

# VERITAE

TRABALHO - PREVIDÊNCIA SOCIAL - SEGURANÇA E SAÚDE NO TRABALHO

*Orientador Empresarial*

## ARTIGOS

***A BASE DE CÁLCULO DO ISS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA, NOS TERMOS DA LEI 6.019/74 (SUBITEM 17.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LC 116/2003)***

*Por Vagner Cristiano Modesto<sup>1</sup>*

### RESUMO

Este estudo tem por fim específico analisar a base de cálculo do ISS quando da prestação do serviço de fornecimento de mão de obra temporária, nos termos da Lei 6.019/74 (subitem 17.05 da lista de serviços anexa à LC 116/2003). E, em especial, pautou-se na delimitação do conceito de preço do serviço sob a perspectiva legislativa, doutrinária e jurisprudencial. Nesse ponto, foram analisadas decisões referentes ao tema afetadas pelo rito dos recursos repetitivos [Recurso Especial nº 1.138.205/PR] – artigo 543-C do CPC.

**PALAVRAS-CHAVES:** Base de cálculo; Imposto Sobre Serviços; Fornecimento de mão de obra temporária.

---

<sup>1</sup> Pós-Graduando em Direito Previdenciário e Processual Previdenciário Aplicado pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC/PR. Especialista em Direito Tributário e Processual Tributário pelo Centro Universitário Curitiba - UNICURITIBA. Graduado em Direito pelas Faculdades Integradas Santa Cruz de Curitiba - FARESC. Advogado e consultor tributário.

## INTRODUÇÃO

Entendemos necessário o desenvolvimento do presente estudo diante da indefinição da expressão “preço do serviço” e diante da necessária identificação de sua irradiação semântica para, dessa forma, identificarmos o verdadeiro núcleo de incidência tributária do ISS. A expressão padece de ambiguidade, e, em razão disso, enseja interpretação duvidosa pelos Municípios e pelo Distrito Federal. Isso pode conduzir à tributação daquilo que serviço não é e, também, à condenável inclusão, na base de cálculo do ISS, de valores estranhos ao verdadeiro preço do serviço. No presente caso será examinado se a base de cálculo do ISS é o valor total da nota fiscal (o reembolso de salário mais reembolso de encargos sociais e, ainda, a comissão) ou somente a comissão, também denominada taxa de agenciamento.

### 1. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS – NOÇÕES GERAIS

A Constituição da República Federativa do Brasil, em seu artigo 156, inciso III, outorga competência aos Municípios para instituir Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISS. A tributação do ISS não alberga os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicação, na medida em que, pelo art. 155, II, da Constituição Federal, são eles passíveis de tributação pelo ICMS, de competência dos Estados. O ISS deve incidir sobre o “fato” *prestar serviço* – ou sobre a *prestação do serviço* e, não sobre a mera contratação de serviço<sup>2</sup>.

A prestação do serviço – obrigação de fazer - deverá apresentar conteúdo econômico, tendo em vista a Constituição Federal prescreve, como decorrência do Princípio da Igualdade, o princípio da capacidade contributiva. Faz-se necessário ressaltar que não haverá a incidência do ISS no trabalho prestado sob a relação de emprego, ou com subordinação (LC 116/2003, art. 2º, II). Não é passível de incidência do ISS, também, a atividade prestada em benefício próprio – o autosserviço – na medida em que não possui conteúdo econômico. Assim, o serviço deverá ser prestado a terceiro, ou seja, ser uma atividade em proveito alheio, prestada sob o regime de direito privado, sendo um liame jurídico com relevância econômica. Somente podemos falar em prestação de serviço quando estivermos diante de uma relação jurídica contendo em um dos pólos um prestador e do outro um tomador de serviço, vínculo decorrente de uma obrigação de fazer. Uma

---

<sup>2</sup> BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 322.

determinada pessoa, física ou jurídica, presta o serviço e a outra recebe – ou toma - serviços. O Imposto sobre serviço somente incidirá após a efetiva realização do serviço pactuado. Nesse momento surge para o Município o direito de exigir tributo.

Com efeito, a hipótese de incidência do ISS é a prestação de serviço (conduta humana), decorrente de uma obrigação de fazer, com conteúdo econômico.<sup>3</sup> Por preço entenda-se o valor expresso em moeda corrente.<sup>4</sup> A atividade em estudo é o fornecimento de mão de obra temporária, subitem 17.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003: “17.05 – *Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.*”

Antes da análise do tema central, é imprescindível tecermos considerações, mesmo que introdutórias, sobre a Regra-Matriz de Incidência do ISS. Ressaltamos que no presente estudo seguiremos as lições de Paulo de Barros Carvalho.

A Regra-Matriz de Incidência Tributária é uma ferramenta, e não a própria norma de incidência, utilizada para identificar os critérios da hipótese de incidência, descrição abstrata de um fato a ser submetido à norma, e os critérios do consequente, que prescreve uma relação jurídica, caso se concretize o fato abstratamente descrito na hipótese.<sup>5</sup>

Compõem a Regra-matriz a hipótese ou antecedente (hipótese descritora do fato) e o consequente ou prescritor (mandamento normativo), os quais serão ligados por meio da imputação deôntica (dever-ser condicional). A hipótese de incidência tributária é composta pelos seguintes elementos: (i) critério material (verbo + complemento), (ii) critério temporal e (iii) critério espacial. Já o consequente tributário apresenta os seguintes elementos: (i) critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e (ii) critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Sobre a hipótese e o consequente tributário bem esclarece José Roberto Vieira:

Assim é que teremos, na hipótese, um comportamento de pessoas (critério material), subordinado a uma condição de lugar (reconhecida pelo critério espacial) e a uma condição de tempo (reconhecida pelo critério temporal); e na consequência, sujeitos ativo e passivo (critério pessoal), e a base de cálculo e alíquota (critério quantitativo).<sup>6</sup>

<sup>3</sup> Ibid., p. 133-134. Nesse sentido: BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 253-258.

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 368.

<sup>5</sup> CARVALHO, 2010, op. cit., p. 312.

<sup>6</sup> VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI**. Curitiba: Juruá, 1993, p. 60-61.

Em complemento, Paulo de Barros Carvalho discorre de forma minuciosa sobre a hipótese e o conseqüente de incidência tributária:

No descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação.<sup>7</sup>

Para Paulo de Barros Carvalho a hipótese de incidência tributária descreve um evento que, após o relato linguístico, se transformará em *fato jurídico (fato jurídico tributário)*.<sup>8</sup> A norma jurídica, descrição abstrata de um fato, estabelece uma condição que se preenchida dará ensejo a uma consequência.

Sobre o tema preconiza Paulo de Barros Carvalho que somente haverá a fenomenologia da incidência da norma tributária quando ocorrer à subsunção, ou seja, a incidência concomitantemente do conceito de fato ao conceito da hipótese.<sup>9</sup> Com isso a incidência dar-se-á de forma automática. Posicionamento seguido por Francisco Cavalcante Pontes de Miranda, Alfredo Augusto Becker, José Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba e Sacha Calmon Navarro Coêlho.<sup>10</sup>

Alude Marcelo Caron Batista que a Regra-Matriz de Incidência Tributária é uma fórmula (equação) eleita como fundamento do conhecimento do tributo destinada aos operadores do direito.<sup>11</sup> Dispõe que “o critério material corresponde ao núcleo da hipótese de incidência tributária”, identificação da essência da hipótese normativa. Alerta que deve se levar em conta que o critério material é a descrição de uma conduta humana (no caso do ISS refere-se a prestação de serviço), correspondente a uma obrigação de fazer reveladora de riqueza (capacidade contributiva). Desta forma, necessário será a identificação de um verbo pessoal transitivo (prestar) seguido de um complemento (serviço).<sup>12</sup>

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 80-81.

