encargos sociais decorrentes de seu trabalho; ao agenciador, é paga a comissão por haver encontrado e disponibilizado o trabalhador desejado.

Nas atividades de administração de bens, negócios ou interesses, assim como nas atividades comissionadas (como é o caso, e.g., de despachantes aduaneiros e de fornecimento de mão-de-obra temporária), o recebimento de valores (a título de alugueres, venda de mercadorias, salários etc.) e os pagamentos de despesas (a título de impostos, encargos sociais, compras e outras obrigações) constituem atos materiais cuja prática é ínsita à própria razão de ser da atividade. Com efeito, no mais das vezes, a outorga, a alguém, de poderes de administração de bens, negócios ou interesses é feita, precisamente, com vistas à prática de tais atos pelo administrador. Daí o dever de prestar contas desse dinheiro alheio, nota típica de qualquer gestão de negócios.

Precisamente por isso, jamais se pretendeu considerar receita das administradoras de imóveis o valor dos aluguéis que, recebendo dos locatários, à conta e ordem dos locadores, devem a estes entregar (pagar). Pelas mesmas razões, jamais se cogitou de considerar receitas ou “despesas reembolsáveis” os valores que consorciados – tirante a taxa de administração – entreguem às administradoras de consórcios para aquisição de veículos, porque tais valores não lhes pertencem; são, apenas e tão-só, por elas geridos.

É imanente às atividades de administração – seja de imóveis, de consórcios, de bens outros ou de negócios – e de agenciamento – como a de fornecimento de mão-de-obra temporária – o recebimento de quantias (não configuradoras de receitas) a serem entregues a terceiros, com a respectiva discriminação de contas.

Enfim, receber e fazer pagamentos ou fazer pagamentos e, ao depois, ressarcir-se, v.g., à conta e à ordem dos empregados assalariados,



do INSS (contribuição previdenciária), de credores de impostos e de outros credores, constituem atos peculiares de amplo gênero de atividades, da qual é espécie a empresa de fornecimento de mão-de-obra temporária, cuja receita é tão-só a sua comissão.

É típico dessas atividades o recebimento (ou o adiantamento) de valores destinados ao pagamento de impostos, taxas, emolumentos etc. a título de recuperação dos valores despendidos por conta do tomador de serviços ou de seu assalariado. Essas quantias recebidas pelo prestador do serviço, mas destinadas ao pagamento de despesas de seu cliente com terceiros, não configuram receitas do prestador, seja quando resultam de restituição de valores que adiantaram ao cliente, seja quanto por estes adiantadas.

Especificamente, no caso do recorrente, a Municipalidade pretendeu tributar simples ingressos, sempre pertencentes a terceiros – não se integrando no patrimônio do prestador, não configurando, em nenhuma hipótese, despesa sua, mas, sim, despesas de seus clientes –, os valores recebidos para adimplemento de salários, encargos, contribuição previdenciária e demais encargos sobre a folha de pagamento de mão-de-obra temporária. Sua receita bruta do recorrido é tão-somente a sua taxa de administração, a comissão recebida.

A receita bruta do recorrente é apenas o valor global de sua taxa de administração, sem qualquer dedução. Sendo essa comissão administrativa sua única remuneração, não se lhe pode exigir ISS por valores outros (não configuradores de sua receita) que apenas transitam por seu caixa, como simples ingressos. Essas quantias transeuntes são meras entradas, nítidas contraprestações devidas a terceiros pelas empresas de seus clientes.

O que a doutrina resolveu designar por reembolso de despesas não configura, diante de nossa ordem jurídica, prestação de serviços; por isso, não se subsume no conceito de serviço tributável por via do ISS.

As normas de direito que disciplinam a compostura e a natureza jurídica do ISS impedem conclusão no sentido de que o reembolso de despesas integre a categoria de prestação de serviço.

Não podem os Municípios tributar simples reembolsos de terceiros de despesas pertinentes a terceiros. Despesas reembolsáveis – meras recuperações de valores despendidos em nome de terceiros – não configuram nenhuma prestação de serviços. Não caracterizam nenhum fazer subsumível ao conceito de serviço tributável.

Nada autoriza o fisco a pretender incluir, na base de cálculo de ISS, quantias a serem entregues a terceiros (receitas destes, como são casos a folha de pagamento de assalariados e os encargos sociais).

Persistindo nessa pretensão de indevido alargamento do aspecto quantitativo – ilegal desnaturação do tributo –, a fiscalização elege base de cálculo incompatível com o critério material de hipótese de incidência, que, no caso, é a administração do serviço temporário, cujo pagamento é a comissão, única receita bruta efetivamente correspondente ao serviço prestado.

Se, como é cediço para a melhor doutrina (Alfredo A. Becker, Paulo de Barros Carvalho, Roque A. Carrazza, v.g.), é pela base de cálculo que se determina não só a natureza jurídica de um tributo, como o seu tipo, a persistência em base de cálculo irrealmente magnificada configuraria a exigência de tributo outro que não o ISS, porque a base impositiva deixará de ser o efetivo valor da prestação do serviço, para ser o montante do numerário que transita (como meros ingressos ou entradas transeuntes) pelo caixa do recorrido. Em outras palavras, a dimensão financeira do critério material da hipótese de incidência passará a ser o total dos valores em dinheiro, próprios e de terceiros (estes, simplesmente transitando), ou, ainda, o total dos ingressos havidos, incluindo valores não devidos à prestação de serviço pelo recorrido.

#### *Desnaturação do aspecto material*

Suponha-se, para exemplificar e demonstrar o absurdo da pretensão do fisco de exigência do ISS sobre o ingresso total, as seguintes quantias para um fornecimento de trabalho temporário :

- TOTAL DA FATURA .....R\$ 20.000,00
- Comissão (receita do agenciador) .....R\$ 1.000, 00
- Receita de terceiros (a ser repassada).....R\$ 19.000,00
- ISS, com a alíquota de 5%, sobre o total da fatura.....R\$ 1.000,00
- Receita (preço do serviço), após o confiscatório ISS.....R\$ 0,00

#### *Desnaturação da base de cálculo*

Visto de um primeiro ângulo, o abuso do Poder tributante consiste na adoção, pelo fisco, de base de cálculo que exorbita a própria do ISS, qual seja, o preço do serviço, implicando criação de tributo outro que não o ISS, cuja hipótese de incidência passa a ser receber ingressos e a base de cálculo o montante de numerário que transita pelo caixa da



empresa. Em outro giro, a h. i. passa a ser os recebimentos próprios e os de terceiros.

Ao considerar meras entradas de caixa como receita, o fisco impõe, ao arrepio da Carta Magna e da lei complementar, majoração de tributo, mercê da desnaturação da base de cálculo.

*Confisco da receita do agenciador*

O terceiro e mais grave ângulo consiste – na hipótese formulada, que nada mais é do que adoção do modelo de demonstração pelo absurdo – em que o fisco exigir imposto igual (ou tendente a igualar) ao preço do serviço, a comissão. Esse procedimento fiscal configura confisco, vedado pela Constituição Federal, art. 150, IV.

Parece claro que considerar na base calculada valores não correspondentes à remuneração do serviço prestado pelo Recorrente implica tributar não o serviço, mas, outra coisa, maior, mais ampla e abrangente, sem o consentimento ensejado pelo art. 156, 111, da Lei Magna.

Considerar receita o que é apenas ingresso importa efeito de confisco tributário, afrontando, mais uma vez, a Constituição Federal, neste caso relativamente ao art. 150, IV, porque a base de cálculo ficticiamente majorada pode conduzir a um imposto tendente a aproximar-se da efetiva receita (a taxa de administração), igualar-se ou até superá-la, em função de despesas exclusivamente referentes a terceiros, cujos valores sejam meras entradas transeuntes no caixa do prestador do serviço, o Recorrente.

*Conclusão*

Por todo o exposto, e o que mais dos autos consta, manifesta-se confiança em que Vossa Excelência decidirá pelo provimento do recurso especial, reformando o v. acórdão *a quo* e restaurando a vigência da r. sentença, mantendo-a integralmente, porquanto a r. decisão de primeiro grau é a que se coaduna com nosso sistema jurídico, garantindo, com essa reforma do v. julgado do egrégio Tribunal paulista, a distribuição de Direito e Justiça.

No mesmo julgamento (REsp n. 411.580), proferi voto do teor seguinte (fls. 385/402):

A empresa recorrente foi chamada, em face do auto de infração iniciado pela notificação de fls. 16 e 17, a recolher ISS sobre o valor total de notas



fiscais emitidas por serviços de agenciamento efetuados, haja vista que só o recolheu tomando como base de cálculo o valor das taxas de agenciamento.

A contribuinte afirma que atua em área especializada, fornecimento de mão-de-obra em caráter temporário, calculando o ISS tomando como base de cálculo o preço do serviço que presta, que é a comissão ajustada entre as partes. Resta, ainda, que, não obstante adotar o procedimento acima revelado, atuando de acordo com a lei, a autoridade fiscal entende que o imposto deve ter como base de cálculo a soma da comissão recebida, o salário do trabalhador temporário e os encargos sociais incidentes.

O Município de Santo André defende que, em se tratando de empresa que agencia serviço temporário, o ISS deve incidir sobre o total da fatura emitida, incluindo-se, portanto, o valor ajustado para o agenciamento e os salários pagos ao pessoal temporário fornecido à empresa contratada.

Certos estão, portanto, nos autos, os seguintes fatos:

a) a recorrente é uma empresa prestadora de serviço de fornecimento de mão-de-obra temporária;

b) recebe das empresas contratadas, conforme consta nas notas fiscais de serviço depositadas nos autos (fls. 68/76), a importância ajustada, discriminada em duas parcelas: taxa de agenciamento e pagamento temporário;

c) a recorrente recolheu ISS só sobre a taxa de agenciamento, por considerar ser esse o preço do serviço, conseqüentemente, a base de cálculo do ISS;

d) a Prefeitura tributante entende que o ISS deve ser recolhido sobre as duas parcelas, isto é, sobre a taxa de agenciamento e sobre os valores recebidos a título de pagamento temporário.

É de se acolher o recurso da recorrente.

A recorrente está obrigada a recolher ISS pelo fato de agenciar e recrutar, em caráter temporário, trabalhadores para prestar serviços a terceiros. Esse tipo de prestação de serviços está previsto no item 83 da Lei Municipal de Santo André, conforme cópia de fls. 77/84.

Observo, desde logo, que a recorrente, por ser uma empresa prestadora de serviço de agenciamento e recrutamento de mão-de-obra de caráter temporário, não se caracteriza como uma prestadora de serviço de natureza comum, haja vista que o exercício de suas atividades está regulado pela Lei n. 6.019, de 03 de janeiro de 1974, e regulamentada pelo Decreto n. 73.841, de 13 de março de 1974.



Os dispositivos supracitados, ao preverem esse tipo de trabalho temporário, dispõem, em síntese, o que está relatado às fls. 4/5 dos autos, do modo seguinte:

A norma referida, instituidora do regime de trabalho temporário, admite o arrendamento de trabalhadores, desde que a operação ocorra entre as seguintes partes:

- a) a empresa de trabalho temporário (que contrata o trabalhador para terceiros);
- b) o trabalhador temporário (uma categoria especial de trabalhador);
- c) a empresa tomadora de trabalho temporário.

A legislação define cada uma dessas partes, contratantes:

“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” (Lei n. 6.019, de 03.01.1974, art. 4º);

“considera-se *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” (Decreto n. 73.841, de 13.03.1974, art. 16);

“considera-se *empresa tomadora de serviço* ou cliente, para os efeitos deste Decreto, a pessoa 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” (Decreto n. 73.841, de 13.03.1974, art. 14).

A relação jurídica existente entre a empresa de trabalho temporário (a agenciadora ou recrutadora da mão-de-obra), o trabalhador temporário e a empresa tomadora de trabalho temporário desenvolve-se por meio das fase seguintes (fl. 5):

- 1) determinada *empresa tomadora do serviço*, tendo concluído que precisa de mão-de-obra temporária, procura *empresa de trabalho temporário* (como a Autora), manifestando sua intenção de utilizar determinada quantidade de profissionais especializados;

2) definidos os valores de remuneração, firma-se contrato entre as duas *empresas*, de acordo com as exigências da Lei n. 6.019, de 03.01.1974;

3) finalmente, a *empresa de trabalho temporário*, completando o ciclo, firma contratos específicos com os *trabalhadores temporários*, colocando-se à disposição da *empresa tomadora do serviço*.

