

VERITAE

TRABALHO E TRIBUTOS

Orientador Empresarial

ARTIGOS

O ISS NO TRABALHO TEMPORÁRIO: A SEDUÇÃO DAS APARÊNCIAS

*Por VAGNER CRISTIANO MODESTO¹,
em Setembro/2016*

1. INTRODUÇÃO

Alertamos ao leitor que essa temática é controversa não apenas no Estado do Paraná, mas em todo o território nacional, isto é, nos aproximadamente 5.570 municípios existentes.

No entanto, o *Município de Londrina-PR* foi o vencedor da tese contida no Recurso Especial nº 1.138.205/PR, que resultou nos temas nº 403 e nº 404 do rito dos recursos repetitivos, convertida na súmula nº 524 do STJ, que servirá de orientação para os demais tribunais do país quando se depararem com casos que versarem sobre a mesma questão de direito. Esse entendimento é alvo de severas críticas pela doutrina especializada e, ainda, sua aplicação vem sendo refutada pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.

O tema em questão se pauta na delimitação da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços (ISS) quando da prestação do serviço de fornecimento de mão de obra temporária. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) concluiu pela incidência do imposto municipal sobre o valor

¹ Advogado. Especialista em Direito Tributário e Processual Tributário pelo Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA e em Direito Previdenciário e Processual Previdenciário Aplicado pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC/PR. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/PR. Associado do Instituto de Direito Tributário do Paraná – IDT/PR. Consultor Jurídico-Tributário da Associação Brasileira do Trabalho Temporário – ASSERTTEM (2012/2015).

global da nota fiscal, onde transitam os valores relativos a comissão e a remuneração do obreiro temporário e seus respectivos encargos sociais.

O contribuinte não se deu por vencido e reavivou o debate jurídico por meio do ajuizamento da Ação Rescisória nº 5570/PR, pendente de julgamento pelo STJ. Para tanto, avocou as legislações dos municípios de Araucária, Curitiba, Campo Largo, Colombo, Mandirituba, Ponta Grossa e Tamarana, todos do Estado do Paraná, dentre outras, para utilizá-las como paradigma frente a legislação de Londrina, com isso, almejando demonstrar que a incidência do imposto local deve recair exclusivamente sobre o valor global da comissão.

A nosso ver, o ponto nevrálgico é o caráter abrangente da expressão “preço do serviço” na legislação municipal de regência do ISS e por isso dá azo a interpretação duvidosa por parte dos Municípios e pelo Distrito Federal, detentores de competência para legislar sobre o imposto local, com o risco de ser tributado valores estranhos ao percebido pela prestação do serviço.

Adiantamos que, a nosso ver, e com o devido respeito aos que pensam de forma dissonante, a tese do recurso repetitivo supracitado deve ser desconstituída. No decorrer desse trabalho apresentaremos os pontos que entendemos incongruentes e polêmicos.

Não temos a pretensão de esgotar o tema, mas pretendemos instigar a reflexão sobre a necessidade e urgência da revisão do *case* REsp nº 1.138.205/PR pelo STJ.

2. O SERVIÇO DE FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA APRESENTA NATUREZA JURÍDICA DE INTERMEDIÇÃO – ESSA É A ATIVIDADE FIM DA EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO

No Brasil, o trabalho temporário nas empresas urbanas é regido pela Lei Federal nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, sendo regulamentada pelo Decreto nº 73.841, de 13 de março de 1974, súmula nº 331, item I, do Tribunal Superior do Trabalho (TST) e demais Portarias e Instruções Normativas do Ministério do Trabalho e Previdência Social - sendo resultado da fusão no ano de 2015 entre os antigos Ministérios do Trabalho e Emprego e da Previdência Social. E a nível internacional o tema é regulado pela Convenção nº 181 da Organização Internacional do Trabalho (OIT) - Convenção sobre as agências de emprego privadas, pendente de ratificação pelo Brasil.

Em uma abordagem singela, podemos dizer que o objeto social desempenhado pela empresa de trabalho temporário é de extremada relevância social: proporcionar o acesso e recolocação de trabalhadores no mercado de trabalho. Nesse ponto cabe destacar que o trabalho

temporário é a maior oportunidade que existe para jovens em situação de primeiro emprego. Estes trabalhadores buscam o trabalho temporário justamente para adquirirem experiência e a qualificação exigida pelo mercado de trabalho. Não há como fechar os olhos para a importância do trabalho temporário no cenário nacional que é um fator de desenvolvimento econômico e social e que apresenta como um de seus objetivos a promoção da integração ao mercado de trabalho. É a ponte de emprego: do temporário para o permanente. Estamos falando em criação de empregos formais! Essas empresas têm se destacadas como sendo um verdadeiro instrumento de avanço social não apenas no Brasil, mas no Mundo. É uma ferramenta de auxílio para o Governo Federal combater o elevado índice de desemprego que é latente em nosso país.

Vejamos o *modus operandi* da empresa de trabalho temporário, isto é, o diálogo entre a teoria e a prática cotidiana. Passo necessário para concluir, a nosso juízo, pela sua natureza jurídica de intermediação o que impactará na apuração do real preço do serviço, base de cálculo do ISS, que, como veremos mais adiante será exclusivamente o valor global da comissão, também chamada de taxa de agenciamento.

A sistemática do trabalho temporário é a seguinte: a empresa Utilizadora de mão de obra temporária, nomenclatura utilizada na Convenção nº 181 da OIT, também denominada empresa tomadora ou cliente, diante de uma necessidade temporária de recompor o seu quadro de pessoal em razão de um acréscimo extraordinário de serviços (por exemplo, aumento de serviço decorrente de picos de vendas, de produção, como ocorre durante as festividades de final de ano - natal e ano novo etc.) ou necessidade transitória de substituição de seu pessoal regular e permanente (por exemplo, decorrente de afastamento de empregado permanente por motivo de férias, licença maternidade etc.), denominados motivos justificadores da contratação do trabalhador temporário (artigo 2º da Lei Federal nº 6.019, de 1974), contratará uma empresa de trabalho temporário – *intermediação obrigatória* (artigo 14 do Decreto nº 73.841, de 1974 c/c súmula nº 331, item I, do TST), que deverá estar devidamente registrada perante o Ministério do Trabalho e Previdência Social (artigo 5º da Lei Federal nº 6.019, de 1974), para que esta empresa intermediadora recrute, selecione, agencie, administre a folha de pagamento e efetue as devidas anotações na CTPS do obreiro temporário, nos moldes exigidos pela Lei Federal nº 6.019, de 1974, e coloque à sua disposição (vale dizer da empresa Utilizadora) a mão de obra temporária requerida.

A empresa de trabalho temporário estará autorizada e em condições jurídicas para angariar e registrar o obreiro temporário somente após a assinatura do contrato interempresarial de agenciamento de mão de obra temporária entabulado entre as empresas. Essa será a razão de

existir desse trabalhador. Aliás, se ausente o contrato de agenciamento não surtirá efeitos o contrato de trabalho temporário. Seria, no mínimo, um absurdo pensarmos em um estoque de trabalhadores temporários junto à empresa agenciadora que é proibida de ter ou utilizá-los em seu quadro de funcionários permanentes (artigo 12, inciso II, do Decreto nº 73.841, de 1974).

Em um segundo momento surge a figura do trabalhador temporário, pessoa física que executará o trabalho pelo qual está habilitado profissionalmente e que lhe for determinado pela empresa Utilizadora (tomadora) dessa mão de obra temporária, podendo atuar tanto na atividade meio *quanto na atividade fim* (artigo 5º da Instrução Normativa nº 114/SIT/MTE/2014). Essa excepcionalidade de atuação na atividade fim só se aplica ao trabalho temporário.

Assim, para que ocorra a prestação em exame, são celebrados dois contratos: (i) um interempresarial, entre a empresa de trabalho temporário e a empresa Utilizadora de mão de obra temporária, no qual deverá constar de forma discriminada o valor do serviço de agenciamento e ainda o valor da remuneração dos trabalhadores temporários (artigo 9º da Lei Federal nº 6.019, de 1974 c/c artigo 26 do Decreto nº 73.841, de 1974); (ii) o outro será o contrato de trabalho temporário previsto no artigo 11 da Lei Federal nº 6.019, de 1974 c/c os artigos 21 a 25 do Decreto nº 73.841, de 1974, firmado entre a empresa de trabalho temporário e o trabalhador temporário, oriundo de necessidade da empresa Utilizadora, no qual constarão todos os direitos conferidos a esse obreiro, reprodução integral do artigo 12 da referida lei de regência. Por exigência legal, ambos os contratos deverão ser obrigatoriamente por escrito.