<sup>8</sup> CARVALHO, 2010, op. cit., p. 310-311.

<sup>9</sup> Ibid., p. 311.

<sup>10</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 16; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 326; BORGES, José Souto Maior. **Curso de direito comunitário**. Instituições de direito comunitário comparado: União Europeia e Mercosul. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 43-44; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 107-110; ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed. 12ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 45-47.

<sup>11</sup> BAPTISTA, op. cit., p. 120.

<sup>12</sup> Ibid, p. 122-124.

Nessa linha de consideração, Aires Fernandino Barreto menciona que a diferenciação de um tributo em relação ao outro dar-se-á por meio do critério material, sendo este o elemento mais abrangente da essência da hipótese de incidência tributária.<sup>13</sup>

O critério temporal será o momento da consumação dos fatos tributários, instante da ocorrência do fato gerador descrito em lei. Ficará a critério do legislador municipal (e do Distrito Federal) a escolha desse momento (que no presente caso é mensal). Porém, esse momento somente poderá ocorrer após a conclusão do fato jurídico tributário.<sup>14</sup> Nesse instante nasce o vínculo jurídico, de obrigações e direitos, entre o sujeito ativo (fisco) e o sujeito passivo (contribuinte).

O critério espacial refere-se ao local em que a conduta (no presente caso será o perímetro do município ou Distrito Federal), descrita abstratamente no critério material da hipótese de incidência tributária, deve se concretizar para que se considere ocorrido o fato. Tal identificação faz-se necessária para definir o ente competente para exigir o tributo. Em relação ao ISS, a lei será editada pelo município (ou Distrito Federal), sendo que não poderá abranger perímetro diverso de seu território.<sup>15</sup>

Já o conseqüente tributário da regra-matriz de incidência tributária apresenta os seguintes elementos: (i) critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e (ii) critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

O sujeito ativo do Imposto Sobre Serviços será o Município (CF, art. 156, III) ou o Distrito Federal (CF, art. 147). O sujeito passivo será o contribuinte ou responsável tributário. A base de cálculo será o preço do serviço (objeto do presente estudo). A alíquota será de no máximo 5% (LC 116/2003, art. 8º, II), e a alíquota mínima será de 2% (ADCT, art. 88). Necessário, portanto, recordar que o critério quantitativo servirá para mensurar o *quantum* a ser recolhido pelo contribuinte, é um critério ou referência para medir a grandeza financeira de um fato tributário.

## 2. TRABALHO TEMPORÁRIO

No Brasil, a Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1970, dispõe sobre o trabalho temporário, sendo regulamentada pelo Decreto nº 73.841, de 13 de março de 1974,

---

<sup>13</sup> BARRETO, 2009, op. cit., p. 128.

<sup>14</sup> Ibid, p. 130-131.

<sup>15</sup> BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: dialética, 2005, p. 308.

e demais Portarias e Instruções Normativas do Ministério do Trabalho e Emprego – MTE. E a nível internacional pela Convenção nº 181 da OIT.<sup>16</sup>

Amador Paes de Almeida, traz vários exemplos de situações que possibilitam a contratação de trabalhador para atender determinada demanda elevada de mão de obra em caráter provisório.

Não raras vezes, vê-se a empresa sem condições de aproveitar o trabalho de determinado empregado, em consequência de férias ou qualquer outro fato que o afaste de suas funções. Não possuindo número suficiente de funcionários, a empregadora se vê na contingência de contratar, em caráter provisório, trabalhador que substitua aquele empregado no período de seu afastamento, ou, ainda, em condições excepcionais, em razão do incremento das vendas (festas natalinas, por exemplo), quando haja demanda de mão-de-obra. Nessas condições, pode o trabalhador utilizar-se do denominado trabalho temporário, conceituado no art. 2º da Lei n. 6.019, de 3 de janeiro de 1974.<sup>17</sup>

Maurício Godinho Delgado<sup>18</sup> e Amauri Mascaro Nascimento<sup>19</sup> consideram o trabalho temporário como sendo uma modalidade de terceirização lícita (súmula 331, I, do TST)<sup>20</sup>, porém, regulamentada por norma especial (Lei nº 6.019/74). Destacam, ainda, que essa modalidade específica de emprego não poderá ser confundida com a relação de emprego regida pela Consolidação das Leis do Trabalho – CLT (arts. 2º e 3º, *caput*).<sup>21</sup>

No entendimento de Maurício Godinho Delgado, Amauri Mascaro Nascimento, Sérgio Pinto Martins, João Cordeiro e Adriano Alves Mota, a Lei nº 6.019/74 criou uma relação justralhista trilateral ou triangular: a) empresa de trabalho temporário (ETT) ou empresa terceirizante; b) trabalhador temporário; c) empresa tomadora dos serviços (ETS) ou empresa cliente.<sup>22</sup>

Amauri Mascaro Nascimento leciona que a empresa de trabalho temporário é uma agência de emprego privada, nos termos da Convenção nº 181, da Organização Internacional do Trabalho – OIT.<sup>23</sup>

<sup>16</sup> A convenção 181 da OIT, que regula as atividades das empresas de trabalho temporário, também denominadas de Agência Privada de Emprego, não foi ratificada pelo Brasil, mas pode ser aplicada como fonte subsidiária.

<sup>17</sup> ALMEIDA, Amador Paes de. **CLT comentada: legislação, doutrina e jurisprudência**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 182. No mesmo sentido: CORDEIRO, João; MOTA, Adriano Alves. **Trabalho Temporário: Fundamentos Práticos da Lei 6.019/74**. São Paulo: All Print Editora, 2010, p. 30-31.

<sup>18</sup> DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 9ª Ed. São Paulo: LTr, 2010, p. 432.

<sup>19</sup> “[...] o trabalhador temporário não pode ser confundido com empregado, uma vez que existem peculiaridades jurídicas no tipo de relação que mantém, mesmo porque o trabalho temporário é um tipo de terceirização”. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de direito do trabalho**. 19ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 424.

<sup>20</sup> “Súmula 331-TST. Contrato de Prestação de Serviços – Legalidade. I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974). [...]”.

<sup>21</sup> DELGADO, op. cit., p. 432-433.

<sup>22</sup> DELGADO, op. cit., p. 433. Segue o mesmo entendimento: NASCIMENTO, 2004, op. cit., p. 424; MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito do Trabalho**. 23ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 150; CORDEIRO, op. cit., p. 40.

<sup>23</sup> NASCIMENTO, 2004, op. cit., p. 424.

Por necessário, vejamos o conceito de trabalho temporário e a definição legal da empresa de trabalho temporário e empresa tomadora de trabalho temporário segundo a lei e regulamento do trabalho temporário.

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 à acréscimo extraordinário de serviços. (Lei 6.019/74)

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. (Lei 6.019/74)

Art 14. - 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 73.841/74)

Passemos ao *modus operandi* da empresa de trabalho temporário.

A empresa tomadora diante de uma necessidade transitória de serviços se socorrerá a uma empresa de trabalho temporário. Esta deverá estar registrada junto ao Ministério do Trabalho e Emprego, conforme determina os artigos 5º e 6º da Lei nº 6.019/74. Nesse momento surge a figura do trabalhador temporário.