As obrigações recíprocas assumidas pelas três partes que participam dessa relação jurídica são (fl. 5):

a) da *empresa de trabalho temporário*:

1 - fornecer o trabalhador temporário à empresa tomadora;

2 - pagar o salário do trabalhador temporário;

3 - recolher os encargos sociais pertinentes;

b) do *trabalhador temporário*:

1 - executar o trabalho que lhe for determinado pela empresa tomadora;

c) da *empresa tomadora do serviço*:

1 - *pagar* a comissão da empresa de trabalho temporário e *reembolsá-la* das despesas com salários e encargos.

Em conseqüência do explicitado, a recorrente, ao agenciar fornecimento de trabalhador temporário ao tomador de seus serviços, recebe:

a) a taxa de agenciamento pela prestação dos serviços que lhe são solicitados;

b) os valores dos salários dos trabalhadores temporários e os encargos sociais pertinentes, haja vista que, por força de lei, fica responsável pelo pagamento dessas quantias a que prestou trabalho temporário e pela previdência social.

Para desempenhar essa atividade de agenciamento de mão-de-obra temporária, a recorrente possui um quadro de servidores permanentes que lhe prestam serviços. Mantém, por outro ângulo, cadastro contendo nomes de trabalhadores temporários, que não são seus empregados permanentes, os quais são convocados quando terceiros lhe solicitam esse tipo de mão-de-obra.

A remuneração bruta que a recorrente recebe, portanto, pelo serviço que lhe foi solicitado, é a taxa de agenciamento.

As demais parcelas são salários e contribuições sociais de terceiros. Ela, apenas, por força de lei, recebe os valores correspondentes e fica obrigada a



pagar a quem de direito (trabalhadores convocados e sujeitos dos encargos sociais).

A base de cálculo do ISS, caracterizado o tipo de serviço descrito, há de ser, conseqüentemente, o valor integral que a recorrente recebe pelo agenciamento, sem a inclusão das importâncias voltadas para o pagamento dos salários dos trabalhadores convocados e dos seus encargos sociais. É, portanto, o preço bruto do serviço, sem se efetuar o desconto de qualquer despesa que a empresa tenha para executá-lo.

Na espécie, a taxa de agenciamento é o preço bruto do serviço prestado.

No particular, tenho como correta a fundamentação exposta às fl. 7:

Há unanimidade em se reconhecer que a base de cálculo é o preço do serviço. Esse é o comando da Lei Municipal, bem como do Decreto-Lei n. 406, de 31.12.1968, em seu artigo 9º.

O assunto, base de cálculo de tributo, é privativo de lei complementar. Hoje ninguém levanta dúvida sobre a qualidade com que o Decreto-Lei n. 406/1968 foi recepcionado pela atual Constituição da República Federativa do Brasil. Essa posição interessa sobremaneira aos fiscos municipais, uma vez que não haveria outra fonte capaz de legitimar a base de cálculo do ISS, não fosse o artigo 9º do Decreto-Lei.

O artigo 9º é claro e enxuto. Não se alonga em mais do que essa regra:

“A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

Vinculo-me, outrossim, à doutrinação de Eduardo Bottalho, conforme cópia de trabalho de sua autoria que está às fls. 18/21, sob o título “Empresas Prestadoras de Serviços de Recrutamento de Mão-de-Obra Temporária e Base de Cálculo do ISS”, publicado na *Rev. Dialética de Direito Tributário* n. 5, p. 13 e ss., cujo teor transcrevo:

A lista de serviços aprovada pela Lei Complementar n. 56, de 15.12.1987, contempla, em seu item 84, os que consistem em

recrutamento, agenciamento, seleção, colocação ou fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive por empregados do prestador de serviços ou por trabalhadores avulsos por ele contratados.

O objetivo do presente estudo é identificar a base de cálculo do imposto a cargo das empresas que prestam os serviços descritos.

A importância do tema é revelada pelo inesquecível Geraldo Ataliba nesta expressiva passagem:

... tão importante, central e decisiva é a base impositiva que se pode dizer que – conforme o legislador escolha uma ou outra – poderemos reconhecer configurada esta ou aquela espécie ou subespécie tributária.

43.17 - Efetivamente, em direito tributário, a importância da base impositiva é nuclear, já que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma em dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e ínsita ao fato impositivo, ou dela decorrente ou com ela relacionada.

A própria classificação geral dos tributos em espécie e destas em subespécies depende visceralmente deste tão importante aspecto da H.I. (“Hipótese de Incidência Tributária”, 5ª edição, 2ª tiragem, Malheiros, São Paulo, 1992, p. 101 – grifamos).

No caso concreto, as empresas prestadoras dos serviços em causa:

a) são reembolsadas por suas clientes pelas importâncias correspondentes aos valores brutos das remunerações devidas aos trabalhadores temporários, acrescidas daquelas relativas aos encargos sociais correspondentes;

b) são pagas, em quantias específicas, a título de remuneração pelos serviços de recrutamento prestados às mesmas clientes.

Diante desse quadro, a dúvida que surge, no tocante à determinação da base de cálculo do ISS, é saber se esta deve corresponder ao somatório: valores reembolsados (“a”) mais valores pagos (“b”), ou, se, ao revés, apenas estes últimos configuram “grandeza ínsita ao fato impositivo”.

Em abono ao prevalecimento da primeira corrente, afirma-se que o pagamento de encargos de remuneração de empregados, cujos serviços são recrutados para terceiros, caracterizam custo próprio e nuclear das prestadoras de serviço.

Afirma-se, ainda, que a própria redação do item 84 da lista anexa à Lei Complementar n. 56/1987, a tanto conduziria, na medida em que contempla o exercício da atividade por meio de “empregados do prestador de serviços ou por trabalhadores por ele contratados”.



Nosso entendimento é divergente. Temos que os valores meramente reembolsados às prestadoras de serviços não comportam, sob qualquer argumento, a respectiva inclusão na base de cálculo do ISS que lhes cabe.

Procuraremos, a seguir, justificar este ponto de vista.

#### *2. As Características dos Serviços de Recrutamento de Mão-de-obra Temporária*

A adequada compreensão da matéria exige, preliminarmente, que se identifique, de modo claro, a natureza das atividades desenvolvidas pelas empresas de recrutamento de mão-de-obra temporária, com o objetivo de demonstrar que elas agem como meras intermediárias, e, assim, devem ser tributadas pelo ISS exclusivamente em função da remuneração dos serviços que prestam, o que afasta a inclusão, na base de cálculo do tributo, de valores que lhes são apenas reembolsados pelas tomadoras dos mesmos serviços.

Com efeito, referidas atividades submetem-se às limitações contidas na Lei n. 6.019, de 3 de janeiro de 1974, cujo artigo 2º fornece o conceito de trabalho temporário:

*Art. 2º - Trabalho temporário é aquele prestado por pessoa física a uma empresa para atender a necessidade transitória de substituição de seu pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços.*

Como resulta do preceito transcrito, a referida modalidade de trabalho apresenta as seguintes características essenciais:

1º) é prestado por pessoa física a empresa;

2º) tem a finalidade específica de atender necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou de acréscimo extraordinário de serviço.

Por outro lado, são protagonistas da atividade ora analisada:

- a) a empresa fornecedora do trabalho temporário;
- b) o trabalhador temporário; e
- c) a empresa tomadora do serviço temporário.

Assim, para que ocorra a prestação em exame, são celebrados dois contratos: um entre a empresa fornecedora e a tomadora do trabalho temporário, e o contrato entre aquela, ou seja, a fornecedora, e o trabalhador temporário.

São vínculos inteiramente dependentes um do outro. A existência do primeiro é que dá causa ao segundo e este, a seu turno, só se justifica, tanto sob o ponto de vista jurídico como o econômico, enquanto persistir aquele.

Ora, esta constatação revela, com toda a nitidez, o equívoco do argumento que procura focar o corpo de empregados temporários que possa ser mantido pelas empresas de recrutamento, isoladamente dos contratos que venham a celebrar visando a colocação destes mesmo empregados.

Em imagem rude, que, entretanto, vale apenas para melhor ilustrar o pensamento, as referidas empresas não mantêm empregados temporários “em estoque”, mas os contratam na estrita medida das necessidades de seus clientes, dos serviços que a eles prestam, e ainda, segundo as especificações deles recebidas.

O raciocínio aqui combatido estaria correto se a atividade de prestação de serviço de mão-de-obra temporária fosse prestada através de pessoal permanente das empresas de recrutamento.

Não é, porém, o caso de organizações com este perfil. Veja-se, a propósito, a definição de “empresa de trabalho temporário” constante do artigo 4º da Lei n. 6.019/1974:

Art. 4º - 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 elas remunerados e assistidos (grifamos).

A compreensão imediata que se extrai deste conceito é exatamente a de que as empresas de trabalho temporário agem como intermediárias entre o trabalhador temporário e as empresas tomadoras de serviços.

E, embora o trabalhador temporário desempenhe seus misteres nas tomadoras, inexistente relação trabalhista entre ambos, o que não impede seja destas (vale dizer das tomadoras) a responsabilidade pela assistência e remuneração, nos termos do preceito transcrito.

Deste quadro, resulta a confirmação da natureza de simples intermediação que as empresas de recrutamento apresentam no desempenho de suas atividades.

Suas tarefas consistem, apenas, em recrutar trabalhadores temporários, segundo parâmetros estabelecidos por suas contratantes



(qualificação profissional, faixa salarial etc). A partir de então, os trabalhadores passam a conduzir-se dentro do universo de ação das tomadoras dos serviços, que lhes determinam as funções, o horário de trabalho, as normas disciplinares e técnicas, os procedimentos de conduta e assim por diante.

Enquanto persiste o contrato de trabalho temporário, nenhuma ingerência têm as empresas fornecedoras sobre os trabalhadores, a não ser pagar-lhes os salários e assegurar-lhes os direitos correlatos, sempre sob a coordenação essencial das empresas tomadoras dos serviços, ou, por outras palavras, sempre em nome e por conta destas.

Em contrapartida, e como já apontado em outra parte deste trabalho, compete às mesma empresas tomadoras satisfazer obrigações de natureza própria e inconfundível, a saber:

a) reembolsar as prestadoras de serviços das importâncias correspondentes aos valores brutos das remunerações pagas aos trabalhadores temporários, acrescidas daquelas relativas aos encargos sociais correspondentes;

b) pagar às referidas prestadoras um valor específico a título de remuneração pelos serviços prestados.

As quantias reembolsadas nos termos da letra “a” supra correspondem rigorosamente ao repasse daquilo que é entregue aos trabalhadores temporários; as quantias pagas, segundo indicado na letra “b”, estas sim, são incorporadas ao patrimônio das prestadoras de serviços que, com elas, e apenas com elas, giram seu negócio e apuram eventuais lucros.

### 3. Entradas, Receitas e Base de Cálculo do ISS

É pois neste contexto que se coloca a distinção entre “entradas” e “receitas”, de inegável importância para o exame do tema.

As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e, por conseqüência, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva, nos termos em que exige a Constituição da República (art. 145, § 1º).

As receitas, ao contrário, correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional. Passam a integrar o patrimônio das prestadoras. São exteriorizadoras de sua capacidade contributiva.



As verbas identificadas na letra “a” supra são entradas; as da letra “b”, receitas.

As primeiras não integram a base de cálculo do ISS; as segundas são real expressão dessa base, o verdadeiro “preço do serviço” na acepção do artigo 9º do Decreto-Lei n. 406/1968.

Nem se alegue que a exclusão, da base de cálculo do ISS, de verbas apenas repassadas às prestadoras de serviço poderia, de algum modo, se prestar a encobrir a figura do verdadeiro empregador.

Na verdade não se trata de encoberto, mas da simples e evidente constatação de que a relação que embasa a prestação de serviços temporários é peculiar, própria, típica, nos termos que foram demonstrados, razão pela qual não pode ser adequadamente explicada pelas normas que regem o contrato de trabalho convencional.

Aliás, são exatamente estas peculiaridades e tipicidades que justificam a existência de lei específica reguladora da atividade (a Lei n. 6.019/1974), cujos conceitos, inclusive, prevalecem sobre a natureza estritamente fiscal da força do que dispõem os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

E se esta lei imputa, como visto, a responsabilidade pelo pagamento dos salários dos trabalhadores temporários às empresas tomadoras de seus serviços, então parece evidente que as importâncias correspondentes aos mesmos – bem como dos demais encargos sociais não são indicadores da base de cálculo do imposto; não são “preço de serviço”.

O outro argumento onde se busca hipotético fundamento para agravar a base de cálculo do ISS no caso em estudo se assenta no exame do item 84 da lista anexa à Lei Complementar n. 56/1987, na parte em que faz referência à prestação de serviços por trabalhadores contratados pelas empresas de recrutamento.