Verifica-se que são vínculos jurídicos nitidamente dependentes um do outro. Ou seja, somente existirá a figura do trabalhador temporário se existir necessidade transitória de serviço na empresa Utilizadora (tomadora) dessa mão de obra. Esta é a causa e aquele é a consequência. O obreiro temporário só se justifica enquanto persistir aquela demanda transitória. Essa é a sistemática do trabalho temporário.

O objeto do contrato pactuado entre as empresas será única e exclusivamente a locação de mão de obra temporária, o agenciamento, a intermediação, conforme dicção do artigo 14 do Decreto nº 73.841, de 1974. Essa intermediação é o fato gerador da obrigação tributária.

Após devidamente assinado o contrato de agenciamento, a empresa agenciadora realizará o registro do trabalhador temporário, por expressa determinação legal contida no artigo 12, § 1º, da Lei Federal nº 6.019, de 1974 (“§1º Registrar-se-á na Carteira de Trabalho e Previdência Social do trabalhador sua condição de temporário”) e artigo 9º do Decreto nº 73.841, de 1974, carimbo lançado na CTPS na parte de “Anotações Gerais”. Destacamos que o Projeto de Lei nº 1.347, de 1973, que foi convertido na Lei Federal nº 6.019, de 1974, delegou

essa função de anotação da CTPS do Ministério do Trabalho e Previdência Social para à empresa agenciadora, contudo sem desnaturar a sua atividade de intermediação.

Os trabalhadores temporários serão remunerados pela empresa Utilizadora que também exercerá sobre eles o poder técnico, diretivo e disciplinar (artigo 4º da Lei Federal nº 6.019, de 1974 c/c artigo 5º da IN nº 114/SIT/MTE/2014). Porém, caberá à empresa agenciadora realizar o repasse de tais valores a esses obreiros por imposição do artigo 8º do Decreto nº 73.841, de 1974, sob pena de responsabilização penal (Constituição Federal de 1988, artigo 7º, inciso “X - proteção do salário na forma da lei, constituindo crime sua retenção dolosa”).

Diante disso, a empresa agenciadora colocará o trabalhador temporário à disposição da empresa Utilizadora dessa mão de obra por um prazo máximo de até 3 (três) meses, podendo ser prorrogado por igual período no caso de autorização conferida pelo Ministério do Trabalho e Previdência Social (artigo 10 da Lei Federal nº 6.019, de 1974 c/c artigo 27 do Decreto nº 73.841, de 1974), não podendo ultrapassar um período total de 9 (nove) meses na hipótese legal de substituição transitória de pessoal regular e permanente (artigo 2º, parágrafo único, da Portaria/MTE nº 789, de 2014).

Por derradeiro, a empresa agenciadora, ao final de cada período mensal, emitirá uma Nota Fiscal de Prestação de Serviços contra a empresa Utilizadora (tomadora) de mão de obra temporária, cobrando desta uma importância que corresponde ao: (i) reembolso do valor da remuneração do trabalhador temporário; (ii) reembolso do valor dos encargos trabalhistas, previdenciários e tributários do obreiro temporário, exigidos por lei, compulsoriamente devidos às autoridades fazendárias; (iii) valor da prestação do serviço de fornecimento de mão de obra temporária que a nosso juízo, será exclusivamente a comissão, também denominada taxa de agenciamento ou administração. Na tese do recurso repetitivo ora combatido, a base de cálculo será a comissão somada aos valores da remuneração e respectivos encargos sociais pertencentes ao trabalhador temporário.

Por fim, trazemos algumas peculiaridades do trabalho temporário, até mesmo para distanciá-lo dos regramentos da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT):

- O trabalho temporário é uma modalidade específica de contratação que é regulada por legislação especial (Lei Federal nº 6.019, de 1974) e não pelas disposições da CLT (Decreto-Lei nº 5.452, de 1943) e também não pode ser confundida com a terceirização de serviços em geral (pendente de regulamentação: Projeto de Lei da Câmara - PLC nº 30, de 2015, em tramitação no Senado Federal; tema nº 725 do Supremo Tribunal Federal - STF -afetado como repercussão geral), como também não se confunde com a contratação por prazo determinado

para atender à necessidade temporária de excepcional interesse público, nos termos do inciso IX do artigo 37 da Constituição Federal, também regida por lei específica, qual seja Lei Federal nº 8.745, de 1993.

Para melhor visualização, trazemos o exemplo a seguir para fins de demonstrar a diferença entre o trabalho temporário e a terceirização de serviços em geral, confusão de regimes jurídicos que inclusive está presente no recurso repetitivo ora debatido.

Exemplificando. No caso de a empresa de trabalho temporário contratar um advogado nos moldes da Lei Federal nº 6.019, de 1974, para substituição de um outro advogado que está em gozo de férias (motivo justificador), ao disponibilizar esse trabalhador temporário a uma empresa Utilizadora (tomadora) dessa mão de obra temporária – empresa necessitada requerente - não significa que a empresa agenciadora passará a prestar serviço jurídico e tão pouco deverá estar registrada junto à Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Quem deverá ter esse registro é o próprio obreiro temporário, o real prestador do serviço temporário designado no motivo justificador de sua contratação, que obedecerá às ordens da *empresa Utilizadora*.

Observe que *a empresa agenciadora NÃO é contratada para a prestação de um serviço específico e determinado, como ocorre na terceirização de serviços em geral (por exemplo, empresa DE limpeza, empresa DE vigilância etc.)*, que, para tanto cede seus próprios empregados celetistas. Repita-se que o trabalhador temporário não pode fazer parte do quadro de empregados permanentes da empresa agenciadora, proibição contida no artigo 12, inciso II, do Decreto nº 73.841, de 1974.

A empresa terceirizada tem a liberdade para usar o empregado “A”, ou “B”, e caso a empresa tomadora requeira a substituição desse trabalhador ela será feita de imediato, e ainda, tem a liberdade para definir o salário “X” ou “Y” dos seus colaboradores. Isso porque quem prestará o serviço contratado será a pessoa jurídica (*e.g.* DE vigilância) por meio de seus empregados permanentes (*e.g.* vigilantes), que obedecerá às suas ordens e jamais da empresa tomadora. A contratação desse trabalhador terceirizado não está vinculada a um *motivo justificador exigido por lei*, que é obrigatório no trabalho temporário, trata-se de mera liberalidade (conveniência) por parte da empresa tomadora de serviços.

A realidade na lei do trabalho temporário é outra. Cada trabalhador temporário é vinculado ao motivo justificador de sua contratação que se encerrado resultará na imediata extinção do pacto laboral. Ademais, o salário desse obreiro será o mesmo percebido pelo emprego da empresa Utilizadora (tomadora). Aqui não tem substituição de trabalhador. Se a empresa Utilizadora por algum motivo estiver desinteressada por certo obreiro temporário para

tanto deverá encerrar esse contrato de trabalho temporário e requerer à empresa agenciadora a contratação de outro, exigindo um novo contrato laborativo, isso se ainda persistir a necessidade transitória que a justifique (o dito motivo justificador).

Façamos uma reflexão singela. A empresa de terceirização (*e.g.* DE vigilância) que tem seus empregados permanentes (*e.g.* vigilantes) prestará o serviço de? - Vigilância! Agora, a empresa de trabalho temporário que tem seus empregados permanentes para simplesmente selecionar e recrutar a mão de obra a ser disponibilizada prestará o serviço de? – Agenciamento.

A resposta é óbvia, sabemos disso, mas certos casos exigem que o óbvio seja dito.

A empresa agenciadora é contratada para executar o *agenciamento*, a *aproximação*, a *intermediação*, entre o trabalhador temporário e a empresa que dele necessite, isto é, não é prestadora de serviço de advocacia, de medicina, de auxiliar de escritório, de auxiliar de limpeza e conservação etc.. Só presta o agenciamento. Nada mais! Repita-se que nessa modalidade especial são dois os prestadores de serviços (a agenciadora e o obreiro temporário).

- O “contrato de trabalho temporário” é por prazo “limitado”, é uma espécie do gênero contrato a termo que não se confunde com a modalidade de celebração por prazo determinado da CLT (artigo 443) e da Lei nº 9.601, de 1998 (Obs.: na terceirização de serviços em geral o contrato de trabalho do obreiro é por prazo indeterminado). Cessará automaticamente o “contrato de trabalho temporário” (hipóteses de extinção natural): (i) pela extinção do motivo justificador da demanda extraordinária ou (ii) pelo término do limite máximo de sua duração (prazo de até três meses ou o prazo de sua prorrogação).