Observa-se, aliás, que a empresa tomadora somente poderá utilizar-se de trabalhador temporário quando estiver diante de uma necessidade transitória de substituição de seu pessoal regular e permanente ou de acréscimo extraordinário de tarefas (motivo justificador).

Assim, para que ocorra a prestação em exame, são celebrados dois contratos. Um entre a empresa de trabalho temporário e a tomadora do trabalho temporário (regime de direito privado – Direito Civil) no qual deverá constar de forma discriminada o valor da prestação do serviço e ainda o valor da remuneração dos trabalhadores temporários (Decreto nº 73.841/74, art. 26); o segundo será o contrato de trabalho temporário (Decreto 74.841/74 - CAPÍTULO V - Do Contrato de Trabalho Temporário) entre a empresa de trabalho temporário e o trabalhador temporário, este último contrato sob o regime da Lei 6.019/74 (artigo 11). Ambos os contratos serão obrigatoriamente por escrito.

Verifica-se que são liames jurídicos nitidamente dependentes um do outro. Ou seja, somente existirá a figura do trabalhador temporário se existir serviço extraordinário na empresa tomadora de trabalho temporário. Este é a causa e aquele é a consequência. E este só se justifica enquanto persistir aquele. Essa é a sistemática do trabalho temporário.

Aliás, a empresa de trabalho temporário realizará o registro dos trabalhadores temporários (CTPS – registro nas anotações gerais), por expressa determinação legal contida no artigo 12, § 1º, da Lei 6.019/74 (“§1º Registrar-se-á na Carteira de Trabalho e Previdência Social do trabalhador sua condição de temporário”). Cabe ressaltar que a subordinação e pessoalidade são transferidos a empresa tomadora de trabalho temporário (Lei 6.019/74, art. 4º; IN nº 3/MTE, arts. 10 e 11), o que não ocorre nas atividades regidas pela Consolidação das Leis do Trabalho – CLT.

Recordamos que conforme enunciado nº 331, item I, do TST, essa contratação por empresa interposta (empresa de trabalho temporário) é lícita.

A empresa de trabalho temporário colocará o trabalhador na empresa tomadora por um prazo máximo de até 3 (três) meses (art. 10 da Lei nº 6.019/74), podendo ser prorrogado por período igual. Se ultrapassar esse lapso temporal o vínculo de emprego dar-se-á diretamente com a empresa tomadora.

Para tanto, a empresa de trabalho temporário cobrará da empresa tomadora uma comissão, também denominada como “taxa de agenciamento ou taxa de administração”, pela prestação do serviço.

Diante disso, a empresa de trabalho temporário emitirá uma fatura contendo três valores a saber: (i) reembolso de salários, (ii) reembolso de encargos sociais e (iii) o preço do serviço (comissão).

Nesse ponto surge a polêmica sobre o real preço do serviço. Será o valor total da nota fiscal ou somente a comissão (?!). Esse ponto será discutido de forma minuciosa no decorrer do presente estudo.

Vejamos outras peculiaridades do trabalho temporário.

Todos os direitos do trabalhador temporário estão disciplinados no artigo 12 da Lei 6.019/74.

Os trabalhadores temporários, por determinação legal, serão remunerados e assistidos pela empresa tomadora (artigo 4º da Lei nº 6.019/74 combinado com os artigos 6º, 10 e 11 da IN/MTE nº 3/97). Porém, caberá a empresa de trabalho temporário realizar o repasse de tais valores (Decreto 73.841/74, art. 8º).

A empresa de trabalho temporário é proibida de ter ou utilizar em seus serviços trabalhador temporário, conforme se afere pelo artigo 12 do Decreto nº 73.841/74.

Sinalizamos que os direitos do trabalhador temporário serão equiparados aos direitos do trabalhador (substituído) da categoria obreira da tomadora. Destacamos

ainda que a remuneração do trabalhador temporário deverá igualar-se a do trabalhador efetivo da tomadora

É obrigação da empresa de trabalho temporário fazer o depósito do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, conforme estatuído no artigo 15, parágrafo primeiro, da Lei nº 8.036/1990.

Ademais, a empresa de trabalho temporário é obrigada a elaborar folha de pagamento especial para os trabalhadores temporários (Decreto nº 73.841/74, art. 35) e ainda elaborar Guias da Previdência Social - GPS distintas para (i) os seus empregados permanentes e (ii) para os trabalhadores temporários.

O ordenamento jurídico pátrio não proíbe a sindicalização dos trabalhadores temporários, respaldo na livre associação profissional ou sindical prevista no artigo 8º da Carta Magna.<sup>24</sup>

Caberá ainda a empresa tomadora comunicar eventual acidente de trabalho ocorrido com o trabalhador temporário à empresa de trabalho temporário, sendo que a elaboração da CAT – Comunicação de Acidente de Trabalho - ficará de responsabilidade da empresa de trabalho temporário (Lei nº 6.019/74, art. 12; Decreto nº 73.841/74, art. 36).

Portanto, só existirá o trabalho temporário se houver a intermediação obrigatória de uma empresa de trabalho temporário nos termos da Lei nº 6.019/74; se existir motivo justificador na empresa tomadora; se o prazo não ultrapassar três meses, prorrogado por igual período; se o trabalhador temporário não pertencer ao quadro de empregados da empresa de trabalho temporário; e se o trabalhador da tomadora (a ser substituído) for regular e permanente; se o trabalhador temporário receber remuneração equivalente à percebida pelos empregados da mesma categoria da empresa tomadora, dentre outras formalidades exigidas pela Lei do trabalho temporário.

### **3. DA BASE DE CÁLCULO DO ISS NA ATIVIDADE DE FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA**

José Eduardo Soares de Melo leciona que preço do serviço é a remuneração recebida em contraprestação a prestação de serviço.<sup>25</sup>

---

<sup>24</sup> NASCIMENTO, op. cit., 2004, p. 427.

<sup>25</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 4ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 135.

Nesse sentido bem esclarece Marcelo Caron Baptista a diferença entre “preço do serviço” e “preço da prestação do serviço”, afirmando que o “preço da prestação do serviço” “é o único dado que atende satisfatoriamente ao ‘binômio identificador do tributo’, pela comparação entre o conceito da hipótese de incidência, especialmente do seu conteúdo material, com o conceito de base de cálculo.”<sup>26</sup>

De forma clara e objetiva, Aires Fernandino Barreto leciona que não são todos os valores recebidos pelo prestador de serviço que integrarão a base de cálculo do ISS, mas tão somente o que for recebido a título de receita, fruto da prestação do serviço.<sup>27</sup>

Para Luciano Amaro a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, valor correspondente a sua receita bruta.<sup>28</sup>

Aires Fernandino Barreto, em suma, leciona que se considera preço do serviço a contraprestação (receita bruta) que o tomador do serviço pagar ao prestador em retribuição a prestação do serviço. Aduz o doutrinador que, via de regra, os municípios trazem a seguinte redação no Código Tributário Municipal para definir a base de cálculo do ISS: “*por preço do serviço se deve entender a receita bruta dele proveniente, sem quaisquer deduções*”. Alerta que não é raro a errônea interpretação / aplicação da legislação municipal pelo fisco municipal, em especial na locução “*sem quaisquer deduções*”. A cláusula “*sem quaisquer deduções*” refere-se à preposição anterior, qual seja “*receita bruta dele proveniente*”. Arremata o autor dizendo que a receita bruta da prestação do serviço, sem deduções, é à base de cálculo do ISS. Sendo que as “deduções” que não podem ocorrer se referem a abatimento diretamente da “receita” da prestadora de serviço, valores exclusivamente da prestação do serviço (valores que incrementam o patrimônio da empresa). Assim, não poderá haver deduções na base de cálculo se a receita for decorrente da prestação de serviço. De outra parte, o fisco municipal não poderá inserir valores na base de cálculo do ISS que não seja receita decorrente da prestação do serviço, se fizer estará desvirtuando a base de cálculo do imposto municipal. Alude que “*a base de cálculo do ISS esgota-se no valor (preço) da prestação de serviços submetidos à competência tributária dos Municípios.*” Extrai-se que o Município deverá tributar a receita do prestador de serviço (valores que

---

<sup>26</sup> BAPTISTA, op. cit., p. 574-575.