É bem de ver-se, entretanto que tal item não cuida, absolutamente, da base de cálculo, mas apenas descreve a atividade que enseja a cobrança do tributo, cuja quantificação está presa ao conceito geral – e aqui já suficientemente esmiuçado – de “preço do serviço”.

Portanto, nenhuma conclusão útil pode resultar do que consta do referido item.

É certo que, em algumas passagens, a lista faz referência à base de incidência do tributo municipal. Mas estas menções estão todas



voltadas ao propósito específico de evitar a bitributação ou o *bis in idem* quando se tratam de atividades que possam envolver o fornecimento de mercadorias juntamente com os serviços, como são exemplos, entre outros, os itens 68, 69 e 70.

Verifica-se, pois, que são aspectos que não guardam nem mesmo a mais remota relação com a questão aqui examinada.

#### 4. *Precedentes Jurisprudenciais*

Vejamos, agora, brevemente, a posição da jurisprudência.

O E. Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo já de longa data vem adotando entendimento segundo o qual

Não é qualquer receita que enseja a tributação pelo ISS, mas a resultante da prestação de serviços, atividade tributária.

Demais receitas, ditas inorgânicas ou secundárias, cuja origem não seja atividade tributária, originando-se de atividades marginais que não representam fruto do serviço prestado, não interessam ao ISS, pois não representam preço do serviço, não constituindo base imponible do tributo (Ap. n. 363.954 reexame – 3ª C. – J. 1.12.1986 – Rel. Juiz Toledo Silva – Rev. dos Trib. 616/104).

O modelo traçado pela ementa transcrita justifica a conclusão de que a atividade desenvolvida pelas empresas de recrutamento de mão-de-obra não pode expressar-se no inseqüente ato de repassar a trabalhadores temporários valores dos salários e encargos devidos em razão da prestação de serviços feita a terceiros.

E, conquanto tais valores possam mostrar-se quantitativamente expressivos, nem assim perdem a condição, tão bem assinalada pelo v. acórdão, de receitas inorgânicas ou secundárias, não originárias da atividade tributada.

Aliás, nem de receitas se tratam, mas de simples “entradas”, como visto.

Recentemente, a Colenda Quarta Câmara do mesmo Primeiro Tribunal de Alçada Civil teve oportunidade de examinar, de modo específico, a questão aqui abordada, ocasião em que assinalou:

Conforme ficou demonstrado nos autos, a apelante é empresa de fornecimento e administração de mão-de-obra temporária, atuando como intermediária na contratação de empregados para terceiros.

Qual seria portanto sua remuneração, para o desenvolvimento dessas atividades? Qual seria sua contraprestação pela arregimentação de trabalhadores temporários a outras empresas?

É justamente essa remuneração, essa contraprestação pecuniária que fornecerá a perspectiva dimensional da hipótese de incidência para a cobrança do ISS.

A partir dela é que determinará o *quantum* tributário.

Agindo como intermediária entre os empregadores e os trabalhadores de mão-de-obra, sua receita bruta é o preço do serviço, a quantia que cobra para realizar a tarefa.

E adiante, tratando dos valores meramente reembolsados à empresa de recrutamento:

Poderíamos, em consonância com a lição do mestre Bernardo Ribeiro de Moraes denominar esses reembolsos como sendo receitas inorgânicas, atividades marginais que não interessam ao ISS.

É de se ver ainda que não fixou o legislador a base de cálculo do referido tributo nas entradas contabilizadas pelas empresas intermediárias de mão-de-obra temporária, mas no preço do serviço prestado, demonstrado por suas receitas. (destaques no original)

Este acórdão, magnificamente relatado pelo Juiz Franco de Godói e acolhido unanimemente pela Turma, está assim ementado:

ISS. Base de cálculo. Empresa intermediária de recrutamento de mão-de-obra temporária. Preço do Serviço. Exclusão da remuneração dos recrutados e encargos sociais, eis que quantias reembolsáveis. Critério legal da base imponible do tributo não é a entrada. Recurso Provido (Apelação n. 555.175-7 da Comarca de Santo André, J. 02.08.1995).

##### 5. Conclusão

Em face das considerações postas, podemos assentar que a pretensão de incluir-se valores meramente reembolsados às empresas de recrutamento de mão-de-obra na base de cálculo do ISS a seu cargo:

a) desatende ao princípio da capacidade contributiva (Constituição da República, art. 145, § 1º), afigurando-se, em consequência, confiscatória (Constituição da República, art. 150, IV);



b) contraria o conceito de “preço de serviço” que deve servir de base de cálculo da prestação tributária (art. 9º, *caput* do Decreto-Lei n.406/1968);

c) desconsidera a natureza dos serviços prestados, nos termos disciplinados pelos artigos 2º e 4º da Lei n. 6.019/1974.

Bernardo Ribeiro de Moraes, em “ISSQN – Fornecimento de Mão-de-Obra Temporária – Base de Cálculo”, artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n. 60, p. 26 e ss., defende o que transcrevo (fls. 163/166):

*II. Os Serviços de Fornecimento de Mão-de-obra Temporária*

4. Não é incomum que as empresas tenham necessidade, em determinadas ocasiões, de recursos humanos adicionais em acréscimo ao quadro de pessoal estável de que dispõem. Um exemplo típico é o que ocorre com o comércio no período das Festas de Natal. Tais situações são freqüentes em diversas áreas em diferentes momentos.

Daí o aparecimento de empresas prestadoras de serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária, que procuram suprir as exigências qualificativas e quantitativas do mercado de trabalho. Seu mister é fornecer “trabalhadores temporários” dos mais variados níveis de atividades, os quais substituirão outros, em razão de eventuais dias parados (v.g., por motivo de férias, doença, licença etc.) ou de atendimento de sobrecarga de atividades em épocas especiais (de balanço, de festas de fim de ano etc.).

5. A atividade em foco expandiu-se, sobrevivendo legislação específica, que veio regular e regulamentar a matéria, na defesa do direito das partes envolvidas.

Nos termos da Lei n. 6.019, de 3 de janeiro de 1974, que dispõe sobre o trabalho temporário nas empresas urbanas e dá outras providências:

Art. 2º - Trabalho temporário é aquele prestado por pessoa física a uma empresa, para atender à necessidade transitória de substituição de seu pessoal regular e permanente ou acréscimo extraordinário de serviços.

Art. 4º - 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 elas remunerados e assistidos.”

Na atividade operacional de fornecimento de mão-de-obra temporária, são envolvidas três classes de pessoas, a saber:

a) o trabalhador temporário, pessoa que realiza o trabalho, representando recurso humano fornecido à tomadora do serviço;

b) o tomador do serviço, pessoa que necessita e contrata a mão-de-obra temporária, que ficará sob suas ordens;

c) o fornecedor da mão-de-obra temporária, pessoa que, dotada de cadastro específico, fornece ao tomador do serviço a mão-de-obra temporária.

Em tal fornecimento é que se encontra o objeto do contrato entre o tomador e o fornecedor, que a prestação de serviço, de fornecimento de mão-de-obra temporária, fato gerador do ISSQN.

6. Ao final de cada período mensal, feitos os devidos cálculos, o fornecedor de mão-de-obra temporária emite uma fatura contra o tomador do serviço, cobrando deste uma importância que corresponde a três parcelas relativas a:

a) o valor do salário que pertence ao trabalhador temporário, fruto de seu trabalho sob as ordens do tomador;

b) o valor dos encargos sociais e previdenciários, exigidos por lei (*ex vi legis*), compulsoriamente, devidos ao Governo;

c) o valor da paga ao fornecedor da mão-de-obra temporária, representado pela comissão auferida como intermediário.

De se observar, aqui, que diante dessa fatura emitida, instala-se a celeuma que estamos examinando. No momento de se definir o que deve ser onerado pelo ISSQN, duas correntes se digladiam: a primeira, postula que o ISSQN deve recair sobre os valores das parcelas “a”, “b” e “c”; a segunda, afirma que o cálculo do ISSQN deve recair apenas sobre o valor da parcela “c”, que é representada pela comissão auferida pelo fornecedor da mão-de-obra temporária, prestador do serviço onerado pelo ISSQN.

### *III. Atividade Comissionada*

7. Sem sombra de dúvida, a atividade do fornecedor de mão-de-obra temporária é uma atividade comissionada.

A palavra comissão tem vários significados, conforme atesta Fran Martins. Um deles, é “a remuneração a que faz jus o comissário pelos trabalhos realizados”.



Assim, ao lado de outros significados, comissão é nome que se dá a um tipo especial de remuneração (paga ao intermediário por serviço prestado na qualidade de mediador).

Não se pode negar, em relação às diversas atividades, a existência de inúmeros sinônimos diferentes e expressivos para indicar pagamento ou remuneração: soldo, para o militar; salário, para o operário; vencimentos, para o servidor público; ordenado, para o empregado doméstico; honorários, para o profissional liberal; cômputo, para o pároco; corretagem, para o corretor; comissão, para o mediador; além de outros.

Dá-se, portanto, o nome de “comissão” à remuneração específica efetuada pelo dono do negócio ao mediador, em virtude de sua atividade de intermediação, útil às partes interessadas no negócio. Trata-se de paga auferida pela pessoa na qualidade de mediadora de negócio.

O sentido do vocábulo em estudo é pacífico. Os dicionários registram ser comissão:

taxa do prêmio ou retribuição que o agente de negócio recebe do comitente.

retribuição ou gratificação paga pelo comitente ao comissionado.

Não se pode, pois, duvidar do exato sentido do vocábulo “comissão”, que tem o significado, para o caso em tela, de honorário, remuneração, corretagem, ou paga ao intermediário.

O preço do serviço prestado, pelo fornecedor da mão-de-obra temporária, pessoa física ou jurídica, denomina-se comissão ou honorário, sendo representado pelo total das comissões auferidas.

Inúmeros exemplos podem ser oferecidos de atividade comissionada, como a exercida pelos corretores de imóveis, agências de turismo, agências de publicidade e propaganda, e muitos outros.

#### IV. Base de Cálculo do ISSQN

8. De se notar que os serviços prestados (recrutar, colocar ou fornecer mão-de-obra, inclusive de trabalhador temporário) são realizados sob a forma de arrendamento, pois a empresa prestadora não perde o seu trabalhador temporário. Ao contrário, continua ela sendo empregadora em relação ao mesmo, que permanece em seu cadastro (para oferecer às outras empresas).

A forma encontrada de remuneração dos serviços prestados pela empresa fornecedora de mão-de-obra temporária foi a de comissão auferida pelo prestador. A própria forma de contrato demonstra insofismavelmente a comissão como paga: o valor a ser exigido do tomador do serviço vem a ser um percentual sobre os custos do serviço.

No valor exigido do tomador de serviços encontra-se também o valor dos pagamentos (remuneração mais encargos) que a empresa de trabalho temporário deve efetuar aos empregados temporários, mais o preço de seu serviço, um percentual sobre aquele.

9. Indaga-se, então, qual seria a base de cálculo do ISSQN, preço do serviço prestado? Neste, estariam incluídos, ou não, os valores atinentes aos encargos exigidos pela Lei n. 6.019, de 1974, que são a remuneração do trabalhador temporário e demais encargos.

De se observar que a unidade de medida para o cálculo do ISSQN é o preço dos serviços prestados, como tal entendida a receita bruta (sem dedução) relativa à prestação de serviços, não outra. Será preço, no conceito econômico, o valor total despendido pelo tomador de serviços para obter o respectivo serviço (fornecimento de mão-de-obra temporária).

Diante da complexidade do “sistema de trabalho temporário”, previsto na Lei n. 6.019, de 1974, onde a empresa de trabalho temporário se apresenta com o encargo de remunerar e assistir o trabalhador temporário que “arrenda” para o tomador de serviços, e frente ao problema da capacidade contributiva do prestador, não resta outro entendimento senão o de que a empresa de trabalho temporário exige, do tomador de serviços, dois valores;

a) o primeiro, que não corresponde à prestação de serviços, por se referir ao valor exato dos encargos legais de remuneração e de pagamento de demais encargos ao trabalhador temporário. Trata-se de remuneração trabalhista de empregado, que deve ser tributada exclusivamente pelo imposto de renda. Examinando o serviço prestado sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o eminente Ministro Aliomar Baleeiro não admite que o ISSQN recaia sobre “o rendimento auferido pelo trabalhador que, sob esse ponto de vista, só poderá ser tributado pelo imposto federal adequado”. O valor em pauta representa valor de trabalho que a empresa fornecedora de serviço temporário, prestadora de serviços, não presta e nem recebe (a empresa de serviços apenas arrenda o trabalho temporário, nada tendo a ver com



o trabalho que este presta). Este valor não constitui receita do prestador e nem faz parte do valor do serviço que o fornecedor presta;

b) o segundo, que corresponde à prestação de serviços da empresa de trabalho temporário para o tomador de serviços. Trata-se de uma cobrança que leva em conta o serviço prestado, exigida através de um percentual sobre a remuneração e encargos do trabalhador temporário. Como a empresa de trabalho temporário presta serviços de “arrendamento” do trabalho temporário, neste não incluídos o serviço do trabalhador temporário, o referido preço é representado exclusivamente pelo percentual cobrado para fornecer a mão-de-obra temporária (comissão). Seguindo tal raciocínio, assim se manifesta Raul H. Haidar:

o ISSQN não incide sobre o total da fatura, no caso de trabalho temporário, mas apenas sobre a diferença entre a receita bruta e as quantias efetivamente pagas a título de trabalho (aos trabalhadores contratados pelo agenciador ou locador) e respectivos encargos.