- Uma consequência do comentário anterior é a não aplicação ao contrato de trabalho temporário da indenização prevista no artigo 479 da CLT, decorrente da rescisão antecipada do contrato por prazo determinado, em razão de ser norma especial que prevê todos os direitos do obreiro temporário no artigo 12 da Lei Federal nº 6.019, de 1974 (TST, RR nº 821-12.2013.5.15.0129, 4ª Turma, Data do Julgamento: 15/06/2015). Como também não se aplica a esse regime temporário a multa rescisória (de 40%) sobre o saldo do FGTS, prevista no artigo 18, § 1º, da Lei Federal nº 8.036, de 1990.

- O trabalhador temporário terá direito a *igualdade salarial* à percebida pelos empregados da mesma categoria da empresa Utilizadora dessa mão de obra (artigo 12, alínea “a”, da Lei Federal nº 6.019, de 1974).

- O enquadramento sindical do trabalhador temporário é no sindicato da categoria da empresa utilizadora (tomadora) dessa mão de obra temporária. O motivo que levou a essa conclusão é que o obreiro temporário e o empregado permanente laboram lado a lado nas

dependências da empresa Utilizadora, até mesmo em tarefas ligadas à sua atividade fim, além de lhe ser assegurado legalmente, remuneração equivalente à percebida pelos empregados da mesma categoria da empresa Utilizadora (TST, RR nº 119-43.2012.5.09.0008, 7ª Turma, Data do Julgamento: 09/09/2015).

- *A empresa Utilizadora (tomadora) de mão de obra temporária poderá a qualquer momento efetivar o obreiro temporário como empregado permanente de sua empresa, sendo desnecessária a autorização por parte da empresa de trabalho temporário. É a previsão de nulidade de pleno direito de qualquer cláusula proibitiva da contratação do referido trabalhador pela empresa Utilizadora (artigo 11, parágrafo único, da Lei Federal nº 6.019, de 1974 c/c artigo 22 do Decreto nº 73.841, de 1974).*

- A empresa de trabalho temporário deverá atender ao comando normativo do artigo 35 do Decreto nº 73.841, de 1974 combinado com o artigo 31, § 5º, da Lei Federal nº 8.212, de 1991, para elaboração em separado (i) da folha regular de pagamento do seu quadro próprio de empregados (regime celetista) e (ii) da folha *especial* de pagamento dos trabalhadores temporários disponibilizados à empresa Utilizadora (regime de trabalho temporário).

- *A remuneração do trabalhador temporário (regime da Lei Federal nº 6.019, de 1974) é identificado no SEFIP através dos códigos: 150 (recolhimento ao FGTS e informações à Previdência Social); 655 (FPAS – Fundo de Previdência e Assistência Social), 7820-5/00 (CNAE) e 0001 (terceiros), devendo constar o CNPJ da empresa de trabalho temporário e da empresa Utilizadora de mão de obra temporária, sendo que a GFIP é exclusiva para estes empregados temporários no formato RET (Relação de Tomadores/Obras). Já para os empregados do quadro permanente da empresa de trabalho temporário (regime celetista), serão utilizados os códigos: 150 (recolhimento ao FGTS e informações à Previdência Social); 515 (FPAS – Fundo de Previdência e Assistência Social), 7820-5/00 (CNAE) e 0115 (terceiros). Nesse SEFIP o CNPJ informado é somente o da empresa de trabalho temporário e o formato do arquivo é conhecido como RE (Relação dos Trabalhadores Constantes do Arquivo SEFIP).*

- Os dados dos trabalhadores temporários são informados pelo Sistema de Registro de Empresa de Trabalho Temporário (SIRETT), aplicável somente ao regime de trabalho temporário. E os dados dos empregados permanentes da empresa de trabalho temporário (regime celetista) são informados através do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED), que versa sobre o registro permanente de admissões e dispensa de empregados sob o regime da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT. O SIRETT e o CAGED são sistemas

distintos e independentes que servem como base para a elaboração de estudos e pesquisas do mercado de trabalho pelo Governo Federal.

Pedimos escusas ao leitor pela delonga ao dispor sobre o trabalho temporário, entretanto, entendemos necessário tais alusões pois foram pontos divergentes, ou obscuros, que nos deparamos nas inúmeras audiências realizadas com magistrados das três instâncias do Poder Judiciário. Sem mais delongas, passemos a análise da legislação tributária.

3. O FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA É AGENCIAMENTO, É INTERMEDIÇÃO, CUJA RECEITA BRUTA, BASE DE INCIDÊNCIA DO ISS, É APENAS O VALOR GLOBAL DA COMISSÃO E NÃO O VALOR GLOBAL DA NOTA FISCAL

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 156, inciso III, outorga competência aos Municípios e ao Distrito Federal para instituir o Imposto sobre o Serviço de Qualquer Natureza – ISS. A incidência do ISS não alberga os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicação. Em seu artigo 146, inciso III, alínea “a”, estabelece que cabe à Lei Complementar Federal definir a base de cálculos dos impostos. Diante disso, o limite de atuação do legislador ordinário municipal ou distrital não poderá extrapolar a competência contida na Constituição Federal e na Lei Complementar Federal de regência (nº 116, de 31 de julho de 2003) que em seu artigo 7º assim define a base de cálculo: “A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.” A alíquota máxima do ISS será 5% e 2% a mínima.

O serviço de fornecimento de mão de obra temporária, nos termos da Lei Federal nº 6.019, de 1974, está descrita no subitem nº 17.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116, de 2003. O artigo 3º, em seu inciso XX, do referido diploma legal, estabelece que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local “*do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa.*”

A base de cálculo do ISS é o valor cobrado pela prestação do serviço. O legislador ordinário municipal não poderá legislar de forma diversa. Essa regra constitucional é de eficácia contida e encerra uma limitação constitucional ao poder de tributar dos Municípios, campos próprios de atuação da Lei Complementar Federal.

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".²

Já nos debruçamos incansavelmente sobre o fato gerador da obrigação tributária (Lei Federal nº 6.019, de 1974), que corresponde ao critério material da Regra Matriz de Incidência Tributária³, de onde se extrai que o *fornecimento de mão de obra temporária, que é o agenciar, o intermediar, é o objeto do contrato* pactuado entre a empresa de trabalho temporário e a empresa Utilizadora (tomadora) de mão de obra temporária (artigo 14 do Decreto nº 73.841, de 1974). E se para tanto é cobrado uma comissão, apenas essa quantia será alcançada pelo ISS.

O Município de Londrina-PR, seduzido pelos altos valores que transitam pela nota fiscal de prestação de serviço, e diante de sua busca desesperada por mais fontes de receitas para sair da crise financeira que lhe assola, crise extensiva aos demais municípios do território nacional, revela desinteresse em visualizar que o objeto do contrato firmado não é a prestação de um serviço específico e determinado (o que ocorre na terceirização de serviços em geral), mas tão somente o fornecimento de mão de obra temporária, o agenciar.

O repasse de valores a terceiros (renda dos trabalhadores temporários) realizado pela empresa de trabalho temporário *não é um fato jurídico tributável* em virtude de destoar do objeto pactuado entre as empresas, a intermediação. Além disso, ao ingressarem no caixa da pessoa jurídica intermediária tais valores serão classificados como “meras entradas de caixa” por ingressarem a título provisório e saírem com destinação certa e em brevíssimo lapso temporal, representando apenas um simples movimento de fundo, sem qualquer repercussão patrimonial, seja ela positiva ou negativa. O repassar verbas a terceiros, não é revelador de riqueza. Nesse norte é o entendimento de Aires Fernandino Barreto ao defender que os valores a título de repasse a terceiros devem ser rechaçados da base impositiva do ISS.⁴

A nosso ver, o critério material da Regra Matriz de Incidência Tributária é “prestar serviço”, e não “receber ingresso” ou “repassar valores” como quer crer o *Município de Londrina-PR*, desnaturando a base de cálculo do ISS ao arpejo da lei.

Ademais, não há como confundir “despesas com a prestação do serviço” com “valores de terceiros”. Despesas são gastos do prestador do serviço com a própria atividade para apuração do resultado (por exemplo, energia elétrica, combustível, material de escritório etc.), e nesse caso eventual reembolso configurará receita passível de tributação. Entretanto, são

² BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 574-575.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 297-413.

⁴ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 329.

considerados reembolsos os valores recebidos de terceiro (tomador) para adimplir suas próprias obrigações. Nesse caso o reembolso (no nosso caso o repasse da remuneração dos trabalhadores temporários) não é receita da empresa agenciadora, pois são valores estranhos a sua remuneração recebida em virtude da prestação do serviço (a dita comissão).

Passemos a análise da legislação do *Município de Londrina-PR*.

O legislador ordinário municipal, no exercício de sua competência para legislar outorgada pela Constituição Federal de 1988, instituiu o Código Tributário Municipal de Londrina-PR (Lei Municipal nº 7.303, de 1997), que assim rege a base de cálculo do ISS:

“Art. 111. A base de cálculo do Imposto Sobre Serviços é o preço do serviço. Parágrafo único (...).”