<sup>27</sup> BARRETO, 2009, op. cit., p. 369.

<sup>28</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 248, *apud* BARRETO, 2009, op. cit., p. 367.

incrementam o patrimônio do prestador, elemento novo e positivo) e não receita de terceiros, em que pese tenha transitado pelo caixa daquele.<sup>29</sup>

O referido autor prossegue aludindo que não há como confundir despesas com valores de terceiros. Despesas são gastos do prestador com a própria atividade para apuração do resultado, e nesse caso o reembolso configurará receita. Porém, são considerados reembolsos os valores recebidos de terceiro (tomador) para adimplir obrigações do tomador. Nesse caso o reembolso não é receita da empresa, pois são valores estranhos ao preço recebido pela prestação do serviço (valores de terceiros). Para o autor, se forem incluídas as meras entradas financeiras (reembolso) na base de cálculo do ISS, a hipótese de incidência passaria a ser “receber ingresso”, deste modo, desnaturando a base de cálculo prevista em lei, qual seja, “prestar serviço”.<sup>30</sup>

Neste ponto, faz-se necessário à exata compreensão de ingresso (entrada) e receita. Entrada (ou ingresso) representa gênero do qual a receita é espécie, pois os ingressos financeiros são movimentos de fundo ou caixa.

No entendimento de Geraldo Ataliba não comportam confusão os conceitos de Entrada (Ingresso) e Receita. Para o doutrinador, somente poderá ser tributado o real valor da prestação do serviço (receita), o qual é representado pela riqueza nova que aumenta o patrimônio da empresa prestadora do serviço. Os valores que meramente transitam pelo caixa do prestador de serviço não poderão fazer parte da base de cálculo do Imposto Sobre Serviço.<sup>31</sup>

E mais adiante, afirma que *“tomar por base imponível o total da fatura é violar os princípios legais assinalados e violar os cânones regulamentares expressos, produzindo ato nulo, lançamento ineficaz.”* E por derradeiro, menciona que *“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.”*<sup>32</sup>

Em suma, para Geraldo Ataliba<sup>33</sup> e Aires Fernandino Barreto<sup>34</sup> as meras entradas ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa em breve

---

<sup>29</sup> BARRETO, 2009, op. cit., p. 382-384.

<sup>30</sup> BARRETO, 2009, op. cit., p. 388-390.

<sup>31</sup> ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1969, p. 25-26, *apud* *lbid.*, p. 369.

<sup>32</sup> ATALIBA, op. cit., p. 25-26 *apud* BARRETOS, 2009, op. cit. p. 369.

<sup>33</sup> ATALIBA, *Id.*, *apud* *Id.*

<sup>34</sup> BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: dialética, 2003, p. 329.

lapso temporal. Essa “receita de terceiro”, no momento em que ingressa no caixa da pessoa jurídica intermediária representa um simples movimento de fundo, sem qualquer repercussão patrimonial. Os valores a título de repasse (valores repassados por terceiros), não podem ser incluídos na base de cálculo do ISS, tendo em vista não modificar o patrimônio da empresa prestadora de serviço.

No mesmo sentido é a lição de Sérgio Pinto Martins. Os valores de encargos sociais e salários dos trabalhadores temporários não são compatíveis com a atividade da empresa fornecedora de mão de obra temporária, deste modo, não pode ser considerado como preço do serviço e conseqüentemente não haverá incidência do ISS. Defende que “o ISS irá incidir, portanto, sobre a diferença entre a receita bruta auferida e os valores pagos aos empregados a título de remuneração e encargos sociais”,<sup>35</sup> ou seja, a base de cálculo deverá ser a comissão, que corresponde ao preço do serviço efetivamente prestado, tendo em vista ser uma atividade de intermediação de mão de obra.<sup>36</sup>

No entendimento de Aires Fernandino Barreto, a majoração da base de cálculo do ISS (inclusão de valor de reembolso) acaba por ofender os princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º) e do não confisco (CF, art. 150, IV).<sup>37</sup>

Bernardo Ribeiro de Moraes corrobora o entendimento dos doutrinadores supra, destacando que nas atividades comissionadas, que é o caso da empresa fornecedora de mão de obra temporária nos termos da Lei 6.019/74, a base de cálculo do ISS deverá ser a comissão recebida pela empresa prestadora de serviço, pois este é o único montante que incrementará o seu patrimônio.<sup>38</sup>

Em arremate, Bernardo Ribeiro de Moraes, dando continuidade ao seu raciocínio, aduz que as verbas destinadas ao pagamento e encargos sociais dos trabalhadores temporários não poderão compor a base de cálculo do ISS. Nesse ponto tece fortes críticas em relação a postura do município ao pretender cobrar o ISS sobre o valor total da nota fiscal.

É sua obrigação remunerá-lo e assisti-lo, 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 repassam ao trabalhador fornecido.

<sup>35</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto Sobre Serviço**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 199.

<sup>36</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto Sobre Serviço**. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 177-178.

<sup>37</sup> BARRETO, 2009, op. cit., p. 390.

<sup>38</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **ISS-QN. Fornecimento de mão-de-obra temporária – base de cálculo**. Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT, nº 60, Setembro/2000, p. 32.

Equívocada, 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.<sup>39</sup>

Gilberto Rodrigues Gonçalves, apresenta caso exemplificativo, envolvendo a empresa de trabalho temporário, no qual se evidencia a ofensa ao princípio da igualdade tributária ao compará-la, para fins de tributação, com a empresa prestadora de serviços terceirizáveis (regidas pela CLT).

A empresa de limpeza tem liberdade para administrar os seus recursos, podendo usar o faxineiro A ou B, pagando X ou Y. A empresa fornecedora de mão-de-obra temporária contrata A ou B depois do tomador decidir qual deles quer e paga a remuneração que o tomador determina, seja X ou Y. Quando termina o contrato com o condomínio, os faxineiros da empresa de limpeza continuam sendo seus empregados, enquanto os trabalhadores da empresa de fornecimento perdem seu vínculo com ela.

Quando a questão é trazida para o plano tributário, situações tão diversas não poderiam ter igual tratamento sob pena de ferimento ao princípio da isonomia. É o que a sensibilidade dos doutrinadores detectou, ganhando a concordância de tantas decisões judiciais.<sup>40</sup>

Para Sérgio André Rocha Gomes da Silva, Gilberto Rodrigues Gonçalves, Alessandra Machado Brandão Teixeira, André Felix Riccotta de Oliveira, Ives Gandra da Silva Martins, Rogério Gandra da Silva Martins, Soraya David Monteiro Locatelli<sup>41</sup>, a base de cálculo do ISS será somente a comissão recebida pela empresa de trabalho temporário.