10. Deve-se notar, que os valores relativos a salários e encargos, que o prestador deve repassar aos seus empregados não constitui receita do mesmo (fornecedor), uma vez que a mesma não ingressa, não integra o patrimônio deste, acrescendo-o, mesmo porque nessa entrega financeira há uma contrapartida para o fornecedor da mão-de-obra temporária (pagar os salários e encargos dos trabalhadores). Se não constitui “receita” do prestador, tal valor não pode compor “preço do serviço”.

11. Tem razão José Ernesto de Lemos Chagas, quando afirma que “o preço do serviço deve constituir a medida do serviço prestado, sob pena de infringir o princípio da capacidade econômica e de abstrair o conteúdo econômico do fato tributável”. Como pode integrar o preço do serviço prestado um valor que é estranho à atividade prestada pela empresa de trabalho temporário, que apenas “arrenda” trabalho temporário?

12. O preço exprime a quantidade de unidades monetárias que se dá em troca de um bem. O preço do serviço é representado pelo número de unidades monetárias que se oferece pela aquisição do bem imaterial (serviço). O preço do serviço, base de cálculo do ISSQN, acha-se vinculado ao serviço prestado, sendo sempre proveniente da prestação de serviços. Receitas outras, originadas de outra fonte, não representam o preço do serviço. Em geral, a legislação municipal considera preço do serviço,



base de cálculo do ISSQN, a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos, independentemente de qualquer condição. Tal receita bruta corresponde à receita pelos serviços prestados, que ingressam no patrimônio da empresa prestadora (total das comissões auferidas).

13. Para o caso vertente, o Poder Judiciário já se manifestou com a tranquilidade de sempre.

O Egrégio Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, apreciando o caso de empresa de fornecimento de mão-de-obra temporária, em demanda contra a Municipalidade de São Paulo, houve por bem, através de sua Oitava Câmara, por votação unânime nos autos da Apelação n. 759.198-0, da Comarca de São Paulo, dar provimento ao Recurso do contribuinte. Nos termos do venerando Acórdão, com a chancela do eminente Juiz Relator, Dr. Manoel Mattos, assim se manifestou o respeitável Colegiado:

O reembolso a que se aludiu e sobre o qual pretende fazer incidir o imposto diz respeito a salários e encargos trabalhistas do trabalhador temporário, suportados pelo tomador do fornecimento, mas pagos pelo fornecedor do trabalhador temporário, que os recebe daquela a título de reembolso. Isso decorre da legislação especial sobre trabalhador temporário, disciplinada na Lei n. 6.019, de 03.01.1974, que exige da empresa fornecedora garantia dos direitos trabalhistas respectivos. É sua obrigação remunerá-lo e assisti-lo e, para tanto, recebe do contratante, em reembolso, as verbas necessárias. No entanto, o preço do seu serviço limita-se à comissão, calculada em percentual sobre o valor pago pelo tomador, uma vez que as demais verbas as repassa ao trabalhador fornecido.

Equívoca, pois, a postura da fiscalização municipal, ao pretender cobrar eventual diferença de imposto sobre tais valores, ao pretexto de que são 'custos' incidentes sobre o preço do serviço. Não o são, por óbvio, mas verbas destinadas ao trabalhador temporário, incumbindo a ela fazer tal pagamento por força de expressa previsão legal.

Pouco importa a consideração atinente à não existência de deduções previstas na lei. O que revela considerar é que se trata de imposto sobre serviços, não podendo incidir sobre valores que não tenham esse caráter.



14. A base de cálculo do imposto municipal é o preço do serviço, a receita bruta (que integra, aumentando, o patrimônio do contribuinte e sem a existência de contrapartida para essa receita). Esse preço, sendo do serviço, não pode ser integrado por outros valores, diferentes da comissão auferida, conforme contratado entre partes.

A atividade comissionada, no caso, tem como preço do serviço o total das comissões auferidas durante determinado período (um mês). Comissão é paga do intermediário. O valor da comissão é avençado entre as partes, podendo ser um simples valor, um valor percentual sobre o valor líquido ou valor bruto. O contrato entre as partes é que determinará o preço do serviço, a remuneração do prestador. Sobre esse preço do serviço é que se aplicará a alíquota fiscal para fixar-se o valor do ISSQN.

Na hipótese vertente “o preço do serviço” prestado é representado pelo valor da comissão auferida pela prestadora do serviço na forma avençada. Este valor é o “preço do serviço” para o caso, base de cálculo do ISSQN.

15. Não se pode esquecer que a utilização, pelo direito tributário, da figura receita, decorrente do preço do serviço, representa a utilização por ele de um instituto da Economia. Ao adotar a aludida figura, o direito tributário não pode aceitá-la tal qual exige na ciência econômica, sendo obrigado a burilá-la, a fim de adaptá-la às suas finalidades, amoldando-a, assim, para poder servir de base de cálculo dos impostos.

Assim, regras impostergáveis não podem ser esquecidas no exame da figura econômica (receita), quando aplicada no campo do direito tributário, quais sejam:

a) a receita auferida é considerada, na Economia, de forma objetiva, com referência não a uma pessoa, mas à coletividade; no campo tributário, esta receita é levada em conta tendo em vista a pessoa do sujeito passivo da obrigação tributária;

b) a receita auferida, na Economia, é representada pela fase completa do processo de produção; na área tributária, o que interessa é a receita obtida em determinado período de tempo, que é o período da tributação, com a ocorrência do fato gerador;

c) a receita auferida, na Economia, refere-se a todo o processo produtivo, podendo abranger valores alcançados em diversos locais; no campo tributário, a receita deve ser vista em relação de dependência

com a competência da entidade tributante, que, *in casu*, vincula-se apenas a um determinado município (ISSQN);

d) a receita auferida, na Economia, vem sempre fundada na realidade fática, representando o número de unidades monetárias ou créditos efetivamente auferidos; no direito tributário, a receita pode ser tanto a efetivamente realizada, como a presumida ou arbitrada.

16. O que foi dito acima representa o desenho do ISSQN na Constituição Federal e na legislação complementar.

À evidência somente a Lei ordinária municipal é que, dentro da competência tributária que lhe outorga a discriminação constitucional de rendas, completada pela legislação complementar, poderá criar o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, com eficácia no respectivo Município, definindo os elementos essenciais do imposto.

17. Todas as lei municipais instituíram a base de cálculo do ISSQN (não outros valores que não sejam relativos aos serviços prestados), sem dedução alguma, nem a título de despesas, custos ou valor do material empregado na prestação de serviços, não se admitindo descontos, diferenças ou abatimentos.

A legislação do Município de São Paulo relativa ao ISSQN, consagra que a base de cálculo desse imposto “é o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução” (art. 103, § 1º). A expressão “a ele correspondente”, conforme não poderá deixar de ser, determina que o preço do serviço seja a receita bruta dos serviços prestados, auferida pelo valor total da prestação de serviços, não alcançando outras receitas ou entradas.

Sendo palavra-gênero, a entrada financeira alcança qualquer receita auferida, podendo afirmar-se que toda receita constitui uma entrada financeira, mas nem toda entrada financeira constitui uma “receita”, por não ingressar no patrimônio da empresa.

18. O conceito de receita acha-se relacionado ao patrimônio da pessoa. Quem auferir receita, recebe um valor que vem alterar o seu patrimônio ou a sua riqueza.

Receita, do latim ‘*recepta*’ é vocábulo que designa recebimento, valores recebidos. Receita é vocábulo que designa o conjunto ou soma de valores que ingressam no patrimônio de determinada pessoa. Podemos definir receita como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica, pública ou privada),



sem quaisquer reservas ou condições, venha acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo.

Quanto ao conceito de “receita”, muito se discutiu esse problema da exigência de ingresso no patrimônio da pessoa para ser receita.

Para alguns autores, a receita é sinônimo de “entrada financeira”, sendo assim considerada qualquer entrada de dinheiro, venha ou não a constituir patrimônio de quem a recebe. Todos os recebimentos auferidos são incluídos como receita, seja qual for o seu título ou natureza, inclusive o produto da caução, de depósito, de empréstimo ou de fiança criminal. Tudo que se recebe constitui receita, seja “entrada financeira” (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), “renda” (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), “preço” (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou “receita” (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa). Receita vem a ser, assim, sinônimo de “entrada financeira”, como atestam João Pedro da Veiga Filho e Walter Paldes Valério, além de outros insígnis autores.

Para outros doutrinadores, o conceito de receita é mais restrito. A entrada financeira, para ser receita deve ingressar no patrimônio da pessoa, que fica proprietário da mesma. Aliomar Baleeiro conceitua a receita pública da seguinte forma: “a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”. Manuel de Juano, diz ser receita pública, “toda quantidade de dinheiro ou bens que obtém o Estado como proprietário para empregá-los legitimamente na satisfação das necessidades públicas”. Seguindo os ensinamentos de Quarta, receita “é uma riqueza nova que se acrescenta ao patrimônio”. No mesmo sentido: V. Gobbi, Ezio Vanni, Carlos M. Giuliani Fonrouge, além de outros mestres.

Conforme se nota, o elemento “entrada para o patrimônio da pessoa” é essencial para caracterizar a entrada financeira como receita. Esta abrange toda quantidade de dinheiro ou valor obtido pela pessoa, que venha a aumentar o seu patrimônio, seja ingressando diretamente no caixa, seja indiretamente pelo direito de recebê-la, sem um compromisso de devolução posterior, ou sem baixa no valor do ativo.

Ao examinar e comentar a Lei n. 4.320, de 1964, J. Teixeira Machado Jr., define receita da seguinte forma:

Um conjunto de ingressos financeiros com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, oriundos da ação de tributos inerentes à instituição, e que, integrando patrimônio na qualidade de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem contudo gerar obrigações, reservas e reivindicações de terceiros.

19. Pelas considerações acima, verifica-se que o preço do serviço, no caso da atividade de fornecimento de mão-de-obra temporária, é a receita bruta proveniente do serviço prestado (o fornecimento da mão-de-obra temporária), assim entendida a soma de valores auferidos e que adentram para o patrimônio do prestador. Na hipótese específica, os valores correspondentes à paga de salários e de encargos sociais dos trabalhadores temporários, são receitas destes e não da empresa prestadora. Incluir tais valores (salários e encargos) na base de cálculo do ISSQN é ferir a capacidade contributiva e onerar valores não relacionados ao fato gerador da obrigação tributária do imposto municipal. Como tal, esta exigência arbitrária é inconstitucional por extravasar a competência dos municípios e exasperar na exigência fiscal.

A base de cálculo do ISSQN, na hipótese de prestação de serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária, limita-se ao valor das comissões auferidas pela empresa fornecedora (prestadora), sendo vedada a inclusão de valores que não adentram para o patrimônio da empresa prestadora (não são receitas). É o posicionamento de diversas e respeitáveis decisões do Egrégio 1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, com cujas lições comungamos.

Este Superior Tribunal de Justiça tem precedentes adotando essa linha de entendimento.

Confira-se o que afirmei no Agravo de Instrumento n. 215.659/SP (fls. 194/195):

Tributário. ISS. Base de cálculo. Incidência. Serviços prestados por empresas de recrutamento e recolocação de mão-de-obra temporária.

1 - Não há violação ao art. 9º, do Decreto-Lei n. 406/1968, quando o acórdão recorrido decidiu que a base de cálculo do ISS tenha a sua incidência somente sobre a receita bruta, que é a taxa de agenciamento recebida por empresa de recrutamento e recolocação de mão-de-obra, tendo sido excluídas as importâncias referentes aos salários e encargos sociais dos recrutados, ao fundamento de que tais empresas seriam meras depositárias desses valores.



2 - Agravo de Instrumento improvido (art. 254, I, do RISTJ).