“Art. 112. Preço do serviço é a receita bruta a ele correspondente sem quaisquer deduções, ainda que a título de subempreitada, frete, despesa ou imposto, exceto os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de obrigação condicional. § 1º (...); § 2º (...), § 3º (...); § 4º (...); § 5º (...).”

Como paradigma apresentamos a legislação do *Município de Curitiba-PR* (Lei Complementar Municipal nº 40, de 2001 - Código Tributário Municipal) que traz de forma expressa a não incidência do ISS sobre valores diversos da comissão, ou taxa de agenciamento, quando da prestação do serviço de fornecimento de mão de obra temporária regida pela lei de regência do trabalho temporário, subitem nº 17.05 da lista de serviços do ISS.

“Art. 13. Base imponible é valor ou preço total do serviço, quando não se tratar de tributo fixo.

Parágrafo único. O Poder Executivo poderá estabelecer critérios para estimativa de base imponible de atividade de difícil controle de fiscalização.”

“Art. 13-A. Não se incluem na base imponible do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, o valor da folha de pagamento e os respectivos encargos sociais do serviço descrito no subitem 17.05 da lista de serviços anexa.” (Artigo acrescido pela Lei Complementar nº 58, de 22 de dezembro de 2005)

Vejamos outros municípios do Estado do Paraná que seguiram os passos da Capital para também discriminar a incidência do imposto local apenas sobre a comissão (17.05):

- *Prefeitura Municipal de Araucária-PR* (Art. 4º § 3º III - Redação acrescida pela Lei Complementar Municipal nº 9, de 26 de setembro de 2013 - Lei Complementar Municipal nº 1, de 1997 - Código Tributário Municipal); *Prefeitura Municipal de Campo Largo-PR* (Art. 10 - Lei Municipal nº 2.087, de 2008 - Código Tributário Municipal); *Prefeitura Municipal de Colombo-PR* (Art. 6º § 4º - Redação acrescida

pela Lei Municipal nº 1.358, de 2014 - Lei Municipal nº 16, de 1978 – Código Tributário Municipal); *Prefeitura Municipal de Mandirituba-PR* (Lei Municipal nº 419, de 2007 – Lei que dispõe sobre o ISSQN); *Prefeitura Municipal de Ponta Grossa-PR* (Art. 13 § 5º V - Redação acrescida pela Lei Municipal nº 10.457, de 2011) - Lei Municipal nº 7.500, de 2004 – Lei que dispõe sobre o ISSQN); *Prefeitura Municipal de Tamarana-PR* (Art. 24 § 1º - Lei Municipal nº 53, de 1997 – Código Tributário Municipal)⁵

Sinalizamos que vários municípios estão indo na contramão da tese inovadora do recurso repetitivo ora atacado (julgado em dezembro de 2009) e alteraram suas legislações municipais para constar a incidência do ISS exclusivamente sobre a comissão na atividade descrita no subitem nº 17.05, quais sejam: *Araucária-PR* (redação acrescida em 2013), *Cachoeirinha-RS* (redação acrescida em 2010), *Colombo-PR* (redação acrescida em 2014), *Ponta Grossa-PR* (redação acrescida em 2011), *Santarém-PA* (redação acrescida em 2011), *Timbaúba-PE* (redação acrescida em 2011) e *Varginha-MG* (redação acrescida em 2010).

A alteração legislativa efetuada pelo *Município de Curitiba-PR* é decorrência de mera interpretação, análise minuciosa da atividade a ser tributada. Logo, não há que se falar em dedução, desconto, benefício ou qualquer outra forma de renúncia fiscal por parte do município.

Veja-se que não resta dúvida que a base de cálculo do ISS é apenas a comissão. Logo, o *Município de Londrina-PR* ao estipular em sua legislação que essa base de incidência é “o

⁵ No mesmo sentido, citamos outros municípios, agora de abrangência nacional: *Prefeitura Municipal de Americana-SP* (Lei Municipal nº 4.930, de 2009 – art. 49); *Prefeitura Municipal de Araruama-RJ* (Lei Municipal nº 23, de 2001 – art. 48); *Prefeitura Municipal de Araucária-PR* (Lei Complementar Municipal nº 1, de 1997 – art. 4º, § 3º, III); *Prefeitura Municipal de Barbacena-MG* (Lei Municipal nº 3.878, de 2005 – art. 37); *Prefeitura Municipal de Barretos-SP* (Lei Complementar Municipal nº 97, de 2008 – art. 14); *Prefeitura Municipal de Barueri-SP* (Lei Complementar Municipal nº 118, de 2002 – art. 41); *Prefeitura Municipal de Cabo Frio-RJ* (Lei Complementar Municipal nº 2, de 2002 – art. 91); *Prefeitura Municipal de Cachoeirinha-RS* (Lei Complementar Municipal nº 28, de 2010 – art. 81); *Prefeitura Municipal de Embu-SP* (Lei Municipal nº 101, de 2007 – art. 90); *Prefeitura Municipal de Franca-SP* (Lei Municipal nº 1.672, de 1968 – art. 158); *Prefeitura Municipal de Itupeva-SP* (Lei Complementar Municipal nº 1, de 1994 – art. 47); *Prefeitura Municipal de Guarulhos-SP* (Lei Municipal nº 5.986, de 2003 – art. 10); *Prefeitura Municipal de Indaiatuba-SP* (Lei Municipal nº 4.447, de 2003 – art. 54); *Prefeitura Municipal de Jacareí-SP* (Lei Municipal nº 5, de 1992 – art. 146); *Prefeitura Municipal de Juiz de Fora-MG* (Lei Municipal nº 10.630, de 2003 – art. 28); *Prefeitura Municipal de Mogi das Cruzes-SP* (Lei Complementar Municipal nº 26, de 2003 – art. 14); *Prefeitura Municipal de Nova Odessa-SP* (Lei Municipal nº 1.961, de 2003 – art. 64); *Prefeitura Municipal de Pederneiras-SP* (Lei Complementar Municipal nº 2.625, de 2007 – art. 10); *Prefeitura Municipal de Pelotas-RS* (Lei Municipal nº 5.147, de 2005 – art. 14); *Prefeitura Municipal de Ribeirão Preto-SP* (Lei Complementar Municipal nº 1.611, de 2003 c/c nº 2.218, de 2007 – art. 2º); *Prefeitura Municipal de Santarém-PA* (Lei Complementar Municipal nº 4, de 2011 – art. 57); *Prefeitura Municipal de Saquarema-RJ* (Lei Municipal nº 1, de 2001 – art. 159-A); *Prefeitura Municipal de São Caetano do Sul-SP* (Lei Municipal nº 4.193, de 2003 – art. 7º); *Prefeitura Municipal de São José do Rio Preto-SP* (Lei Complementar Municipal nº 178, de 2003 - art. 27); *Prefeitura Municipal de Sertãozinho-SP* (Lei Complementar Municipal nº 151, de 2003 – art. 29); *Prefeitura Municipal de Sorocaba-SP* (Lei Municipal nº 4.994, de 1995 – art. 22); *Prefeitura Municipal de Varginha-MG* (Lei Municipal nº 4.021, de 2003 – art. 6º); *Prefeitura Municipal de Vinhedo-SP* (Lei Complementar Municipal nº 49, de 2004 – art. 274); *Prefeitura Municipal de Vitória-ES* (Decreto Municipal nº 13.314, de 2007 – art. 150).

preço do serviço” está *implicitamente* estabelecendo que se trata da comissão. Observa-se que o aplicador da norma, de forma equivocada e arbitrária, está alargando a base imponible ao incluir no preço do serviço o valor do repasse da remuneração dos trabalhadores temporários. *Estamos diante de uma hipótese de aplicação extensiva de texto de lei.*

Esse silêncio do legislador ordinário municipal nos parece óbvio. É o silêncio eloquente, expressão utilizada pelo STF, significa que a lei ao não dizer, está se manifestando. Em outras palavras, se não disse é porque não era para dizer.

Conforme destacamos acima, o *Município de Curitiba*, a nosso ver de forma não técnica, atípica, inseriu em sua legislação que o “preço do serviço” é o “preço do serviço”. É isso mesmo! O município “choveu no molhado” ao utilizar essa redundância técnica. *Pois, se não há incidência, logo não há o que ser excluído.* Digamos de passagem que essa redundância técnica aparentemente foi introduzida de forma consciente pelo legislador, por sinal muito oportuna, para fins de obstar interpretação aberrante pelo fisco local, com isso evitando o risco de que passem a compor a base de cálculo do imposto municipal valores diversos da comissão, percebida pela empresa agenciadora na prestação do serviço do subitem nº 17.05. Assim, estar-se-á prestigiando os princípios da boa-fé e da segurança jurídica ao buscar a confiabilidade e previsibilidade em sua atuação estatal.