<sup>39</sup> Id.

<sup>40</sup> Gonçalves, Gilberto Rodrigues. **O ISS e o Fornecimento de Mão-de-obra Temporária**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 139, Abril/2007, p. 40-41.

<sup>41</sup> SILVA, Sérgio André Rocha Gomes. **Da ilegalidade da inclusão, na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços, do montante das despesas incorridas para a prestação do serviço**. Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT, nº 54, Março/2000, p. 100-106; TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão Teixeira. **PIS e COFINS: locação de mão-de-obra temporária**. Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT, nº 94, Julho/2003, p. 7-17; OLIVEIRA, André Felix Riccotta de. **A incidência do PIS e da COFINS sobre o faturamento das empresas de trabalho temporário**. Revista Tributária e de Finanças Públicas - RTFP, nº 68, ano 14, maio-junho de 2006, p. 58-72; MARTINS, Ives Gandra da Silva. MARTINS, Rogério Gandra da Silva. LOCATELLI, Soraya David Monteiro. **Empresas de trabalho temporário – base de cálculo do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL – receita própria – taxa de administração – exclusão de valores repassados à título de remuneração de mão-de-obra e encargos sociais – diferença entre receita e passagem transitória de valores de terceiros pela contabilidade da empresa – semelhança in casu da atividade com agências de turismo e publicidade**. Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT, nº 156, Setembro/2008, p. 143-152; MARTINS, Ives Gandra da Silva. MARTINS, Rogério Gandra da Silva. LOCATELLI, Soraya David Monteiro. **Empresas de trabalho temporário – base de cálculo do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL – receita própria – taxa de administração – exclusão de valores repassados à título de remuneração de mão-de-obra e encargos sociais – diferença entre receita e passagem transitória de valores de terceiros pela contabilidade da empresa – semelhança, in casu, da atividade com agências de turismo e publicidade**. Revista de Estudos Tributários - RET, nº 74, v. 13, julho-agosto/2010, p. 205-2017; BOTTALLO, Eduardo Domingues. **Empresas Prestadoras de Serviços de Recrutamento de Mão-de-Obra Temporária e Base de Cálculo do ISS**. Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT, nº 5, Fevereiro/1996, p. 20-30; BARRETO, Aires F. **Trabalho Temporário e Base de Cálculo do ISS. Atividade Comissionadas – Distinção entre Ingressos e Receitas**. Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT, nº 90, Março/2003, p. 7-20.

Assim, verifica-se que a doutrina é unânime no sentido de que deverá o Município tributar a receita do prestador de serviço (valores que incrementam o patrimônio do prestador, elemento novo e positivo) e não receita de terceiros (valores referentes a salário e encargos sociais), em que pese tenha transitado pelo caixa daquele. Valores destinados a outras esferas de governo não podem compor a base de cálculo do ISS, embora transitem pelo caixa do prestador não são receitas. Observa-se, aliás, que o “preço do serviço” será o valor da “prestação do serviço”, qual seja, a comissão recebida pela empresa de trabalho temporário pela contraprestação do serviço de fornecimento de mão de obra temporária (sua atividade fim).

#### **4. CONTROVÉRSIA JURISPRUDENCIAL SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO ISS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA NOS TERMOS DA LEI 6.019/74**

##### **4.1 Análise da evolução do entendimento do STJ**

Ao traçarmos uma linha do tempo, verificamos a necessidade de analisarmos três momentos para visualizarmos a evolução do entendimento no STJ. Serão analisados três precedentes, quais sejam (i) Recurso Especial nº 411.580/SP – *leading case* (ano de 2002), (ii) Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 613.709/PR (ano de 2007) e (iii) Recurso Especial nº 1.138.205/PR (ano de 2009).

Em síntese, no julgamento do Recurso Especial 411.580/SP<sup>42</sup> (voto transcrito no EREsp 613.709/PR)<sup>43</sup>, o Relator Ministro Luiz Fux, à luz dos princípios da capacidade contributiva, da legalidade e da justiça tributária, retificou seu voto, em decorrência do voto-vista do Ministro José Delgado, que convenceu a todos os ministros da 1ª Turma do STJ, fixando a tese de que o fornecedor de mão de obra temporária realiza a atividade de intermediação de mão de obra, sendo remunerado por uma comissão (também denominada taxa de agenciamento) que representa o preço do serviço, sua receita bruta, que corresponderá a base de cálculo do ISS.

Para chegar a essa conclusão o ministro afirmou que o fornecimento de mão de obra temporária é agenciamento, nítida atividade de intermediação, cuja receita é apenas a comissão, também denominada taxa de agenciamento.

---

<sup>42</sup> STJ – Primeira Turma, REsp nº 411.580/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 16/12/2002.

<sup>43</sup> STJ – Primeira Seção, EREsp nº 613709/PR, Rel. Min. José Delgado, DJ 17/12/2007.

Discorreu de forma minuciosa sobre as características do trabalho temporário, dando destaque aos artigos 2º e 4º da Lei 6.019/74 para concluir que se trata de atividade de intermediação de mão de obra. Destacou ainda que a empresa de trabalho temporário não se caracteriza como uma prestadora de serviço de natureza comum, haja vista que o exercício de suas atividades está regulado pela Lei nº 6.019/74. Nessa linha de consideração realizou a distinção entre a receita bruta (taxa de agenciamento) e os meros ingressos de caixa (valores repassados a terceiros – salários e encargos sociais). Arrematou discorrendo que apenas por força de lei a empresa de trabalho temporário recebe os valores referentes aos salários e encargos sociais e fica obrigada a pagar a quem de direito (trabalhadores temporários e fisco). Nesse passo utilizou precedentes jurisprudenciais e casos análogos de atividades comissionadas, como por exemplo, distribuidora de filmes cinematográficos e atividades de administração (seja de imóveis, de consórcios, de bens outros ou de negócios).

Entendimento esse que foi alterado em decorrência do novo posicionamento adotado pela 1ª Seção do STJ no Recurso Especial nº 1.138.205/PR, julgado em 09/12/2009 e publicado no Diário da Justiça de 01/02/2010, processo submetido à sistemática do Recurso Repetitivo (CPC, art. 543-C), também de Relatoria do Ministro Luiz Fux. O novo posicionamento determinou que a base de cálculo do ISS, na atividade de fornecimento de mão de obra temporária, nos termos da Lei nº 6.019/74, abrangerá a comissão além dos encargos sociais e salários dos trabalhadores temporários.<sup>44</sup>

Em síntese, a 1ª Seção do STJ firmou novo posicionamento no sentido de que a base de cálculo do ISS é o valor total da nota fiscal sob o fundamento de que a atividade de prestação de serviço de mão de obra temporária, previsto na Lei nº 6.019/74, é prestada através de pessoal contratado pelas empresas de trabalho temporário, motivo pelo qual afastou a figura de intermediação e considerou que a mão de obra empregada na prestação do serviço contratado como custo do serviço, não sendo dedutíveis os salários e encargos da base de cálculo do ISS.

---

<sup>44</sup> STJ – Primeira Seção - REsp 1.138.205/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010. EMENTA – “TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. VALOR REFERENTE AOS SALÁRIOS E AOS ENCARGOS SOCIAIS.”

Sustentou ainda que o Tribunal de origem incorreu em equívoco ao atribuir a condição de intermediadora à empresa de trabalho temporário.