Decisão

Vistos, etc.

Cuida-se de Agravo de Instrumento interposto pelo Município de São Paulo no intuito de reformar decisão que inadmitiu recurso especial intentado contra v. Acórdão que determinou a incidência de ISS apenas sobre a receita bruta, que é o preço do serviço, sem a inclusão dos valores referentes aos salários e encargos sociais dos recrutados pela ora agravada, decidindo, ainda, que a empresa é mera depositária de tais valores.

Alega-se que o decisório em questão violou o art. 9º, do Decreto-Lei n. 406/1968.

Relatados. Decido.

O agravo de instrumento em apreço, para fazer subir recurso especial, não merece provimento.

O ponto central da discussão é identificar qual seria a base de cálculo para a incidência do ISS, se engloba apenas o valor da comissão recebido pela empresa de recrutamento ou abarca, também, os salários e encargos sociais pagos ao trabalhador temporário, no caso específico das atividades prestadas por empresa prestadora de serviços temporários.

Para melhor explicitar o tema aqui tratado, transcrevo o artigo 9º, do Decreto-Lei n. 406/1968:

*Artigo 9º - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.*

Não há como divergir da interpretação dada pelo aresto impugnado que considerou que o preço do serviço somente engloba a remuneração que é paga pela empresa tomadora dos serviços para a empresa de trabalho temporário, a qual recruta e seleciona mão-de-obra qualificada não pertencente ao seu quadro permanente de pessoal.

Com efeito, pois as empresas de trabalho temporário agem como intermediárias entre o trabalhador temporário e as empresas tomadoras de serviços.

O Professor Eduardo Bottallo da USP, quando discorreu acerca do tema, na *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 5, mês de fevereiro de 1996, páginas 15 e 16, asseverou:

“... compete às mesmas empresas tomadoras satisfazer obrigações de natureza própria e inconfundível, a saber:

reembolsar as prestadoras de serviços das importâncias correspondentes aos valores brutos das remunerações pagas aos trabalhadores temporários, acrescidas daquelas relativas aos encargos sociais correspondentes;

pagar às referidas prestadoras um valor específico a título de remuneração pelos serviços prestados.

(...)

As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e, por conseqüência, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva...

As receitas, ao contrário, correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional. Passam a integrar o patrimônio das prestadoras. São exteriorizadoras da sua capacidade contributiva.

As verbas identificadas na letra “a” supra são entradas; as de letra “b”, receitas.

Portanto, conclui-se que as receitas, ditas inorgânicas ou secundárias, cuja origem não seja atividade tributária, derivam de atividades marginais que não representam o fruto do serviço prestado, não interessam ao ISS, pois não representam o preço do serviço, por conseguinte, não constituem base imponible do tributo.

Destarte, caso fosse atendida a pretensão do agravante de se incluir os valores reembolsados à empresa de recrutamento de mão-de-obra, na base de cálculo do ISS a seu cargo, seria desatendido o princípio da capacidade contributiva, assim como contrariado o conceito de “preço do serviço” que deve servir de cálculo da prestação tributária (art. 9º, do Decreto-Lei n. 406/1968), e ter-se-ia desconsiderada a natureza dos serviços prestados, nos termos dos arts. 2º e 4º, da Lei n. 6.019/1974.

Pelas fundamentações acima expostas, nego provimento ao presente Agravo de Instrumento (art. 254, I, do RISTJ).

Publique-se. Intimações necessárias.

Brasília, 29 de março de 1999.

Ministro José Delgado, Relator.

O posicionamento acima enfocado é o que tenho como harmônico com o princípio da legalidade.



Isto posto, voto pelo provimento do recurso.

É como voto.

O caso acima amolda-se, como uma luva, à presente demanda.

De todo o exposto acima, podemos firmar as seguintes conclusões:

- há de se compreender, por ser a realidade fática pausada nos autos, que a empresa agenciadora de mão-de-obra temporária atua como intermediária entre a parte contratante da mão-de-obra e terceiro que irá prestar os serviços;

- atuando nessa função de intermediação, é remunerada pela comissão acordada, rendimento específico desse tipo de negócio jurídico;

- o ISS, no caso, deve incidir, apenas, sobre a comissão recebida pela empresa, por ser esse o preço do serviço prestado;

- não há de se considerar, por ausência de previsão legal, para fixação da base de cálculo do ISS, outras parcelas, além da taxa de agenciamento, que a empresa recebe como responsável tributário e para o pagamento dos salários dos trabalhadores. Aplicação do princípio da legalidade tributária;

- impossível, em nosso regime tributário, subordinado ao princípio da legalidade, um dos sustentáculos da democracia, ampliar a base de cálculo de qualquer tributo por interpretação jurisprudencial.

Esse é o posicionamento que continuo a seguir, por entender ser o mais coerente com a legislação vigente e a jurisprudência deste Sodalício.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso especial. Inversão dos ônus sucumbenciais.

É como voto.

---

**RECURSO ESPECIAL N. 879.393-RS (2006/0186391-9)**

Relator: Ministro Teori Albino Zavascki

Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul e outro

Procurador: Marilhane Lopes Cortez Meirelles e outros

Recorrido: Aires Alberto Pessatto e outros

Advogado: Kurt Ignácio Petter e outro



### EMENTA

Processual Civil. Recurso especial. Violação ao art. 535, II, do CPC. Omissão não configurada. Honorários advocatícios. Litisconsórcio passivo. Posterior exclusão da lide. Responsabilidade do litisdenunciante. Tributário. Contribuição previdenciária. IPERGS. Repetição do indébito. Natureza tributária. Juros moratórios. Termo inicial. Precedentes. Recurso especial parcialmente provido.

1. Não viola o artigo 535 do CPC, nem importa negativa de prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adotou, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta.

2. O litisconsorte excluído do pólo passivo da demanda, diante de sua ilegitimidade *ad causam*, faz jus a honorários advocatícios a serem pagos pela parte que promoveu a sua citação indevida. Aplicação do princípio da causalidade. Precedentes jurisprudenciais.

3. Os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença (Súmula n. 188-STJ e CTN, art. 167, parágrafo único).

4. Recurso especial a que se dá parcial provimento.

### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Denise Arruda, José Delgado, Francisco Falcão e Luiz Fux votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 27 de fevereiro de 2007 (data do julgamento).

Ministro Teori Albino Zavascki, Relator

---

DJ 19.03.2007

### RELATÓRIO

O Sr. Ministro Teori Albino Zavascki: Trata-se de recurso especial interposto com base nas alíneas **a** e **c** do permissivo constitucional contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul que negou provimento a apelo do Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul – IPERGS e



não conheceu de apelação do Estado do Rio Grande do Sul, mantendo sentença que afastara este da demanda, devido ao reconhecimento de sua ilegitimidade passiva, e julgara parcialmente procedente o pedido com relação àquele. O aresto assim restou ementado (fl. 101):

Previdência pública. Contribuição previdenciária cobrada de inativos. Extinto o feito em relação ao Estado do Rio Grande do Sul, por ilegitimidade passiva, não detém este interesse processual para interposição do recurso de apelação, no qual se restringe à análise do mérito. Apelação. Edição da EC n. 20/1998. É descabida a cobrança sobre proventos de inativos por ofensa a dispositivo constitucional. Edição da EC n. 41/2003. Não admissibilidade do fenômeno da repristinação em nosso ordenamento jurídico. Superveniência da Lei Complementar Estadual n. 12.065/2004, que, em seu art. 1º, autoriza o desconto sobre os proventos de inativos e pensões previsto na EC n. 41, respeitado, contudo, o prazo de 90 dias prenunciado no art. 195, § 6º, da CF/1988. ADin 3.128 e 3.105. Inconstitucionalidade do tratamento diferenciado outorgado aos servidores públicos municipais, estaduais, distritais e federais, no que tange à instituição de alíquotas distintas. A contribuição previdenciária deverá incidir somente sobre a parcela dos proventos e pensões que exceder o teto estabelecido no artigo 5º da EC n. 41/2003. Militares da reserva. Não-incidência da lei superveniente ao caso em apreço, em face da liminar concedida na ADin n. 70.010.738.607, que suspendeu a eficácia da expressão “e dos militares”. *Juros de mora*. Os juros legais são contados da data da citação do réu, momento em que este é constituído em mora. *Percentual*. Os juros de mora são aplicados no percentual de 1% ao mês conforme disposição do seu art. 406, do Novo CC, combinado com o § 1º do art. 161 do CTN. *Inaplicabilidade do art. 1º-F da Lei 9.494/1997*. O novo CC revogou tacitamente a disposição acrescida pela Medida Provisória n. 2.180-35/2001 à Lei n. 9.494/1997, referente aos juros moratórios.

*Primeira apelação improvida.*

*Segunda apelação não conhecida.*

Opostos embargos de declaração pelo Estado do Rio Grande do Sul (fls. 113/115), foram rejeitados (fl. 117).

No recurso especial (fls. 123/133), amparado nas alíneas **a** e **c** do permissivo constitucional, os recorrentes apontam ofensa aos seguintes dispositivos: (a) artigos 458, II, 515, e 535, I e II, todos do CPC, pois, mesmo com a oposição dos embargos de declaração, não foram sanados erros, obscuridades e omissões apontados; (b) art. 20 do CPC, porque, tendo sido extinto o feito sem julgamento do mérito com relação ao Estado, por ilegitimidade passiva, impõe-se a condenação da parte autora ao pagamento das respectivas custas e honorários

advocatícios; (c) art. 167, parágrafo único, do CTN, que, sendo aplicável ao caso, em razão do caráter tributário da contribuição previdenciária, estabelece juros moratórios incidentes a partir do trânsito em julgado da decisão.

Sem contra-razões (fl. 134).

É o relatório.

### VOTO

O Sr. Ministro Teori Albino Zavascki (Relator): 1. Não viola o artigo 535 do CPC, nem importa negativa de prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adotou, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta (REsp n. 172.329-SP, 1ª S., Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 09.12.2003; AGA n. 512.437-RJ, 1ª T., Min. José Delgado, DJ de 15.12.2003; AGA n. 476.561-RJ, 2ª T., Min. João Otávio de Noronha, DJ de 17.11.2003; REsp n. 250.748-RJ, 6ª T., Min. Fernando Gonçalves, DJ de 23.04.2001). No caso dos autos, o Tribunal de origem consignou que, no seu entendimento, o recurso de apelação do Estado do Rio Grande do Sul não poderia ser conhecido, em razão de estar ausente o interesse recursal. Assim, ao decidir pelo não conhecimento do recurso, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, com razão, não emitiu juízo sobre o mérito do apelo, ou seja, sobre serem devidos ou não pela parte autora custas e honorários advocatícios, mas tal silêncio, por não ter sido sequer conhecido o recurso, não tem o condão de ensejar a nulidade do julgado.

2. A iterativa jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que o litisconsorte excluído do pólo passivo da demanda, diante de sua ilegitimidade *ad causam*, faz jus a honorários advocatícios a serem pagos pela parte que promoveu a sua citação indevida, aplicando-se, na hipótese, o princípio da causalidade. Neste sentido, cumpre citar os seguintes julgados: REsp n. 248.695-SE, 1ª T., Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 1º.10.2001; REsp n. 211.363-SE, 1ª T., Min. Garcia Vieira, DJ de 06.09.1999; REsp n. 240.174-SE, 4ª T., Min. Sálvio de Figueiredo, DJ de 16.10.2000; REsp n. 243.864-SE, 4ª T., Min. Barros Monteiro, DJ de 29.05.2000; REsp n. 385.139-MG, 5ª T., Min. José Arnaldo da Fonseca, DJ de 19.08.2002; REsp n. 185.144-PE, 2ª T., Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 30.06.2003; AGREsp n. 276.561-SE, 2ª T., Min. Eliana Calmon, DJ de 02.06.2003, este último ementado nos seguintes termos:

Agravo regimental. SFH. Exclusão da União. Honorários.

1. Se a ré, CEF, indica como sua litisconsorte a União, fez nascer entre ambas relação jurídica na lide em desenvolvimento.



2. Excluída a União por ilegitimidade passiva, torna-se vencedora em relação à ré que a apontou como litisconsorte.

3. Imposição da sucumbência pelo princípio da causalidade, conforme precedentes desta Corte.

4. Agravo regimental improvido.

3. Com relação à incidência de juros moratórios na restituição de indébito tributário, a orientação prevalente no âmbito da 1ª Seção é a de que os mesmos são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença, consoante determina a Súmula n. 188 desta Corte, que assim dispõe: “Os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença”.