Necessário informar que via de regra os municípios trazem a seguinte redação no Código Tributário Municipal ou legislação de regência do ISS para definir a base de cálculo do ISS: “*A base de cálculo é o preço do serviço. Por preço do serviço se deve entender a receita bruta dele proveniente, sem quaisquer deduções*”. Alertamos que não é raro a errônea interpretação / aplicação da legislação municipal pelo fisco local, em especial na locução “*sem quaisquer deduções*”. A locução “*sem quaisquer deduções*” refere-se à preposição anterior, qual seja “*receita bruta dele proveniente*”. Ou seja, *não pode ser feita dedução da receita bruta* (no presente caso: valor global da comissão ou taxa de agenciamento) *oriunda da prestação de serviço* (no nosso caso: de agenciamento da Lei Federal nº 6.019, de 1974). Repita-se, a base de incidência do imposto local é o “preço do serviço”, e não o “valor global da nota fiscal” como quer crer o município. Para o lançamento tributário ser válido deverá ser analisado item por item da nota fiscal para assim apurar o verdadeiro preço do serviço.

O contribuinte, ou até mesmo a entidade representativa de classe, quando estiver com dúvidas em relação a um fato determinado em virtude da falta de clareza de algum dispositivo da legislação tributária local, poderá formular junto à prefeitura consulta administrativa para obter parecer sobre a base de cálculo do ISS, restando assim resguardado o seu direito, leia-se

segurança jurídica e não surpresa, no caso de eventual alteração do posicionamento municipal seja para alinhar-se a jurisprudência dominante dos tribunais superiores seja por determinação da própria autoridade fazendária para cumprir meta fiscal.

Por oportuno, simularemos, a grosso modo, a incidência do ISS sobre a comissão (o verdadeiro preço do serviço) e sobre o valor total da nota fiscal.

<i>NOTA FISCAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS</i> (fornecimento de mão de obra temporária - Lei Federal nº 6.019, de 1974 – subitem 17.05)	
<i>Receita Bruta da Agenciadora = Comissão (preço do serviço)</i>	<i>R\$ 2.000,00</i>
<i>Reembolso (salário + benefícios + encargos sociais)</i>	<i>R\$ 38.000,00</i>
<i>Total da Nota Fiscal</i>	<i>R\$ 40.000,00</i>
<i>ISS, com alíquota de 5%, sobre o TOTAL da nota fiscal (*a nosso ver é ILEGAL*)</i>	
<i>Receita Líquida da Agenciadora do ISS*)</i>	<i>(*após o confiscatório R\$ 0,00</i>

Por esse prisma percebe-se, inclusive, que o município ao incluir na base de cálculo do ISS valores que não compõem o preço do serviço (salário + benefícios + encargos sociais dos trabalhadores temporários), estar-se-á majorando a base imponible sem lei que o autorize, em manifesta violação ao artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988 e artigo 7º da Lei Complementar Federal nº 116, de 2003. Restando configurado, ainda, a afronta aos princípios constitucionais da legalidade tributária (artigo 150, I), da capacidade contributiva (artigo 145, §1º) e do não confisco (artigo 150, IV), princípios limitadores do poder de tributar.

Dando continuidade a simulação, verifica-se, no entanto, que conforme o exemplo acima, a receita bruta (preço do serviço) proveniente da prestação do serviço de fornecimento de mão de obra temporária é o valor de R\$ 2.000,00 (comissão), o qual deverá ser considerado como base de cálculo do ISS, sendo assim, o imposto a ser recolhido será no montante de R\$ 100,00 (R\$ 2.000,00 x 5%), e não R\$ 2.000,00 (R\$ 40.000,00 x 5%) como quer crer o *Município de Londrina-PR*.

<i>Receita Bruta da Agenciadora = Comissão (preço do serviço)</i>	<i>R\$ 2.000,00</i>
<i>Reembolso (salário + benefícios + encargos sociais)</i>	<i>R\$ 38.000,00</i>
<i>Total da Nota Fiscal</i>	<i>R\$ 40.000,00</i>
<i>ISS, com alíquota de 5%, sobre o (verdadeiro) preço do serviço</i>	<i>R\$ 100,00</i>

Cita-se casos análogos de atividades comissionadas, que apresentam natureza jurídica de intermediação, em que a base de cálculo é apenas a comissão, também denominada de taxa de agenciamento ou administrativa, quais sejam: agência de turismo, agência de viagem,

agência de publicidade etc.. O montante referente, por exemplo, ao valor das passagens aéreas ou da estadia em hotel constarão em nota fiscal como reembolso e tráfegarão provisoriamente pela contabilidade da empresa agenciadora, entretanto, sem sofrer a incidência do imposto municipal. Raciocínio idêntico ao apresentado até aqui sobre o fornecimento de mão de obra temporária, que é agenciar, que é intermediar.

Ademais, o entendimento doutrinário especializado é unânime no sentido de que a base de cálculo do ISS, na atividade em comento, será unicamente a comissão (taxa de agenciamento).⁶ Sobre a natureza jurídica de intermediação da empresa de trabalho temporário trazemos por oportuno os apontamentos de Sérgio Pinto Martins:

“As atividades de recrutamento, agenciamento, seleção, colocação e fornecimento estão apenas ligadas à mão-de-obra, inclusive pelas empresas de trabalho temporário. São pessoas que agem como *INTERMEDIÁRIOS* entre os trabalhadores e as empresas que necessitam de mão-de-obra.

O ISS irá tributar o *SERVIÇO DE INTERMEDIACÃO* de mão-de-obra.

(...) *O ISS só pode incidir sobre o VALOR DA INTERMEDIACÃO praticada pela empresa de trabalho temporário, e não sobre os valores que constituem a remuneração de seus funcionários ou sobre os encargos sociais a eles relativos*”.⁷
(Grifo nosso)

Na espécie, é patente a violação ao princípio da legalidade tributária porque há reconhecimento pela jurisprudência do STJ, sem lei que o autorize, que o ISS recaia sobre a remuneração endereçada aos trabalhadores temporários somada à comissão (taxa de agenciamento).

⁶ O tema foi bem exposto em sede doutrinária: 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; 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; 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; GONÇALVES, Gilberto Rodrigues. **O ISS e o Fornecimento de Mão-de-obra Temporária**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 139, Abril/2007, p. 32-41. Além do mais, temos o posicionamento pessoal desse autor: 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.

⁷ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto Sobre Serviço**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 177-178.

4. COMENTÁRIOS AO RECURSO ESPECIAL Nº 1.138.205/PR – RECURSO REPETITIVO – ASPECTOS POLÊMICOS

A 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça ao analisar o REsp nº 1.138.205/PR, sob o regime do artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973, com força de recurso repetitivo (temas nº 403 e nº 404)⁸, significa que essa decisão servirá de orientação para os demais tribunais quando do julgamento de casos que versarem sobre a mesma questão de direito, chegou as seguintes conclusões:

TEMA 403 – TESE FIRMADA: “As empresas de mão-de-obra temporária podem encartar-se em duas situações, em razão da natureza dos serviços prestados: (i) como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho; (ii) como prestadora do próprio serviço, utilizando de empregados a ela vinculados mediante contrato de trabalho. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas "intermediações". O ISS incide, nessa hipótese, 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 com a prestação. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários.”

- “O ISS incide sobre a taxa de agenciamento quando a empresa de mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro.” (STJ, REsp nº 1.138.205/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)

TEMA 404 – TESE FIRMADA: “As empresas de mão-de-obra temporária podem encartar-se em duas situações, em razão da natureza dos serviços prestados: (i) como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho; (ii) como prestadora do próprio serviço, utilizando de empregados a ela vinculados mediante contrato de trabalho. (...) 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, considerando-se a mão-de-obra empregada na prestação do serviço contratado como custo do serviço, despesa não dedutível da base de cálculo do ISS.”

- “O ISS incide sobre as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores quando a contratação é feita pelas prestadoras de serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária.” (STJ, REsp nº 1.138.205/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)

⁸ Disponível em: http://www.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp, acesso em 5 de agosto de 2016.

O entendimento sumular abaixo é um desdobramento das teses acima firmadas:

SÚMULA Nº 524-STJ: “No tocante à base de cálculo, o ISSQN incide apenas sobre a taxa de agenciamento quando o serviço prestado por sociedade empresária de trabalho temporário for de intermediação, devendo, entretanto, englobar também os valores dos salários e encargos sociais dos trabalhadores por ela contratados nas hipóteses de fornecimento de mão de obra.” (Primeira Seção, julgado em 22/04/2015, DJe 27/04/2015)⁹

Em apertada síntese, segundo o precedente acima na *prestação do serviço de agenciamento de mão de obra*, que se enquadra no subitem nº 17.04 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, tema nº 403 e 1ª parte da súmula nº 524, o ISS incidirá exclusivamente sobre a comissão, sendo possível a exclusão das importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores.