#### **4.2 Precedentes que julgaram contra a tese do Recurso Repetitivo (Recurso Especial nº 1.138.205/PR)**

Ocorre que, há precedentes tanto do STJ quanto dos Tribunais de Justiça que julgaram contra a tese do recurso repetitivo (REsp 1.138.205/PR). Ou seja, acolheram a tese favorável ao contribuinte. Incidência do ISS somente sobre a comissão.

No mesmo ano de 2010, a 2ª Turma do STJ julgou contra a tese do Recurso Repetitivo (Recurso Especial nº 1.138.205/PR). Ou seja, firmou entendimento no sentido de que não há incidência de ISS sobre os encargos sociais e salários repassados aos trabalhadores temporários. Decisão favorável ao contribuinte. Tal precedente foi proferido pela 2ª Turma do STJ quando do julgamento do **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.278.326/SP** com publicação no diário da justiça de 20/09/2010.<sup>45</sup>

Destacamos nesse julgado que “os *trabalhadores temporários são contratados pela empresa de trabalho temporário, sendo, no entanto, remunerados pelas empresas tomadoras de serviços*”.

Recordamos que na tese originária (REsp 1.138.205/PR), o entendimento é diverso, qual seja “se a *atividade de prestação de serviço de mão-de-obra temporária é prestada através de pessoal contratado pelas empresas de recrutamento, resta afastada a figura da intermediação*”.

Fato curioso em relação ao julgado (AgRg no Ag nº 1.278.326/SP) é que o Município de Guarulhos-SP, vencido na ação, traz de forma expressa em sua legislação que a base de cálculo do ISS na atividade de fornecimento de mão de obra temporário é a taxa de agenciamento (comissão). Contudo, em momento algum, nenhuma das partes trouxeram ao conhecimento do juízo a referida legislação municipal.<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> “EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. EMPRESA LOCADORA DE MÃO-DE-OBRA. BASE DE CÁLCULO SOBRE A TAXA DE AGENCIAMENTO. MATÉRIA JULGADA PELA SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS. MULTA.”

<sup>46</sup> Lei que regulamenta o ISS no Municipal de Guarulhos-SP - Lei nº 5986/2003 (art. 10).

Abrindo parênteses. Até o momento já encontramos 40 (quarenta) legislações municipais que discriminam a base de cálculo do ISS incidente sobre a taxa de agenciamento (comissão) na atividade em comento.<sup>47</sup> Fechando parênteses.

Ocorre que a referida divergência já foi reconhecida pelo STJ nos autos de **Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.197.799/SP**, de relatoria da Ministra Eliana Calmon da 1ª Seção do STJ, mérito pendente de julgamento. Despacho: “*Trata-se de embargos de divergência em que se discute a base de cálculo do ISS na atividade de fornecimento de mão-de-obra temporária. Nos termos do art. 267 do RISTJ, admito os Embargos.*”

Aliás, o precedente indicado como divergente (AgRg no Ag nº 1.278.326/SP) está sendo aplicado pelos Tribunais de Justiça (**TJMT - Reexame necessário nº 113946/2012, Quarta Câmara Cível, DJe: 17/09/2013**). Aplicação do entendimento de que na atividade de fornecimento de mão de obra temporária (subitem 17.05) a base de cálculo é somente a comissão.

Em relação a tese do recurso repetitivo (Resp 1.138.205/PR) levantaremos dois pontos obscuros (polêmicos).

**Polêmica 1:** quando do julgamento do Recurso Especial nº 982.952/RS, precedente originário da tese do recurso repetitivo, precedente esse que ainda foi citado no parecer do Ministério Público Federal quando de sua manifestação nos

---

<sup>47</sup> **Prefeitura Municipal de Americana-SP** (Lei nº 4930/2009 – art. 49); **Prefeitura Municipal de Araruama-RJ** (Lei nº 4930/2009 – art. 48); **Prefeitura Municipal Barbacena-MG** (Lei nº 3878/2005 – art. 37); **Prefeitura Municipal de Barretos-SP** (Lei Complementar nº 97/2008 – art. 14); **Prefeitura Municipal de Barueri-SP** (Lei Complementar nº 118/2002 – art. 41); **Prefeitura Municipal de Blumenau-SC** (Decreto nº 8.664/2008 - art. 77); **Prefeitura Municipal de Cabo Frio-RJ** (Lei Complementar nº 02/2002 – art. 91); **Prefeitura Municipal de Cachoeirinha-RS** (Lei Complementar nº 28/2010 – art. 81); **Prefeitura Municipal de Campo Largo-PR** (Lei nº 2087/2008 – art. 10); **Prefeitura Municipal de Campo Limpo Paulista-SP** (Lei Complementar nº 170/2001 – art. 96); **Prefeitura Municipal de Carapicuíba-SP** (Lei nº 2.968/2009 – art. 107); **Prefeitura Municipal de Curitiba-PR** (Lei Complementar nº 40/2001 – art. 13-A); **Prefeitura Municipal de Embu-SP** (Lei nº 101/2007 – art. 90); **Prefeitura Municipal de Franca-SP** (Lei nº 1.672/1968 – art. 158); **Prefeitura Municipal de Itupeva-SP** (Lei Complementar nº 001/1994 – art. 47); **Prefeitura Municipal de Guarulhos** (Lei nº 5986/2003 – art. 10); **Prefeitura Municipal de Indaiatuba-SP** (Lei nº 4.447/2003 – art. 54); **Prefeitura Municipal de Jacareí-SP** (Lei nº 5/1992 – art. 146); **Prefeitura Municipal de Joinville-SC** (Lei Complementar nº 155/2003 – art. 17); **Prefeitura Municipal de Juiz de Fora-MG** (Lei nº 10.630/2003 – art. 28); **Prefeitura Municipal de Jundiá-SP** (Decreto nº 21.567/2008 – art. 37); **Prefeitura Municipal de Mandirituba-PR** (Lei nº 419/2007 – art. 6); **Prefeitura Municipal de Jumarim-SP** (Lei nº 50/2009 – art. 168); **Prefeitura Municipal de Mogi das Cruzes-SP** (Lei Complementar nº 26/2003 – art. 14); **Prefeitura Municipal de Nova Odessa-SP** (Lei nº 1961/2003 – art. 64); **Prefeitura Municipal de Pederneiras-SP** (Lei Complementar nº 2.625/2007 – art. 10); **Prefeitura Municipal de Pelotas-RS** (Lei nº 5.147/2005 – art. 14); **Prefeitura Municipal de Ponta Grossa-PR** (Lei nº 7.500/2004 – art. 13); **Prefeitura Municipal de Ribeirão Preto-SP** (Lei Complementar 2.218/2007 – art. 2º); **Prefeitura Municipal de Rio de Janeiro** (Lei nº 691/2004 – art. 16; Decreto nº 24.170); **Prefeitura Municipal de Santarém-PA** (Lei Complementar nº 004/2011 – art. 57); **Prefeitura Municipal de Saquarema-RJ** (Lei nº 01/2001 – art. 159-A); **Prefeitura Municipal de São Caetano do Sul-SP** (Lei 4193/2003 – art. 7º); **Prefeitura Municipal de São José do Rio Preto-SP** (Lei Complementar nº 178/2003 - art. 27); **Prefeitura Municipal de Sorocaba-SP** (Lei nº 4.994/1995 – art. 22); **Prefeitura Municipal de Tamarana-PR** (Lei nº 53/1997 – art. 22); **Prefeitura Municipal de Timbaúba-PE** (Lei nº 2764/2011 – art. 162); **Prefeitura Municipal de Varginha-MG** (Lei nº 4.021/2003 – art. 6º); **Prefeitura Municipal de Vinhedo-SP** (Lei complementar nº 49/2004 – art. 274); **Prefeitura Municipal de Vitória-ES** (Decreto nº 13.314/2007 – art. 150).

autos do recurso repetitivo, a 1ª Turma do STJ firmou entendimento no sentido de que os trabalhadores temporários são contratados pela empresa de trabalho temporário no regime CLT, ou seja, considerou que há regime híbrido no trabalho temporário (Lei 6.019/74 + CLT).<sup>48</sup> Ressaltamos que o Ministro José Delgado foi voto vencido, o qual pugnou para prevalecer a jurisprudência até então consolidada (EREsp 613.709/PR).