4. Pelas razões expostas, dou parcial provimento ao recurso especial para (a) determinar que a incidência dos juros moratórios se dê a partir do trânsito em julgado da sentença e (b) condenar os demandantes ao pagamento proporcional das custas processuais e honorários advocatícios em favor do Estado do Rio Grande do Sul, estes fixados em R\$ 500,00 (quinhentos reais). É o voto.

---

**RECURSO ESPECIAL N. 882.234-SP (2006/0193988-4)**

Relator: Ministro Teori Albino Zavascki

Recorrente: Ministério Público Federal

Recorrido: Oxmar Oxford Maringa Industrias Químicas Ltda

Advogado: Adilson Luiz Samahá de Faria e outros

Interes.: Fazenda Nacional

Procurador: Luiz Carlos dos Santos Gonçalves e outros

**EMENTA**

Processual Civil. Inconstitucionalidade. Questão não submetida à apreciação do Órgão Especial. Nulidade do acórdão.

1. Nos Tribunais, somente o Órgão Especial ou o Plenário estão legitimados a declarar a ilegitimidade e autorizar a não-aplicação de preceitos normativos por vício de inconstitucionalidade (CF, art. 97; CPC, arts. 480 a 482). Os órgãos fracionários somente estão dispensados de suscitar o referido incidente quando a respeito da questão constitucional

nele debatida já houver pronunciamento do órgão competente do Tribunal ou do Supremo Tribunal Federal. Nesse caso, todavia, o órgão fracionário fica submetido ao que ficou decidido no precedente.

2. O princípio da reserva de plenário, que “atua como verdadeira condição de eficácia jurídica da própria declaração de inconstitucionalidade dos atos do Poder Público” (STF, RE n. 488.033, Min. Celso de Mello, DJ de 19.10.2006), deve ser observado não apenas quando o órgão fracionário reconhece expressamente a inconstitucionalidade da norma. Segundo reiterado entendimento do STF, “reputa-se declaratório de inconstitucionalidade o acórdão que – embora sem o explicitar – afasta a incidência da norma ordinária pertencente à lide para decidi-la sob critérios diversos extraídos da Constituição” (STF, AgRg no Ag n. 467.270, Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 12.11.2004).

3. Reconhecida pelo órgão fracionário do Tribunal de origem a inconstitucionalidade dos artigos 1º e 2º da LC n. 110/2001 e não havendo no acórdão qualquer referência a anterior julgado do órgão especial daquela Corte ou do Plenário do STF quanto à matéria, deve ser anulado o julgado, por ofensa aos arts. 480 a 482 do CPC.

4. Recurso especial a que se dá provimento.

### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Denise Arruda, José Delgado, Francisco Falcão e Luiz Fux votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 13 de março de 2007 (data do julgamento).

Ministro Teori Albino Zavascki, Relator

DJ 26.03.2007

### RELATÓRIO

O Sr. Ministro Teori Albino Zavascki: Trata-se de recurso especial interposto com fundamento nas alíneas **a** e **c** do permissivo constitucional em face de acórdão do TRF da 3ª Região que, em mandado de segurança objetivando o reconhecimento da inexigibilidade das contribuições sociais previstas nos artigos 1º e 2º da LC n. 110/2001, negou provimento à apelação da União e à remessa



oficial e deu parcial provimento ao apelo da impetrante para considerar exigíveis as contribuições a partir de janeiro de 2002, ao argumento de que (a) “ambas as contribuições recebem do art. 149 da Constituição fundamento de validade para sua instituição, a cobrança da contribuição do artigo 1º da lei instituidora todavia não se legitimando em face do princípio da capacidade contributiva e a da prevista no art. 2º devendo respeitar o princípio insculpido no art. 150, III, **b**, da Lei Maior” (fl. 145) e (b) “o artigo 149 da Constituição determina a observância das limitações do artigo 150, III, estando a cobrança da contribuição sujeita ao princípio da anualidade do exercício financeiro, pressuposto que manifestamente se trata de contribuição não-previdenciária” (fl. 144). Foram opostos embargos de declaração (fls. 152/156) objetivando obter do Tribunal manifestação expressa acerca do princípio da reserva de Plenário, insculpido no art. 97 da CF. Os embargos foram acolhidos, permanecendo, todavia, inalterado o resultado do julgamento (fls. 159/168), por entender o Tribunal o seguinte:

(...)

I. Para a instauração do processo especial não basta o mero emprego de fundamentos invocando a inconstitucionalidade de ato normativo mas é preciso que a parte ou qualquer dos demais titulares do direito de propositura pronuncie-se pela inconstitucionalidade e formule ato de vontade no sentido da aplicação do procedimento previsto. A declaração de inconstitucionalidade na acepção técnica de instauração do processo especial de julgamento da matéria é objeto jurídico autônomo, diverso da pretensão de direito material deduzida, diverso do direito subjetivo afirmado e como tal exige específica manifestação de vontade da parte.

II. Preceito do artigo 97 da CF que alvitra não o que se designa como “declaração” de inconstitucionalidade de lei como fundamento no julgamento da pretensão objeto da demanda mas no sentido de ser a própria lei, como fato, o objeto da demanda mas no sentido de ser a própria lei, como fato, objeto de um provimento jurisdicional que por natureza deverá necessariamente ser vinculante, pois se a lei é tratada como fato e objeto do processo não pode mais ser inválida para uns e válida para outros.

III. Conformidade com o pensamento de que nenhum órgão fracionário de tribunal recebeu da ordem jurídica competência para declarar a inconstitucionalidade de lei mas na acepção exposta de julgamento da lei como fato e com reipersecutórios efeitos vinculantes, sendo isto e só isto o que se reserva ao plenário ou órgão especial pela maioria absoluta de seus membros. Interpretação da norma constitucional tendo como conteúdo a declaração de inconstitucionalidade objeto de processo nos moldes legais deflagrado e com os efeitos vinculantes e não a incondicional proibição do reconhecimento de inconstitucionalidade fora do procedimento

previsto, podendo o órgão fracionário, para efeitos restritos ao caso “*sub judice*” e, destarte, operando com a lei enquanto fundamento e não como fato, decidir pela inconstitucionalidade da lei. (fl. 167)

No recurso especial (fls. 177/186), o recorrente aponta, além de divergência jurisprudencial, ofensa aos artigos 480 e 482 do CPC, alegando, em síntese, que “a exigência da reserva de plenário (...) é obrigatória para toda decisão de Tribunal que afaste a aplicação de um ato normativo sob o fundamento da inconstitucionalidade” (fl. 179).

É o relatório.

### VOTO

O Sr. Ministro Teori Albino Zavascki (Relator): 1. Assiste razão ao recorrente. Em caso análogo, esta Turma decidiu o seguinte:

Nos Tribunais, somente o Órgão Especial ou o Plenário estão legitimados a declarar a ilegitimidade e autorizar a não-aplicação de preceitos normativos por vício de inconstitucionalidade (CF, art. 97; CPC, arts. 480 a 482). Os órgãos fracionários somente estão dispensados de suscitar o referido incidente quando a respeito da questão constitucional nele debatida já houver pronunciamento do órgão competente do Tribunal ou do Supremo Tribunal Federal. Nesse caso, todavia, o órgão fracionário fica submetido ao que ficou decidido no precedente. (REsp n. 672.376-ES, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 11.12.2006).

Com efeito, em virtude da regra constitucional do art. 97, sempre que for suscitada, perante órgão fracionário de tribunal – seja de ofício, seja por provocação – a inconstitucionalidade de um preceito normativo, este, se acolher a alegação, suscitará o incidente disciplinado nos arts. 480 a 482 do CPC, ou seja, suspenderá o julgamento e submeterá a apreciação da inconstitucionalidade ao plenário ou ao órgão especial. A norma será considerada inconstitucional se forem nesse sentido os votos da maioria absoluta dos seus integrantes. Em caso contrário, ela será tida por constitucional. Em qualquer dos casos, a decisão do incidente será vinculativa para o órgão fracionário, que deverá observá-la quando retomar o julgamento da causa. A instalação do incidente e a sua apreciação constituem, portanto, condição de validade do julgamento da causa, a não ser que o próprio órgão fracionário rejeite, desde logo, a arguição de inconstitucionalidade.

O princípio da reserva de plenário deve ser observado não apenas quando o órgão fracionário reconhece expressamente a inconstitucionalidade da norma, mas também quando, em nome da Constituição, simplesmente deixa de aplicá-la. Segundo reiterado entendimento do STF, “reputa-se declaratório



de inconstitucionalidade o acórdão que – embora sem o explicitar – afasta a incidência da norma ordinária pertencente à lide para decidi-la sob critérios diversos extraídos da Constituição” (STF, AgRg no Ag n. 467.270, Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 12.11.2004).

Decidindo a respeito do tema, no RE 488.033, o Min. Celso de Mello observou o seguinte:

*É importante acentuar, neste ponto, tendo em vista o próprio conteúdo do v. acórdão ora recorrido, emanado de colenda Turma do egrégio Superior Tribunal de Justiça (órgão fracionário, portanto), que o Supremo Tribunal Federal, em sua jurisprudência (RE n. 432.597-AgR-SP e AI n. 473.019-AgR-SP, ambos relatados pelo Ministro Sepúlveda Pertence), considera ‘declaratório de inconstitucionalidade o acórdão que – embora sem o explicitar – afasta a incidência da norma ordinária pertinente à lide, para decidi-la sob critérios diversos alegadamente extraídos da Constituição’ (RTJ 169/756-757, Rel. Min. Sepúlveda Pertence – grifei).*

*Vê-se, desse modo, que o julgamento em questão – como ressaltado pela União Federal – realizou-se sem a necessária observância da exigência contida no art. 97 da Lei Fundamental.*

*Como se sabe, a inconstitucionalidade de qualquer ato estatal só pode ser declarada pelo voto da maioria absoluta da totalidade dos membros do Tribunal ou, onde houver, dos integrantes do respectivo órgão especial, sob pena de absoluta nulidade da decisão emanada do órgão fracionário (Turma, Câmara ou Seção).*

*É preciso ter presente, neste ponto, que o respeito ao postulado da reserva de plenário – consagrado pelo art. 97 da Constituição (e introduzido, em nosso sistema de direito constitucional positivo, pela Carta Federal de 1934) – atua como verdadeira condição de eficácia jurídica da própria declaração jurisdicional de inconstitucionalidade dos atos do Poder Público, consoante adverte o magistério da doutrina (Lúcio Bittencourt, ‘O Controle Jurisdicional da Constitucionalidade das Leis’, p. 43/46, 2ª ed., 1968, Forense; Manoel Gonçalves Ferreira Filho, ‘Comentários à Constituição Brasileira de 1988’, vol. 2/209, 1992, Saraiva; Alexandre de Moraes, ‘Constituição do Brasil Interpretada’, p. 1.424/1.440, 6ª ed., 2006, Atlas; José Afonso da Silva, ‘Curso de Direito Constitucional Positivo’, p. 50/52, item n. 14, 27ª ed., 2006, Malheiros; Uadi Lammêgo Bulos, ‘Constituição Federal Anotada’, p. 939/943, 5ª ed., 2003, Saraiva; Luís Roberto Barroso, ‘O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro’, p. 77/81, itens ns. 3.2 e 3.3, 2004, Saraiva; Zeno Veloso, ‘Controle Jurisdicional de Constitucionalidade’, p. 50/51, item n. 41, 1999, Cejup; Oswaldo Luiz Palu, ‘Controle de Constitucionalidade’, p. 122/123 e 276/277, itens ns. 6.7.3 e 9.14.4, 2ª ed., 2001, RT, v.g.).*



A *jurisprudência* do Supremo Tribunal Federal, por sua vez, *tem reiteradamente proclamado* que a desconsideração do princípio em causa *gera*, como inevitável efeito consequencial, a *nulidade absoluta* da decisão judicial colegiada, que, *emanando* de órgão *meramente* fracionário, *haja declarado a inconstitucionalidade* de determinado ato estatal (RTJ 58/499 – RTJ 71/233 – RTJ 110/226 – RTJ 117/265 – RTJ 135/297).

As *razões* subjacentes à formulação do postulado constitucional do *‘full bench’*, *excelentemente identificadas* por Marcelo Caetano (*‘Direito Constitucional’*, vol. II/417, item n. 140, 1978, Forense), *justificam a advertência* dos Tribunais, cujos pronunciamentos – *enfatizando* os propósitos teleológicos visados pelo legislador constituinte – *acentuam* que *‘A inconstitucionalidade de lei ou ato do poder público só pode ser decretada pelo voto da maioria absoluta dos membros do Tribunal, em sessão plena’* (RF 193/131 – RTJ 95/859 – RTJ 96/1.188 – RT 508/217).