Já na prestação do serviço de *fornecimento de mão de obra temporária* (subitem nº 17.05 da referida lista de serviços), tema nº 404 e 2ª parte da súmula nº 524, o ISS será cobrado sobre o valor total da nota fiscal, isto é, *não é possível a exclusão das importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários.*

A nosso ver, com o devido respeito aos pensamentos dissonantes, a partir de tudo o que foi exposto até o momento, entendemos que está equivocada e em desarmonia com o princípio da legalidade a tese contida no REsp nº 1.138.205/PR, em razão de ter sido construída sobre uma premissa errônea, qual seja a afirmação que há um *regime híbrido no trabalho temporário*. Isso mesmo, foram criados “*minotauros trabalhistas*”, parte trabalho temporário, parte CLT. Erro grosseiro! O trabalho temporário é regido singularmente pela Lei Federal nº 6.019, de 1974, e caso esse regramento próprio não contenha lacuna, não será permitido a utilização subsidiária das regras da CLT. Prevalência do princípio da especialidade.

Esse raciocínio foi extraído da decisão do Recurso Especial nº 982.952/RS, precedente originário da tese do recurso repetitivo ora atacado (REsp nº 1.138.205/PR). Vejamos:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISSQN. EMPRESA PRESTADORA DE TRABALHO TEMPORÁRIO. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO PAGO PELO TOMADOR.

(...) 3. Deve-se distinguir, para esse efeito, a empresa que simplesmente intermedeia a contratação de mão-de-obra (ou seja, a que presta serviço de simples intermediação, já que *a mão-de-obra será contratada pelo tomador*), da empresa prestadora do trabalho temporário, que, para tanto, contrata em nome próprio, pelo regime da CLT,

⁹ Disponível em: http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt_BR/Jurisprud%C3%AAncia/S%C3%BAmulas, acesso em 5 de agosto de 2016.

os trabalhadores que executam o serviço (art. 11 da Lei 6.019/74). No primeiro caso, o preço é pelo serviço de intermediação, não incluindo, portanto, os encargos relativos à mão-de-obra intermediada (que é contratada pelo tomador); no segundo, o preço refere-se ao próprio serviço temporário prestado, nele incluídos os custos da prestação, entre os quais os encargos trabalhistas e previdenciários dos trabalhadores para tanto contratados. Precedente: REsp 768658, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 25.10.07.” (STJ, REsp nº 982.952/RS, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 02/10/2008, DJe 16/10/2008) – Grifo Nosso

Nítida confusão entre trabalho temporário e terceirização de serviços em geral.

No serviço de fornecimento de mão de obra temporária *a empresa de trabalho temporário contratará (sim) os trabalhadores em nome próprio, porém nos moldes determinado pela Lei nº 6.019, de 1974, e nunca pelo regime da CLT. Esses obreiros temporários serão contratados para esta finalidade específica, ocorrendo a extinção natural do contrato com o simples término do motivo justificador de sua contratação ou o escoamento do prazo máximo limitado por lei. Agora num mundo hipotético, supondo que tais trabalhadores fossem contratados pelo regime celetista, com isso adentrando ao quadro permanente de funcionários, ao término do contrato esses trabalhadores simplesmente retornariam para a empresa prestadora de serviços em razão de seu vínculo ser por prazo indeterminado.*

Esse argumento é leviano e é combatido com o seguinte comando normativo do Decreto nº 73.841, de 1974: “*Art 12. - É vedado à empresa de trabalho temporário: I - (...); II - ter ou utilizar em seus serviços trabalhador temporário (...)*”.

Repita-se que a empresa agenciadora é mera intermediária e não presta à empresa Utilizadora (tomadora) o serviço temporário delimitado no motivo justificador de sua necessidade. Seu papel nessa relação triangular é apenas agenciar, o intermediar. Nada mais.

Também não vinga a argumentação: “quem ‘registrar’ o trabalhador temporário terá o ônus (será o responsável) de suportar sua remuneração”. Essa ideia é vaga e encontra óbice no artigo 4º da Lei Federal nº 6.019, de 1974.

O trabalho temporário é uma necessária flexibilização das normas trabalhistas e resguarda todos os princípios de proteção do trabalhador. E uma prova disso é o fato de que nessa modalidade especial de trabalho todos os requisitos configuradores de uma relação de emprego (onerosidade, subordinação, pessoalidade e não eventualidade), estão presentes, de forma efetiva, na relação entre o trabalhador temporário e a empresa Utilizadora (tomadora) dessa mão de obra. Repita-se: o poder técnico, diretivo e disciplinar sobre o trabalhador temporário será transferido à empresa Utilizadora. Durante esse lapso temporal a empresa

agenciadora não terá nenhuma ingerência sobre esse obreiro temporário. Esse é o espírito da lei do trabalho temporário. Entretanto, tal vínculo não se perfaz por vontade do legislador ordinário, até mesmo pelo fato de impor à empresa de trabalho temporário a obrigação de anotar na CTPS, nas anotações gerais, a condição de temporário do trabalhador em questão.

Não podemos subtrair ao dever de informar que no Projeto de Lei – PL nº 1.347, de 1973, proposto pelo Deputado João Alves - ARENA/BA, que foi convertido na Lei Federal nº 6.019, de 1974, a obrigação pelo registro da condição de temporário na CTPS desse trabalhador inicialmente seria de incumbência do Ministério do Trabalho e Previdência Social. Vejamos: “*Art. 3º Fica assegurado ao trabalhador temporário os seguintes direitos: (...) c) REGISTRO DA CONDIÇÃO DE TRABALHADOR TEMPORÁRIO na Carteira de Trabalho e Previdência Social, a ser processado PELA AUTORIDADE COMPETENTE DO MINISTÉRIO DO TRABALHO E PREVIDÊNCIA SOCIAL;*” (fls. 2 – grifo nosso). Entretanto, na redação final da lei essa incumbência foi delegada à empresa de trabalho temporário, sem, com isso, desnaturar a sua natureza de intermediadora.

Frisamos que o trabalho temporário é a única modalidade de trabalho que tem permissão legal para a contratação de trabalhador por empresa interposta – leia-se empresa de trabalho temporário (súmula nº 331, item I, do TST). Mais uma vez salta aos olhos o seu papel de agenciadora (intermediadora).

Outro ponto do recurso repetitivo que, a nosso entender, merece reparo é a equivocada interpretação do artigo 4º da Lei Federal nº 6.019, de 1974, dada pelo STJ ao afirmar que *a remuneração dos trabalhadores temporários é suportada pela empresa agenciadora* e por isso será considerada como custo do serviço, integrando assim a base de cálculo do ISS. Vejamos o excerto nº 6 da ementa do recurso repetitivo:

“6. Consectariamente, nos termos da Lei 6.019, de 3 de janeiro de 1974, 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, considerando-se a mão-de-obra empregada na prestação do serviço contratado como custo do serviço, despesa não dedutível da base de cálculo do ISS.”

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.” (...) (grifo nos originais)

Em verdade, com a devida vênia ao STJ, essa aplicação equivocada do artigo 4º supra acabou por dar sentido “aberrante” à norma, sentido “absurdamente” contrário à disposição

literal da lei, ao declarar como vontade da lei aquilo que a lei na realidade não determina. Acabou por tornar letra morta o referido artigo.

Para não restar dúvidas, analisemos, nos mínimos detalhes, o teor do artigo 4º da Lei Federal nº 6.019, de 1974, agora fazendo um comparativo com a redação do artigo 6º da Instrução Normativa/MTE nº 3, de 1997, que versa sobre idêntica temática.¹⁰

“Art. 4º Compreende-se como empresa de trabalho temporário a pessoa física ou jurídica urbana, cuja atividade consiste em colocar à disposição de <u>OUTRAS EMPRESAS</u> , temporariamente, trabalhadores, devidamente qualificados, <u>POR ELAS</u> remunerados e assistidos.” (Lei Federal nº 6.019, de 1974) – 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 <u>OUTRAS EMPRESAS</u> , temporariamente, trabalhadores devidamente qualificados, <u>POR ESTAS</u> remunerados e assistidos.” (IN nº 3, de 1997/MTE) – Grifo nosso.
---	--

Em um exame minucioso das normas supracitadas tem-se que a expressão “por *elas* remunerados” (artigo 4º) / “por *estas* remunerados” (artigo 6º) [plural da flexão gramatical] referem-se às “*outras empresas*” [plural da flexão gramatical] em prol de quem os trabalhadores temporários são colocados à disposição, vale dizer, *das empresas Utilizadoras (tomadoras) dessa mão de obra*. Ou seja, pela concordância verbal, o pronome “*elas*” somente poderá fazer referência às “*outras empresas*” (empresa Utilizadora), ambas no plural, e nunca à “*empresa de trabalho temporário*” que aparece no singular. Ademais, a **instrução** normativa foi assertiva ao empregar “*estas*” ao invés de “*elas*” (“por *elas* / *estas* remunerados”).