Destacamos que não há regime híbrido no trabalho temporário (Lei 6.019/74 + CLT). Em uma simples leitura da Lei nº 6.019/74 extrai-se que os trabalhadores temporários são contratados nos moldes da Lei nº 6.019/74 e são submetidos aos direitos ali conferidos (cf. artigo 11). Vale recordar que a lei específica afasta a aplicação da lei geral (CLT).

**Polêmica 2:** os Tribunais de Justiça estão dando interpretação diversa ao artigo 4º da Lei nº 6.019/74.

Na interpretação do STJ (Recurso Especial 1.138.205/PR), estabelece o artigo 4º da Lei nº 6.019/74 que caberá a **empresa de trabalho temporário** remunerar os trabalhadores temporários (item 6 da ementa).

Porém, para o próprio STJ, em momento pretério (EREsp 613.709/PR), a interpretação era diversa a que foi aplicada no Recurso Especial 1.138.205/PR, qual seja que caberá a **empresa de tomadora** remunerar os trabalhadores temporários.<sup>49</sup>

Por oportuno, sinalizamos que o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo apresenta entendimento divergente ao exarado pelo STJ na tese do Recurso Repetitivo (REsp 1.138.205/PR) em relação ao artigo 4º da Lei 6.019/74. O TJSP segue a mesma linha de raciocínio adotada pelo STJ quando do julgamento do EREsp 613.709/PR, qual seja que a empresa de trabalho temporário realiza a intermediação de mão de obra sendo que não há incidência do ISS sobre os valores de terceiros (repasse de salários e encargos sociais) por expressa determinação

---

<sup>48</sup> EMENTA: “3. [...] empresa prestadora do trabalho temporário, que, para tanto, contrata em nome próprio, pelo regime da CLT, os trabalhadores que executam o serviço (art. 11 da Lei 6.019/74).”

<sup>49</sup> “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’.”

legal do artigo 4º da Lei nº 6.019/74 que imputa a responsabilidade pelo pagamento de salários à **empresa tomadora**.<sup>50</sup>

Em relação a polêmica de nº 2, após análise do artigo 4º da Lei nº 6.019/74 combinado com o artigo 6º da IN/MTE nº 3/97, extrai-se que os trabalhadores temporários serão remunerados pela **empresa tomadora**.<sup>51</sup>

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. (Lei 6.019/74) – Grifo nosso.

Art. 6º 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 ESTAS** remunerados e assistidos.” (IN/MTE nº 03/97) – Grifo nosso.

Passemos as divergências dos Tribunais de Justiça.

Afora isso, há Tribunais de Justiça (TJMG, TJMT, TJSC e TJSP) que estão julgando contra a tese do Recurso Especial nº 1.138.205/PR (recurso repetitivo). Ou seja, entendem que a base de cálculo do ISS na atividade em comento é a taxa de agenciamento (comissão), tendo em vista ser uma atividade comissionada e de intermediação de mão de obra.

O Presidente da Seção de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo - TJSP, após interposição de Recurso Especial pelo município, em cumprimento ao disposto no art. 543-C, § 7º, do Código de Processo Civil, determinou o retorno dos autos às Turmas Julgadoras (14<sup>a</sup><sup>52</sup> e 18<sup>a</sup><sup>53</sup> Câmara de Direito Público), para eventual adequação da fundamentação (aplicação da tese do recurso repetitivo) ou manutenção da decisão (ratificar a decisão favorável ao contribuinte). As Turmas Julgadoras ratificaram as decisões. Ou seja, julgaram contra a tese do recurso repetitivo.

Além do mais, citamos precedentes do TJMG, o TJMT, o TJSC e o TJSP, que jugaram contra a tese do Recurso Repetitivo. Restou consignado que na atividade em comento a empresa de trabalho temporário caracteriza-se como

---

<sup>50</sup> TJSP, Apelação nº 9189561-12.2008.8.26.0000, 14ª Câmara de Direito Público, Julgamento: 20/09/2012; TJSP, Apelação nº 9061804- 06.2006.8.26.0000, 14ª Câmara de Direito Público, Julgamento: 08/11/2012.

<sup>51</sup> Entendimento defendido por OLIVEIRA, op. cit., p. 69.

<sup>52</sup> TJSP – 14ª Câmara de Direito Público - Apelação 0150368-51.2005.8.26.0000 / 994.05.150368-7, Rel. Des. Flávio Cunha da Silva, julgado em 05/07/2012, DJe 16/07/2012.

<sup>53</sup> TJSP – 18ª Câmara de Direito Público - Apelação 0245060-03.2009.8.26.0000 / 994.09.245060-8, Rel. Des. Osvaldo Capraro, julgado em 29/09/2011, DJe 05/10/2011.

intermediadora de mão de obra sendo que a base de cálculo será a taxa de agenciamento.<sup>54</sup>

Observa-se que as decisões que julgaram contra a tese do recuso repetitivo entendem que a base de cálculo é a taxa de agenciamento (comissão) tendo em vista que a atividade de fornecimento de mão de obra, a jurisprudência trata como agenciamento de mão de obra, consiste apenas na intermediação da mão de obra temporária, além disso, trata-se de atividade comissionada. Decisões fundamentadas em entendimento doutrinário (Bernardo Ribeiro de Moraes; Aires Fernandino Barreto e Sérgio Pinto Martins) e precedentes jurisprudencial do próprio STJ, em especial REsp 411.580/SP (*leading case*).

## CONCLUSÃO

O Superior Tribunal de Justiça, atendendo ao princípio da Razoável Duração do Processo e Celeridade Processual, artigo 5º, inciso LXXVIII, da Constituição Federal, submeteu à sistemática dos recursos repetitivos (CPC, art. 543-C) a matéria referente a base de cálculo do ISS na atividade de fornecimento de mão de obra temporária. Nesse precedente (REsp 1.138.205/PR) restou consignado que a base de cálculo abrangerá a taxa de agenciamento (comissão) além dos valores referentes aos encargos sociais (repassados ao fisco) e salários dos trabalhadores temporários (repassados aos trabalhadores temporários).

Trata-se de uniformização da jurisprudência que tem por finalidade harmonizar entendimento jurídico da jurisprudência interna dos tribunais, a fim de evitar que casos análogos apresentem decisões diferentes, sem força vinculativa, mas sim, força persuasiva. Ou seja, a decisão pode ser revista a qualquer momento tanto pelo STJ quanto pelos Tribunais de Justiça. E é exatamente isso que vem ocorrendo em relação a presente matéria.