*Não se pode perder de perspectiva*, por isso mesmo, *o magistério jurisprudencial* desta Suprema Corte, *cujas decisões* assinalam a alta significação político-jurídica *de que se reveste*, em nosso ordenamento positivo, *a exigência constitucional da reserva de plenário*:

*‘Nenhum órgão fracionário de qualquer Tribunal dispõe de competência, no sistema jurídico brasileiro, para declarar a inconstitucionalidade de leis ou atos emanados do Poder Público. Essa magna prerrogativa jurisdicional foi atribuída, em grau de absoluta exclusividade, ao Plenário dos Tribunais ou, onde houver, ao respectivo Órgão Especial. Essa extraordinária competência dos Tribunais é regida pelo princípio da reserva de plenário inscrito no artigo 97 da Constituição da República.*

*Suscitada a questão prejudicial de constitucionalidade perante órgão fracionário de Tribunal (Câmaras, Grupos, Turmas ou Seções), a este competirá, em acolhendo a alegação, submeter a controvérsia jurídica ao Tribunal Pleno.’* (RTJ 150/223-224, Rel. Min. Celso De Mello) (DJ de 19.10.2006).

2. Ora, no caso dos autos, o órgão fracionário do Tribunal de origem decidiu a questão nos seguintes termos:

(a) “o artigo 149 da Constituição determina a observância das limitações do artigo 150, III, estando a cobrança da contribuição sujeita ao princípio da anualidade do exercício financeiro, pressuposto que manifestamente se trata de contribuição não-previdenciária” (fl. 144); (b) “ambas as contribuições recebem do art. 149 da Constituição fundamento de validade para sua instituição, a cobrança da contribuição do artigo 1º da lei instituidora todavia não se legitimando em face



do princípio da capacidade contributiva e a da prevista no art. 2º, devendo respeitar o princípio insculpido no art. 150, III, **b**, da Lei Maior” (fl. 145).

Bem se vê, portanto, que, embora sem declaração explícita nesse sentido, o órgão fracionário do Tribunal reconheceu a inconstitucionalidade da contribuição social instituída pelo art. 1º da LC n. 110/2001, por violação ao princípio da capacidade contributiva, e a inconstitucionalidade parcial da contribuição prevista no art. 2º do referido diploma legal por afronta ao disposto no art. 150, III, da CF. A decisão foi tomada sem prévia submissão da questão ao plenário ou órgão especial, não havendo, no acórdão atacado, qualquer referência a anterior julgado do órgão especial daquela Corte ou do Plenário do STF quanto à matéria.

À luz do que foi exposto, é nulo o acórdão por ofensa aos arts. 480 a 482 do CPC.

3. Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial para anular o acórdão recorrido. É o voto.

---

### **RECURSO ESPECIAL N. 883.997-RS (2006/0192049-1)**

Relator: Ministro Teori Albino Zavascki

Recorrente: Fazenda Nacional

Procurador: Marcelo Coletto Pohlmann e outros

Recorrido: Juracy Santos da Silva

Advogado: Joel Carvalho Gonçalves e outros

### **EMENTA**

Tributário e Processual Civil. Isenção. Imposto de Renda. Neoplasia maligna. Provas. Ausência de laudo médico oficial. Liberdade do juiz na apreciação das provas.

1. As Turmas da Primeira Seção sedimentaram entendimento no sentido de que o comando dos arts. 30 da Lei n. 9.250/1995 e 39, § 4º, do Decreto n. 3.000/1999 não podem limitar a liberdade que o Código de Processo Civil confere ao magistrado na apreciação das provas constantes dos autos.

2. Comprovada a existência da neoplasia maligna por meio de diversos documentos acostados aos autos, não pode ser afastada a

isenção do imposto de renda em razão da ausência de laudo médico oficial. Precedentes.

3. Recurso especial a que se nega provimento.

### **ACÓRDÃO**

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Denise Arruda, José Delgado e Luiz Fux votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília (DF), 13 de fevereiro de 2007 (data do julgamento).

Ministro Teori Albino Zavascki, Relator

---

DJ 26.02.2007

### **RELATÓRIO**

O Sr. Ministro Teori Albino Zavascki: Trata-se de recurso especial (fls.123/127) interposto em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, em demanda visando a inexigibilidade do imposto de renda, retido na fonte, sobre o valor do resgate de contribuições vertidas a um fundo de previdência, com fulcro no art. 6º da Lei n. 7.713/1988, alterado pelo art. 28 da Lei n. 9.250/1995, por ser a autora portadora de neoplasia maligna, negou provimento à remessa oficial, e manteve sentença de procedência do pedido, decidindo, no que importa ao presente recurso, que “não é imprescindível laudo emitido por serviço médico oficial para prova da moléstia. Ela restou comprovada por meio outros documentos.” (fl. 120).

No recurso especial (fls. 123/127), a recorrente aponta ofensa aos seguintes dispositivos: (a) art. 30 da Lei n. 9.250/1995 c.c. Decreto n. 3.000/1999, alegando, em suma, que a doença deve ser comprovada mediante prévio laudo pericial emitido por serviço médico oficial; e (b) art. 111 do CTN, pois a legislação tributária deve ser interpretada literalmente.

Não foram apresentadas contra-razões (fl. 128).

É o relatório.



### VOTO

O Sr. Ministro Teori Albino Zavascki (Relator): 1. Cinge-se a controvérsia trazida pelo recurso especial ao exame acerca da necessidade de se comprovar a existência de moléstia grave somente por meio de laudo pericial emitido por médico oficial, para efeito de concessão de isenção ao pagamento do imposto de renda, nos termos dos arts. 30 da Lei n. 9.250/1995 e 39, § 4º, do Decreto n. 3.000/1999.

Sobre o tema, ambas as Turmas da Primeira Seção sedimentaram entendimento no sentido de que as referidas normas não podem limitar a liberdade que o Código de Processo Civil confere ao magistrado na apreciação das provas constantes dos autos. Nesse sentido: REsp n. 628.114-PE, Min. Eliana Calmon, 2ª T., DJ 20.09.2004; REsp n. 675.484-SC, Min. João Otávio de Noronha, 2ª T., DJ 1º.02.2005; REsp n. 673.741-PB, Min. João Otávio de Noronha, 2ª T., DJ 09.05.2005; REsp n. 749.100-PE, Min. Francisco Falcão, 1ª T., DJ de 28.11.2005. Os dois últimos assim ementados:

Processual Civil e Tributário. Mandado de segurança. Portador de neoplasia maligna. Isenção de Imposto de Renda. Aposentadoria. Desnecessidade de laudo médico oficial. Violação ao art. 535 do CPC. Afastamento. Direito líquido e certo. Impossibilidade de análise em sede de recurso especial. Súmula n. 7-STJ.

I e II - *omissis*

III - Ainda que o art. 30 da Lei n. 9.250/1995 determine que, para o recebimento de tal benefício, é necessária a emissão de laudo pericial por meio de serviço médico oficial, a “norma do art. 30 da Lei n. 9.250/1995 não vincula o Juiz, que, nos termos dos arts. 131 e 436 do Código de Processo Civil, é livre na apreciação das provas acostadas aos autos pelas partes litigantes” (REsp n. 673.741-PB, Relator Ministro João Otávio de Noronha DJ de 09.05.2005, p. 357).

IV - Sendo assim, de acordo com o entendimento do julgador, esse pode, corroborado pelas provas dos autos, entender válidos laudos médicos expedidos por serviço médico particular, para fins de isenção do imposto de renda.

V - *omissis*

VI - Recurso especial improvido.

Tributário. Imposto de Renda. Isenção. Neoplasia maligna. Início do benefício. Laudo médico oficial. Desnecessidade.

1. Conforme estabelecido no art. 6º, inciso XIV, da Lei n. 7.713/1988, são isentos do imposto de renda os benefícios de aposentaria percebidos por portadores de neoplasia maligna.

2. Nos termos do art. 30 da Lei n. 9.250/1995, a isenção tributária somente poderá ser concedida mediante a comprovação da moléstia por laudo pericial emitido por serviço médico oficial.

3. A norma do art. 30 da Lei n. 9.250/1995 não vincula o Juiz, que, nos termos dos arts. 131 e 436 do Código de Processo Civil, é livre na apreciação das provas acostadas aos autos pelas partes litigantes.

4. Recurso especial parcialmente provido.

No caso dos autos, o acórdão recorrido destaca que “a pretensão da autora encontra respaldo na prova médica juntada aos autos (documentos de fls. 51/59), a qual demonstra suficientemente a neoplasia maligna” (fl. 118).

Assim, diante do entendimento acima destacado, não merece reforma o acórdão recorrido.

2. Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial. É o voto.

---

### **RECURSO ESPECIAL N. 913.341-PE (2006/0284699-9)**

Relator: Ministro Francisco Falcão

Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS

Repr. por: Procuradoria-Geral Federal

Recorrido: Pronto Socorro Infantil do Arruda

Advogado: Sem representação nos autos

### **EMENTA**

Execução fiscal. Citação pelos correios frustrada. Citação pelo oficial de justiça. Arts. 224 do CPC e 8º, I e III, da Lei n. 6.830/1980.

I - Frustrada a citação pelo correio, deve ser acolhido o pedido do INSS para promover a citação por meio do oficial de justiça, tendo em conta os termos do artigo 8º, I e III, da Lei n. 6.830/1980 e 224 do Código de Processo Civil.

II - Recurso especial provido.

### **ACÓRDÃO**

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, decide a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar



provimento ao recurso especial, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda e José Delgado votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Luiz Fux. Custas, como de lei.

Brasília (DF), 17 de abril de 2007 (data do julgamento).

Ministro Francisco Falcão, Relator

---

DJ 07.05.2007

### RELATÓRIO

O Sr. Ministro Francisco Falcão: Cuida-se de Recurso Especial interposto pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, com fundamento no artigo 105, inciso III, alínea **a**, da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, que restou assim ementado, *in verbis*:

Processual Civil. Execução fiscal. Indeferimento de citação por oficial de justiça. Desnecessidade quando imprestável o endereço informado. Economia e celeridade processual.

1. Decisão indeferiu a citação por Oficial de Justiça quando imprestável o endereço informado, haja vista informação dos Correios.

2. Os artigos 8º da Lei de Execuções Fiscais e 224 do CPC devem ser interpretados no sentido de não serem determinadas diligências inócuas.

3. Resguardo da celeridade e da economia processuais.

4. Agravo improvido. (fl. 42).

Sustenta o recorrente que o aresto vergastado ofendeu os artigos 7º e 8º da Lei n. 6.830/1980 e o artigo 224 do Código de Processo Civil, asseverando que, frustrada a citação pelo correio, é de se admitir a citação por oficial de justiça.

É o relatório.

### VOTO

O Sr. Ministro Francisco Falcão (Relator): Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do presente recurso.

Dispõe a Lei de Execução Fiscal e do Código de Processo Civil, respectivamente:

Art. 8º - ...

I - a citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma;

II - ...

III - se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta à agência postal, a citação será feita por Oficial de Justiça ou por edital;

IV - ...

Art. 224. Far-se-á a citação por meio de oficial de justiça nos casos ressalvados no art. 222, ou quando frustrada a citação pelo correio.

Em última análise, a comunicação efetuada pelo oficial de justiça, em substituição àquela feita pelos correios, se funda na diligência e segurança que cercam o ato praticado pelo agente público, *longa manus* do juiz (arts. 143 e 144 do estatuto adjetivo).

Nesse sentido, assiste razão ao recorrente quando assevera (fl. 50):

Noutro ângulo da discussão, um aspecto a ser ponderado concerne às conseqüências das declarações emanadas pelos correios e, diferentemente, pelo oficial de justiça. Isso, porque, a devolução da carta pelos correios é apenas um indicativo de que o executado não foi localizado, mas a certidão exarada pelo oficial de justiça, atestando a não efetivação da citação do devedor, possui fé pública, ostentando presunção relativa de veracidade.

Desse modo, impõe-se o cumprimento da diligência requerida em virtude, inclusive, dos poderes que lhe foram outorgados por lei (arts. 226 a 230 do *codex*).

Tais as razões expendidas, dou provimento ao recurso especial.

É o voto.

---

**RECURSO ESPECIAL N. 914.700-SP (2007/0002802-1)**

Relator: Ministro Francisco Falcão

Recorrente: Fazenda Nacional

Procurador: Naiara Pellizzaro de Lorenzi Cancellier e outros



Recorrido: Sudamericana Agência Marítima do Brasil Ltda  
Advogado: Sidnei Lostado Xavier Junior

#### EMENTA

Mandado de segurança. Abandono de carga. Perdimento. Apreensão do *container*. Descabimento. Definição. Análise da Lei n. 9.611/1998 em conjunto com outras. Precedente.