Além disso, o STJ quando do julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 613.709/PR, no ano de 2007, entendimento que foi superado pelo ora criticado recurso repetitivo, já havia se debruçado incansavelmente sobre a interpretação desse artigo e à época havia colocado uma “pá de cal” sobre o assunto ao definir que: “*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’.*”

A nosso juízo, em conclusão a interpretação literal do artigo 4º supramencionado é preciso reconhecer que a remuneração do trabalhador temporário é *suportada pela empresa utilizadora (tomadora) dessa mão de obra* que é proibida de remunerá-los diretamente, para

¹⁰ A IN nº 3, de 1997/MTE foi revogada pela Instrução Normativa nº 114/SIT/MTE, de 2014, porém, não vemos óbice em utilizá-la como amostragem.

tanto deverá se socorrer à empresa agenciadora que repassará tais valores por força do artigo 8º do Decreto nº 73.841, de 1974.¹¹ Veja-se que *a empresa agenciadora é apenas depositária de tais valores*. A conclusão lógica a que chegamos é que esse montante é identificado como sendo *custo do serviço da empresa Utilizadora (tomadora)* e, obviamente, são valores que se distanciam do objeto do serviço de fornecimento de mão de obra temporária pactuado entre as empresas, o singelo agenciar.

Desmistificando a confusão entre as atividades nº 17.04 e nº 17.05 da lista de serviços do ISS:

- *Subitem 17.04* – “Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra.” CNAE nº 7810-8/00 - seleção de mão de obra. Não é regido por lei específica.

- *Subitem 17.05* – “Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.” CNAE nº 7820-5/00 - locação de mão de obra temporária. O fornecimento de mão de obra temporária é regida pela Lei Federal nº 6.019, de 1974.

A principal diferença entre essas atividades é que no *17.04* a empresa contratante do candidato recrutado (leia-se registro em CTPS) não será à agência recrutadora. Entretanto, no *17.05* o trabalhador temporário será contratado pela empresa agenciadora em obediência à Lei Federal nº 6.019, de 1974, e colocado à disposição da empresa que dele necessite. E a semelhança, a nosso entender, é a natureza jurídica de intermediação, sendo a comissão, em ambas as atividades, o valor recebido a título do serviço prestado.

- *Subitem nº 17.04*: popularmente denominada de “recrutamento e seleção”, nessa atividade uma agência privada de emprego, por exemplo as agências denominadas “*head hunters*”, recrutará candidatos à vaga de emprego oferecida por uma determinada empresa. Esse é o seu papel, de mediador entre o profissional e a empresa contratante. O serviço da agência se encerra com o recrutamento. Pouco importando se o candidato será ou não contrato. O preço do serviço cobrado será uma comissão, geralmente um percentual incidente sobre o valor do salário oferecido ao recrutado. Nesse caso, parece não restar dúvida que a base de cálculo do ISS é exclusivamente a comissão. Por sinal, será o valor que solitariamente constará na nota fiscal de prestação de serviços.

Evidencia-se mais um erro grosseiro contido no recurso repetitivo ora contestado (ref. tema nº 403) quando o STJ declarou que o ISS incidirá somente sobre a comissão (taxa de agenciamento), e, a nosso ver de forma espantosa, autorizou a exclusão da base de cálculo do

¹¹ “Art 8º - Cabe à empresa de trabalho temporário remunerar e assistir os trabalhadores temporários relativamente aos seus direitos, consignados nos artigos 17 a 20 deste Decreto.”

imposto local das importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Como será isso possível se o objeto do contrato é apenas o recrutamento, e o candidato indicado sequer foi contratado. Se isso eventualmente ocorrer, a empresa contratante efetuará por si só o pagamento de seu salário. Não é possível excluir aquilo que sequer existe!

- *Subitem nº 17.05*: nessa atividade, que é conduzida pela Lei Federal nº 6.019, de 1974, diante de uma necessidade temporária de recompor o seu quadro de pessoal para atender uma demanda extraordinária, uma empresa necessitada (tomadora) contratará locação de mão de obra temporária obrigatoriamente com uma empresa de trabalho temporário que, para tanto, contratará esse trabalhador requisitado. O pagamento da remuneração desse obreiro será suportado pela empresa necessitada, no entanto, será realizado através da empresa agenciadora. Assim, torna-se imprescindível a diferenciação entre receita e reembolso, em razão de que na nota fiscal de prestação de serviço constará o valor do preço do serviço (comissão) e das verbas de terceiros (reembolso de salários, benefícios e encargos sociais). Aqui sim, há diferença em tributar o valor global da nota fiscal ou o valor global da comissão (taxa de agenciamento).

Repare-se que a insegurança jurídica sinalizada é o reflexo dessa inovação jurisprudencial introduzida pelo recurso repetitivo do STJ (temas nº 403 e nº 404). O Poder Judiciário só pode agir como legislador negativo, jamais como legislador positivo, o que não se pode aceitar. Jurisprudência não cria tributo! Tributo é criado por lei!

O tempo e a análise do recurso repetitivo ora censurado têm demonstrado a insegurança jurídica na condução do tema, tanto que para fortalecer o alerta provocado pelo presente artigo cumpre destacar que a 2ª Turma do próprio STJ inaugurou divergência ao dispor que na locação de mão de obra temporária (subitem 17.05), por atuam como meras intermediárias, tais empresas agenciadoras devem “*pagar ISS apenas sobre sua comissão pelo agenciamento, haja vista que os trabalhadores temporários são contratados pela empresa de trabalho temporário, sendo, no entanto, remunerados pelas empresas tomadoras de serviços*” (AgRg no Ag nº 1.278.326/SP, Min. Rel. Mauro Campbell Marques, decisão publicada em 20/09/2010). Isso nada mais é do que a correta interpretação e aplicação do artigo 4º da lei de regência do trabalho temporário.

E a censura ao recurso repetitivo não para por aqui. Sinalizamos duas decisões do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo nas quais as respectivas câmaras julgadoras *se recusaram a aplicar a tese do recurso repetitivo em tela* a preferir a aplicação da jurisprudência do próprio STJ até então vigente (EREsp nº 613.709/PR, de 2007 e o REsp nº 411.580/SP, de 2002 – ISS exclusivamente sobre comissão). Precedentes: (i) Apelação Cível nº 0150368-

51.2005.8.26.0000, 14ª Câmara de Direito Público, Relator Desembargador Flávio Cunha da Silva, julgamento em 29/07/2010 e manutenção da decisão em 05/07/2012; (ii) Apelação Cível nº 0245060-03.2009.8.26.0000, 18ª Câmara de Direito Público, Relator Desembargador Osvaldo Capraro, julgamento em 11/03/2010 e manutenção da decisão em 29/09/2011.

Como se não bastasse isso, o STJ manteve essas decisões que se recusaram a aplicar a tese do referido recurso repetitivo. Precedentes: Recurso Especial nº 1.429.528/SP (decisão em 22/06/2015) e Recurso Especial nº 1.329.504/SP (decisão em 01/02/2013), respectivamente.

O embate jurídico não cessou. O debate dessa matéria no STJ foi reavivado após o contribuinte ajuizar em 05/03/2015 uma *ação rescisória (nº 5570/PR) para desconstituir a decisão do recurso repetitivo nº 1.138.205/PR ora guerreado*.¹²

Já caminhando para o final, vejamos, mesmo que de forma singela, os 7 equívocos (incongruências) sobre o recurso repetitivo alegados na dita ação rescisória, cuja argumentação é assertiva e endossamos: (1º) - É latente a confusão jurídica existente entre os institutos do regime de trabalho temporário (Lei Federal nº 6.019, de 1974) e a terceirização de serviços em geral ao dispor o STJ que a empresa agenciadora atua como prestadora do próprio serviço, utilizando de empregados a ela vinculados mediante *contrato de trabalho no regime celetista*; (2º) - É evidente a confusão jurídica entre os conceitos de agenciamento de mão de obra e fornecimento de mão de obra temporária ao afastar dessa última sua natureza de agenciadora; (3º) - É notória a confusão jurídica existente entre os conceitos dos serviços descritos nos subitens nº 17.04 e nº 17.05 da lista de serviços do ISS, principalmente quando do emprego da expressão “agenciar”; (4º) - É patente a desconsideração da hipótese de contratação de trabalhador por *empresa interposta* – empresa agenciadora – no caso do trabalho temporário; (5º) - É indiscutível a (irregular) desconsideração da natureza jurídica de intermediação da atividade de fornecimento de mão de obra temporária; (6º) - É incontestável que foi negada vigência a literalidade do artigo 4º da Lei Federal nº 6.019, de 1974; (7º) - É incontroverso que foi negada vigência ao artigo 7º da Lei Complementar Federal nº 116, de 2003, ao eleger como base de cálculo o valor global da nota fiscal, que destoava do conceito de preço do serviço. Foram estendidas todas as afrontas legais incorridas pelo recurso repetitivo à súmula nº 524, do STJ, em virtude de sua edição ter sido realizada após o ajuizamento da Ação Rescisória. Se a árvore é envenenada (recurso repetitivo) o fruto também o é (Súmula nº 524).