O referido precedente não pacificou o tema, o qual é controverso e vacilante no cenário jurisprudencial. O próprio STJ e Tribunais de Justiça (TJMG, TJMT, TJSC e TJSP) apresentam precedentes que julgaram contra a tese afetada pelo rito dos

---

<sup>54</sup> TJMG – 8ª Câmara Cível – Reexame Necessário 4419739-36.2008.8.13.0702, Rel. Des. Vieira de Brito, julgado em 16/06/2011, DJe 16/10/2011; TJMT – 3ª Câmara Cível – Reexame Necessário 10107/2011, Rel. Des. José Tadeu Cury, julgado em 09/08/2011; TJSC – Presidência do TJSC - Recurso Especial em Apelação Cível 2009.053303-2/0001.00, publicado em 01/12/2011; TJSP – 14ª Câmara de Direito Público - Apelação 0089282-45.2006.8.26.0000, Rel. Des. Jarbas Gomes, julgado em 28/07/2011.

recursos repetitivos. Posicionam-se pela não incidência de ISS sobre os valores referentes a encargos sociais e salários.

Assim, estamos diante de uma insegurança jurídica, pois não prospera a ideia de existir duas base de cálculo diante do mesmo caso.

Conforme o já explanado no presente trabalho, ficou evidenciado que o entendimento doutrinário é unânime a favor da tese do contribuinte. O preço do serviço (que corresponde ao valor da prestação do serviço), e base de cálculo do ISS, na atividade de fornecimento de mão de obra temporária, é a taxa de agenciamento (comissão), e não o valor total da nota fiscal como quer crer o município. Para tanto, a doutrina discorreu sobre a diferença entre receita (valor que incrementa o patrimônio da empresa de trabalho temporário) e mera entrada de caixa (valores que apenas transitam pela contabilidade da empresa de trabalho temporário – são os reembolsos – verbas de terceiros). Partindo desse raciocínio, as verbas de terceiros (encargos sociais e salários dos trabalhadores temporários) são valores estranhos ao preço recebido pela prestação do serviço, deste modo, não sendo passível de incidência do ISS.

Constatou-se ainda que o fisco municipal não poderá inserir valores na base de cálculo do ISS que não sejam receita bruta decorrente da prestação do serviço, caso venha a fazer isso estará desvirtuando a base de cálculo do imposto municipal. Em evidente afronta aos princípios constitucionais da legalidade tributária, capacidade contributiva e do não confisco.

A nosso ver, a melhor solução, tanto do ponto de vista jurídico quanto social, que se amolda ao presente caso é o posicionamento defendido pela doutrina e o entendimento jurisprudencial do próprio STJ contido, em especial, no REsp 411.580/SP (*leading case*) e EREsp 613.709/PR. Posicionamos, de forma convicta, que não há previsão legal para a incidência de ISS sobre os valores pertencentes a terceiros (salários e encargos sociais). A intermediação de mão de obra é a atividade fim da empresa de trabalho temporário. O preço do serviço e base de cálculo do ISS será somente a taxa de agenciamento (comissão) na atividade de fornecimento de mão de obra temporária nos termos da Lei 6.019/74 (subitem 17.05 da lista de serviços anexa à LC 116/2003).

## REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ALMEIDA, Amador Paes de. **CLT comentada**: legislação, doutrina e jurisprudência. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed. 12ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: dialética, 2005.

\_\_\_\_\_. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: dialética, 2003.

\_\_\_\_\_. Trabalho Temporário e Base de Cálculo do ISS. **Atividade Comissionadas – Distinção entre Ingressos e Receitas**. Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT, nº 90, Março/2003, p. 7-20.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BORGES, José Souto Maior. **Curso de direito comunitário**. Instituições de direito comunitário comparado: União Europeia e Mercosul. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BOTTALLO, Eduardo Domingues. **Empresas Prestadoras de Serviços de Recrutamento de Mão-de-Obra Temporária e Base de Cálculo do ISS**. Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT, nº 5, Fevereiro/1996, p. 20-30.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2003

CORDEIRO, João; MOTA, Adriano Alves. **Trabalho Temporário: Fundamentos Práticos da Lei 6.019/74**. São Paulo: All Print Editora, 2010.

DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 9ª Ed. São Paulo: LTr, 2010.

GONÇALVES, GILBERTO RODRIGUES. **O ISS e o Fornecimento de Mão-de-obra Temporária**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 139, Abril/2007, p. 40-41.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. MARTINS, Rogério Gandra da Silva. LOCATELLI, Soraya David Monteiro. **Empresas de trabalho temporário – base de cálculo do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL – receita própria – taxa de administração – exclusão de valores repassados à título de remuneração de mão-de-obra e encargos sociais – diferença entre receita e passagem transitória de valores de terceiros pela contabilidade da empresa – semelhança *in casu* da atividade com agências de turismo e publicidade**. Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT, nº 156, Setembro/2008, p. 143-152.

\_\_\_\_\_. MARTINS, Rogério Gandra da Silva. LOCATELLI, Soraya David Monteiro. **Empresas de trabalho temporário – base de cálculo do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL – receita própria – taxa de administração – exclusão de valores repassados à título de remuneração de mão-de-obra e encargos sociais – diferença entre receita e passagem transitória de valores de terceiros pela contabilidade da empresa – semelhança, *in casu*, da atividade com agências de turismo e publicidade**. Revista de Estudos Tributários - RET, nº 74, v. 13, julho-agosto/2010, p. 205-207.

MARTINS, Sérgio Martins. **Manual do Imposto Sobre Serviço**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_. **Direito do Trabalho**. 23ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_. **Manual do Imposto Sobre Serviço**. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 4ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **ISS-QN. Fornecimento de mão-de-obra temporária – base de cálculo**. Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT, nº 60, Setembro/2000, p. 26-35.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de direito do trabalho**. 19ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **A incidência do PIS e da COFINS sobre o faturamento das empresas de trabalho temporário.** Revista Tributária e de Finanças Públicas - RTFP, nº 68, ano 14, maio-junho de 2006, p. 58-72.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado.** Tomo I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

SILVA, Sérgio André Rocha Gomes. **Da ilegalidade da inclusão, na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços, do montante das despesas incorridas para a prestação do serviço.** Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT, nº 54, Março/2000, p. 100-106.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão Teixeira. **PIS e COFINS: locação de mão-de-obra temporária.** Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT, nº 94, Julho/2003, p. 7-17.

VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI.** Curitiba: Juruá, 1993.

*Esse artigo foi publicado na seguinte obra: MODESTO, Vagner Cristiano. A base de cálculo do Imposto Sobre Serviços – ISS – na prestação do serviço de fornecimento de mão de obra temporária, nos termos da Lei 6.019/74 (subitem 17.05 da lista de serviços anexa à LC 116/2003) In Sociedade, Direito e Sustentabilidade. Curitiba: Instituto Memória, 2013, p. 335-363. Texto divulgado por VERITAE, em Edição DESTAQUES 2014/Jul/16 e publicado no site [www.veritae.com.br](http://www.veritae.com.br), em ARTIGOS.*

As opiniões expressas nesta Seção são de responsabilidade de seus Autores, sendo, a divulgação por VERITAE *Orientador Empresarial*, devidamente autorizada pelos mesmos.

**VERITAE**

Edições Trabalhistas, Previdenciárias e de Segurança e Saúde no Trabalho

ISSN 1981-7584

[veritae@veritae.com.br](mailto:veritae@veritae.com.br)

[www.veritae.com.br](http://www.veritae.com.br)

Estamos no Twitter! Follow us: [www.twitter.com/VERITAE\\_NEWS](https://www.twitter.com/VERITAE_NEWS)

Visite-nos também no [Facebook!](#)