I - O abandono da carga por seu dono é fato sujeito a procedimento administrativo fiscal com vistas à aplicação da pena de perdimento da respectiva mercadoria, mas não induz à apreensão do *container* que a embalou, uma vez que este tem existência concreta para atingir sua finalidade, conforme se depreende da análise conjunta da Lei n. 9.611/1998, com o artigo 92, do Código Civil/2002 e artigo 3º, da Lei n. 6.288/1975. Precedente: REsp n. 526.767-PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 19.09.2005.

II - Recurso especial improvido.

#### ACÓRDÃO

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, decide a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda e José Delgado votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Luiz Fux. Custas, como de lei.

Brasília (DF), 17 de abril de 2007 (data do julgamento).

Ministro Francisco Falcão, Relator

---

DJ 07.05.2007

#### RELATÓRIO

O Sr. Ministro Francisco Falcão: Sudamericana Agência Marítima do Brasil Ltda impetrou ação mandamental pretendendo que lhe fosse devolvido um *container* que acondicionava mercadoria que foi abandonada pelo dono, restando sujeita a procedimento administrativo fiscal com vistas à aplicação da pena de perdimento.

A ordem foi concedida (fl. 67) e mantida pelo acórdão recorrido, assim ementado pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região:



Administrativo. Pena de perdimento. Unidade de carga. Distinção quanto à mercadoria que condiciona. Apreensão. Descabimento. Transporte multimodal de cargas. Hipótese não configurada.

1. Embora a unidade de *carga*, juntamente com seus acessórios, seja considerada parte integrante do todo, não se constitui em embalagem da mercadoria, destarte, não se confunde com a carga transportada.

2. Não se justifica a apreensão do *container* pelo fato da mercadoria acondicionada se encontrar abandonada e sujeita a procedimento administrativo fiscal, com vistas à aplicação da pena de perdimento, pois não é razoável que a impetrante, na medida que não colaborou para a prática da infração atribuída ao titular da mercadoria, sofra as penalidades e prejuízos que apenas a este poderiam ser imputadas.

3. Ausência de comprovação acerca do inadequado armazenamento no espaço alfandegário, capaz de propiciar a deterioração das mercadorias acondicionadas.

4. No caso vertente, a impetrante é transportadora intermodal, não se configurando a hipótese de Transporte Multimodal de cargas, pois este pressupõe um único contrato e utiliza duas ou mais modalidades de Transporte, desde a origem até o destino, e é executado sob a responsabilidade única de um Operador de transporte multimodal (art. 2º, da Lei n. 9.611/1998).

5. Precedentes desta Corte.

6. Apelação e remessa oficial improvidas (fl. 119).

No presente recurso especial, interposto com fundamento no artigo 105, inciso III, alínea **a**, da Constituição Federal, a Fazenda Nacional alega afronta aos artigos 24, 28, 29 e 30 da Lei n. 9.611/1998, sustentando que eles legitimam a retenção do *container* em razão de eventual apreensão das mercadorias nele acondicionadas.

É o relatório.

### VOTO

O Sr. Ministro Francisco Falcão (Relator): Presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

Esta c. Primeira Turma já teve oportunidade de relatar caso idêntico ao que ora se apresenta, no qual, à unanimidade, firmou-se o seguinte entendimento, *verbis*:

Processual Civil. Administrativo. Recurso especial. Mandado de segurança. Perdimento de mercadoria. Apreensão do contêiner (unidade de carga). Alegada



violação do art. 24, parágrafo único, da Lei n. 9.611/1998. Não-ocorrência. Inexiste relação de acessoriedade entre o contêiner e a mercadoria nele transportada. Exegese do art. 92 do Código Civil. Recurso conhecido e desprovido.

1. A questão controvertida consiste em saber se o contêiner utilizado no transporte de carga é acessório da mercadoria nele transportada e, por consequência, deve sofrer a pena de perdimento aplicada à mercadoria apreendida por abandono.

2. O Tribunal *a quo* entendeu que o contêiner não se confunde com a mercadoria nele transportada, razão pela qual considerou ilícita sua apreensão em face da decretação da pena de perdimento da carga. A recorrente, em vista disso, pretende seja reconhecido o contêiner como acessório da carga transportada, aplicando-se-lhe a regra de que o acessório segue o principal.

3. “Principal é o bem que existe sobre si, abstrata ou concretamente; acessório, aquele cuja existência supõe a do principal” (CC/2002, art. 92).

4. Definido, legalmente, como qualquer equipamento adequado à unitização de mercadorias a serem transportadas e não se constituindo embalagem da carga (Lei n. 9.611/1998, art. 24 e parágrafo único), o contêiner tem existência concreta, destinado a uma função que lhe é própria (transporte), não dependendo, para atingir essa finalidade, de outro bem juridicamente qualificado como principal.

5. Assim, a interpretação do art. 24 da Lei n. 9.611/1998, à luz do disposto no art. 92 do Código Civil, não ampara o entendimento da recorrente no sentido de que a unidade de carga é acessório da mercadoria transportada, ou seja, que sua existência depende desta. Inexiste, pois, relação de acessoriedade que legitime sua apreensão ou perdimento porque decretada a perda da carga.

6. Recurso especial conhecido e desprovido. (REsp n. 526.767-PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 19.09.2005, p. 186).

Assim considerado, não se constata a apontada violação de lei federal, uma vez que para o deslinde da controvérsia outra legislação também deve ser analisada em conjunto, para se chegar à conclusão de que o *container* tem existência concreta para atingir sua finalidade, e por tal razão descabida sua apreensão na hipótese.

Frente ao exposto, *nego provimento* ao presente recurso.

É o voto.

**RECURSO ESPECIAL N. 914.869-SP (2007/0002769-1)**

Relator: Ministro Francisco Falcão  
Recorrente: Fazenda Nacional  
Procurador: Humberto Gouveia e outros  
Recorrido: Adauto Nunes de Siqueira  
Advogado: Osni Narciso

**EMENTA**

Execução fiscal. Embargos. Intimação pessoal. Procurador do Inca. Artigo 25, da Lei n. 6.830/1980. Comarca diversa. Intimação mediante aviso de recebimento. Exceção. Possibilidade. Precedentes da Segunda Turma.

I - Esta eg. Corte de Justiça tem entendimento consolidado sobre a necessidade de intimação pessoal à Fazenda Pública nas execuções fiscais e respectivos embargos – artigo 25, da Lei n. 6.830/1980, mas considerando-se a singularidade da espécie, tendo em conta que os respectivos embargos à execução foram processados em comarca distinta da do Procurador, a intimação por carta registrada pode ser considerada como intimação pessoal, conforme os ditames do artigo 6º, § 2º, da Lei n. 9.028/1995 (dispõe sobre o exercício das atribuições institucionais da Advocacia-Geral da União), bem como do artigo 237, II, do Código de Processo Civil. Precedentes da Segunda Turma: REsp n. 709.322-MG, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 05.09.2005 e REsp n. 621.829-MG, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 14.02.2005.

II - Recurso improvido.

**ACÓRDÃO**

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, decide a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda e José Delgado votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Luiz Fux. Custas, como de lei.

Brasília (DF), 17 de abril de 2007 (data do julgamento).

Ministro Francisco Falcão, Relator

---

DJ 07.05.2007



## RELATÓRIO

O Sr. Ministro Francisco Falcão: Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, com fundamento no artigo 105, inciso III, alínea **a**, da Constituição Federal, visando reformar decisão assim ementada pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

Tributário. Embargos à execução fiscal. Ausência de intimação pessoal do Procurador do Incra localizado em comarca diversa da de onde se processam os embargos. Desnecessidade. Manutenção da sentença.

1. O encargo de 20% previsto no Decreto-Lei n. 1.025/1969 substitui, nos embargos à execução *fiscal*, a condenação do embargante em verba honorária (Súmula n. 168 do TFR).

2. Apelação não provida (fl. 57).

Sustenta a recorrente que deveria ter sido intimada pessoalmente dos referidos atos processuais na execução fiscal em comento, no que o *decisum* violou o disposto no artigo 25, da Lei n. 6.830/1980, bem como ao artigo 38, da Lei Complementar n. 73/1993.

É o relatório.

## VOTO

O Sr. Ministro Francisco Falcão (Relator): É certo que o entendimento jurisprudencial desta eg. Corte de Justiça firmou-se no sentido da necessidade de intimação pessoal à Fazenda Pública, nas execuções fiscais e respectivos embargos: REsp n. 740.962-RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 27.03.2006, REsp n. 509.723-MG, Rel. Min. José Delgado, DJ de 08.09.2003, REsp n. 667.556-RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 20.02.2006, entre outros.

Acontece que existe um diferencial a ser considerado na análise da controvérsia. É que o Tribunal *a quo*, apesar de não desconhecer a determinação de intimação pessoal à Fazenda, considerou que, em razão da peculiaridade da espécie – embargos à execução processados em comarca distinta da do Procurador do Incra – considerou legais as intimações efetuadas mediante carta com aviso de recebimento, como se constata da leitura de fls. 50/51.

Este Tribunal também já teve oportunidade de se manifestar em casos tais. Verifico que no último precedente por mim invocado, o nobre relator, sustentando a necessidade da intimação pessoal, entretanto consignou, *verbis*:

Ressalvo, apenas, que entendo cumprida a exigência quando não há representação judicial do órgão público na sede da Comarca, caso em que seria possível a intimação por carta registrada com aviso de recebimento (AR), nos termos do art. 237, II, do Código de Processo Civil. Mas esse não é o caso dos autos.

Esse foi o entendimento prestigiado pela c. Segunda Turma, ao analisar alguns casos, o que se pode conferir da leitura das seguintes ementas:

Processo Civil. Art. 25 da Lei de Execução Fiscal. Intimação pessoal da Fazenda Pública.

1. A intimação por carta registrada feita ao procurador da Fazenda Nacional, fora da sede do Juízo, pode ser considerada como intimação pessoal, atendendo aos ditames do artigo 25 da Lei n. 6.830/1980.

2. Recurso especial improvido (REsp n. 621.829-MG, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 14.02.2005, p. 176).

Processual Civil. Tributário. Recurso especial. Art. 535 do CPC. Violação. Inexistência. Execução fiscal. Procuradoria do INSS. Intimação pessoal. Obrigatoriedade. Art. 25 da LEF. Carta registrada com AR. Possibilidade. Art. 6º, § 2º da Lei n. 9.028/1995. Redação dada pela MP n. 2.180-35/2001. Aplicação analógica.

(...) *omissis*.

2. É pacífico o entendimento deste Tribunal Superior no sentido de ser indispensável intimar-se pessoalmente o representante da Fazenda Pública nos autos da execução fiscal, consoante a dicção do art. 25 da Lei n. 6.830/1980. Precedentes.

3. Em 06.09.2001 a Medida Provisória n. 2.229-43 (em tramitação) criou a carreira de Procurador Federal (art. 35), e transformou o cargo efetivo de procurador das autarquias e fundações públicas no cargo efetivo de procurador federal (art. 39).

4. A carreira de procurador federal criada pela Medida Provisória n. 2.224-43/2001, passou a integrar quadro próprio da Procuradoria-Geral Federal, instituída pela Lei n. 10.480/2002, vinculada diretamente à Advocacia-Geral da União.

5. No caso dos autos, como se trata de intimação a ser realizada fora da sede da comarca do juízo e, inexistindo legislação específica a respeito da matéria, aplica-se à espécie, e por analogia, a norma destinada aos membros da Advocacia-Geral da União.



6. Assim, como o processo tramita na Comarca de Ituiutaba-MG e a Procuradoria do INSS (atualmente Procuradoria Federal Especializada), encontra-se sediada em Uberlândia, a intimação deve ser realizada por carta com AR, nos moldes do § 2º do art. 6º da Lei n. 9.028/1995, com redação dada pela MP n. 2.180-35 de 24.08.2001.

7. Tal dispositivo, de modo expresso, determina a intimação por carta registrada com aviso de recebimento quando o advogado encontrar-se domiciliado fora do juízo, nos termos do inc. II do art. 237 do CPC. Por conseguinte, foi atendida a exigência do art. 25 da LEF.

8. Recurso especial conhecido em parte e improvido. (REsp n. 709.322-MG, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 05.09.2005, p. 376)

Assim, compactuando com tal entendimento, não vislumbro a apontada violação ao artigo 25, da Lei n. 6.830/1980, considerando a singularidade do caso, mantenho o aresto recorrido.

Em razão do exposto, *nego provimento* ao presente recurso especial.

É o voto.