¹² Nesse ponto em específico, sugerimos a leitura do artigo do Dr. José Augusto Delgado, ministro aposentado do STJ, que fez comentário analítico ao Recurso Especial nº 1.138.205/PR e concluiu pela necessidade de sua revisão: DELGADO, José Augusto. **Trabalho Temporário & Base de Incidência do ISS. Decisão do STJ sobre aumento de encargos financeiros para a geração de emprego temporário**. Curitiba: Juruá, 2014.

5. CONCLUSÕES

A insuficiência de receita é o motivo que leva inúmeros municípios a atuarem como “predadores tributários” em busca de novas fontes de recursos para honrar com seus compromissos, assim, ficam, de um lado *seduzidos* pelos vultosos valores que transitam pela nota fiscal (ref. ao reembolso), e de outro lado *míopes* no momento da delimitação da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços (ref. apuração do preço da prestação do serviço).

Esse esforço arrecadatório, para não se falar em desespero do fisco municipal para aumentar a sua receita de arrecadação frente uma economia depressiva, tem sido objeto de severas críticas em virtude de aumentar o custo da mão de obra, à margem da lei, com isso, ao estancar a geração de emprego temporário estará estimulando a informalidade no mercado de trabalho. É um dano irreparável à órbita social. Essa manobra colide com o princípio do *retrocesso social* protegido pela Constituição Federal de 1988.

Em síntese, defendemos que se a lei do trabalho temporário define que uma das características desse regime especial de contrato de trabalho é a colocação do trabalhador temporário na empresa necessitada (tomadora), por prazo limitado, subordinando-se diretamente a ela e dela auferindo o seu ganho, atendendo à necessidade extraordinária e temporária de recompor o seu quadro de pessoal, ainda que o pagamento desse obreiro se efetue por força de lei através da empresa agenciadora que exerce a função de *intermediadora* nessa relação triangular, para tanto é remunerada por meio de uma comissão, também chamada de taxa de agenciamento, sendo esse o único valor que adentra positivamente ao seu patrimônio a título de preço da prestação do serviço, a base de cálculo do ISS no fornecimento de mão de obra temporária (subitem nº 17.05) não pode ser outra senão à comissão.

Por força dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, as peculiaridades da lei do trabalho temporário (critério material da Regra Matriz de Incidência Tributária) prevalecem sobre a natureza estritamente fiscal. Com base nisso, se a lei de regência do trabalho temporário em seu artigo 4º *impõe à empresa Utilizadora (tomadora)* da mão de obra a responsabilidade (*o ônus*) de suportar a remuneração dos trabalhadores temporários e os encargos sociais respectivos, logo é custo do seu serviço, e por conclusão lógica tais valores passam ao largo do conceito de preço do serviço, por consequência, o repasse salarial ao obreiro temporário pela empresa agenciadora (*mera depositária*) não será alcançado pelo ISS, não é um fato jurídico

tributável. A inobservância ao comando normativo do referido artigo 4º é esvaziar por via transversa o conteúdo da norma, o que rechaçamos.

É falaciosa a alegação de que o trabalhador temporário é contratado no regime celetista e disponibilizado no regime temporário. Criaram “*minotauros trabalhistas*”, parte trabalho temporário, parte CLT. É erro grosseiro afirmar a existência desse *regime híbrido* no trabalho temporário. De fato, o obreiro temporário será contratado pela empresa de trabalho temporário, porém o seu pacto laborativo será entabulado *puramente* nos moldes exigidos pela Lei Federal nº 6.019, de 1974, que também ditará as regras de sua disponibilização à empresa necessitada requerente. Como visto, o fato de ser uma *contratação causuística* por empresa interposta, digamos até mesmo *simbólica* em virtude de a empresa necessitada (tomadora) exercer com plenitude os poderes técnico, diretivo e disciplinar sobre o obreiro temporário, não é capaz de afastar, por si só, os traços legais de agenciamento insculpidos no artigo 4º supracitado.

Tornamos a repetir, é necessária a diferenciação entre a empresa que fornece mão de obra temporária e a empresa que cede mão de obra permanente, estamos falando das empresas de vigilância, de conservação e limpeza, dentre outras empresas de serviços terceirizados. Este último é prestador de serviço específico e determinado enquanto aquela (vale dizer a empresa de trabalho temporário) apenas realiza a intermediação de mão de obra temporária em virtude de *o objeto desse contrato estar ligado exclusivamente à mão de obra* (sua disponibilização), que é o agenciar, e não está preso ao serviço do motivo justificador (incumbência do obreiro temporário), logo, somente o *valor global da dita comissão* é passível do ISS. Imaginar considerar o *valor global da nota fiscal* como preço do serviço, como quer crer o município, é violar o princípio constitucional da legalidade tributária, que obsta a majoração de tributo por mera interpretação jurisprudencial, bem como afrontar os princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não confisco, princípios esses limitadores do poder de tributar.

Enfim, respeitamos a tese do STJ contida no recurso repetitivo ora censurado (REsp nº 1.138.205/PR), catalogado nos temas nº 403 e nº 404 e convertidos no entendimento sumular nº 524, que, a nosso juízo, com o reiterado respeito, é inaplicável devido as várias incongruências sinalizadas no corpo do texto. Todavia, para sanar essa insegurança jurídica é de todo conveniente a abertura de nova discussão dessa temática, um novo julgamento, *agora sob a ótica exclusiva do trabalho temporário*, o que pode vir a acontecer na ação rescisória nº 5570/PR, na qual o contribuinte com retidão reavivou esse embate jurídico tributário.

Rogamos, com fervor, pela retomada da tradicional jurisprudência do STJ firmada a partir do julgamento do REsp nº 411.580/SP, de 2002 (*leading case*) e, em particular, do EREsp

nº 613.709/PR, de 2007, de relatoria do Ministro José Augusto Delgado, fruto da correta interpretação da lei de regência do trabalho temporário e da atividade de fornecimento de mão de obra temporária (subitem nº 17.05) que resultou na criação de um obstáculo à tese do ente municipal da incidência do imposto local sobre fatos alheios ao objeto do serviço prestado e carecedores de conotação patrimonial, nos referimos aos valores diversos da citada comissão.

O fornecimento de mão de obra temporária (subitem nº 17.05) é agenciamento, que revela natureza jurídica de intermediação, cuja receita é apenas a comissão, base imponible do Imposto Sobre Serviços (ISS).

Por derradeiro, deixamos para reflexão a seguinte frase de Ruy Barbosa: *“Justiça atrasada não é Justiça, senão Injustiça qualificada e manifesta”*.

6. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

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

BARRETO, Aires F. **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.

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**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DELGADO, José Augusto. **Trabalho Temporário & Base de Incidência do ISS. Decisão do STJ sobre aumento de encargos financeiros para a geração de emprego temporário**. Curitiba: Juruá, 2014.

GONÇALVES, Gilberto Rodrigues. **O ISS e o Fornecimento de Mão-de-obra Temporária**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 139, Abril/2007, p. 32-41.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto Sobre Serviço**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

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.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **ISS-QN. Fornecimento de Mão-de-obra Temporária – Base de Cálculo**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 60, Setembro/2000, p. 26-35.

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.

Esse artigo foi publicado na seguinte obra: MODESTO, Vagner Cristiano. O ISS no trabalho temporário: a sedução das aparências. Direito Tributário Paranaense. Curitiba: Instituto Memória, 2016, p. 77-108.

Texto divulgado por VERITAE, em Edição DESTAQUES 2016 e publicado no site www.veritae.com.br, Seção ARTIGOS.

Para ler todos os Artigos, [acesse aqui](#).

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

www.veritae.com.br

Estamos no Twitter! Follow us: www.twitter.com/VERITAE_NEWS

Visite-nos também no [Facebook!](#)