

**NOTA À INSTRUÇÃO NORMATIVA 003/2003-SF QUE DISPÕE
SOBRE A DEFINIÇÃO DO PREÇO DO SERVIÇO NOS CASOS
DE AGENCIAMENTO DE TRABALHO TEMPORÁRIO**

Considerando a edição da Lei Complementar 116/2003, a qual trouxe novos agrupamentos de serviços, neste caso, especialmente os itens 17.04 e 17.05;

Considerando a complexidade da matéria e a necessidade de esclarecimentos acerca da aplicabilidade da Instrução Normativa 003/2003- SF, quanto à forma de recolhimento do ISS para as atividades amparadas pela Lei Federal 6019/74, bem como quanto ao enquadramento da atividade na Lista de Serviços instituída pela Lei Municipal 5986/2003;

Considerando que os itens 17.04 e 17.05 possuem tratamentos diferenciados em relação ao local de incidência do ISSQN e à responsabilidade do tomador;

ISTO POSTO, ESCLARECEMOS:

A referida Instrução Normativa reportou-se especificamente aos serviços executados na forma da Lei Federal 6.019/74. Ou seja, quando praticada a atividade normatizada pela referida Lei, e tão-somente nesses casos, a base de cálculo do ISS se limitará a taxa de agenciamento cobrada do tomador de serviços, excluídos do valores pertinentes a salários e encargos .

Cumprе ressaltar que o Poder Judiciário tem dado soluções diferentes sobre o tema em questão, assim como encontra-se também Doutrinas divergentes sobre o assunto.

Com a edição das novas regras do ISS, por intermédio da Lei Complementar 116/2003, tendo em vista que as atividades de agenciamento e fornecimento de mão-de-obra foram separados em itens distintos (17.04 e 17.05), inclusive com regras de local de incidência diferenciadas, tornou-se imperioso distinguir corretamente as atividades.

Portanto, com o escopo de unificar a aplicação da Lei nº 5.986/2.003 no que tange ao local de incidência e preço do serviço na atividade de agenciamento de trabalho temporário regida pela Lei Federal nº 6.019/74, foi expedida a Instrução Normativa nº 003/2.003 – SF, em vigor a partir de 01/01/2.004.

Cumprе esclarecer que a Instrução Normativa, como Ato Normativo Expedido pela Autoridade Administrativa, deve ser acatada como norma complementar da lei, nos termos do art. 100, inciso I, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

Isto posto, a seguir será analisada a Legislação Federal sobre o tema, bem como posicionamento do Poder Judiciário e Doutrinas existentes, fatores que embasaram a expedição da Instrução Normativa 003/2.003 - SF.

A Lei Federal 6019/74

A Lei Federal 6.019, de 3 de janeiro de 1974, regulamentada pelo Decreto no 73.841, de 13 de março de 1974, instituiu o regime de trabalho temporário, assim chamado aquele que possibilita formas de contratação triangular, por prever três sujeitos: **o trabalhador temporário, a empresa de trabalho temporário e a tomadora de serviços**. A lei disciplinou os casos de trabalho temporário subordinando-o à necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou acréscimo extraordinário de serviços.

No art. 4º da Lei 6.019/74 figuram os três sujeitos que compõem essa relação jurídica triangular:

“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.”*

As “outras empresas” são as empresas tomadoras de serviço de

trabalhador temporário, também denominadas clientes.

Os contratos que compõem o vínculo triangular também são especificados pela referida norma nos artigos a seguir transcritos:

“Art. 9º O contrato entre a empresa de trabalho temporário e a empresa tomadora de serviço ou cliente deverá ser obrigatoriamente escrito e dele devera constar expressamente o motivo justificador da demanda de trabalho temporário, assim como as modalidades de remuneração da prestação de serviço.”

“Art. 11 O contrato de trabalho celebrado entre empresa de trabalho temporário e cada um dos assalariados colocados à disposição de uma empresa tomadora ou cliente, será obrigatoriamente escrito e dele deverão constar, expressamente, os direitos conferidos aos trabalhadores por esta Lei.”

A remuneração da prestação de serviço é melhor definida pelo Decreto 73.841, de 13 de março de 1974, que regulamentou a Lei 6.019/74. Prevê o art. 26 do citado Decreto:

“Art. 26. Para a prestação de serviço temporário é obrigatória a celebração de contrato escrito entre a empresa de trabalho temporário e a empresa tomadora de serviço ou cliente, dele devendo constar expressamente:

I

.....
.....

II a modalidade da remuneração da prestação de serviço, onde estejam claramente discriminadas as parcelas relativas a salários e encargos sociais.”

Lei Municipal 5986/2003

O fato gerador do ISS tem como suporte legal o art. 1º da Lei 5986/2003, que prevê:

“Art. 1º O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da Lista

anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

.....

.....

itens 17.04 e 17.05 do Anexo I da Lei Municipal 5986/2003

17.04. Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra.

17.05. Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.

Da base de cálculo do ISS

O mesmo diploma legal prevê:

“Art. 10. *A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.*

Disciplina o art. 11:

“Art. 11. *O preço do serviço é a receita bruta a ele correspondente, compreendendo tudo o que for cobrado em virtude da prestação de serviço, em dinheiro, bens, serviços ou direitos, seja na conta ou não, inclusive a título de reembolso, de ressarcimento, de reajustamento ou de outro dispêndio de qualquer natureza, independentemente do seu efetivo pagamento, incluídos:*

I - os materiais utilizados na prestação de serviços;

II - as mercadorias utilizadas na prestação de serviços, ressalvados os casos previstos nos subitens 7.02, 7.05, 14.01, 14.03 e 17.10.

Parágrafo único. *Constituem parte integrante do preço:*

I - os valores acrescidos e os encargos de qualquer natureza, ainda que de responsabilidade de terceiros;

II - os ônus relativos à concessão do crédito, ainda que cobrados em separado, na hipótese da prestação de serviços, sob qualquer modalidade;

III - o montante do imposto transferido ao tomador do serviço, cuja indicação nos documentos fiscais será considerado simples elemento de controle;

IV - os valores despendidos direta ou indiretamente, em favor de outros prestadores de serviços, a título de participação, co-participação ou demais formas; e

V - os descontos ou abatimentos sujeitos a condição, desde que prévia e expressamente contratados.”

Estabelecidos os contornos do problema, em especial pelas divergências entre as atividades disciplinadas pela Lei 6019/74 e as normas gerais do ISS, passamos a discutir certos aspectos do assunto essenciais à sua elucidação, em especial as diferenças acerca das atividades com enquadramento na Lei 6019/74 e os demais serviços constantes dos itens 17.04 e 17.05 da lista de serviços, tal qual o simples fornecimento de trabalho, que continuará a ter tratamento disciplinado pelas normas gerais do ISS.

1 Vinculação empregatícia do trabalhador temporário à empresa de trabalho temporário.

De pronto, como a Lei 6.019/74 determina que as empresas de trabalho temporário devem remunerar e assistir aos trabalhadores, com eles celebrando contratos escritos, desponta o trabalhador temporário como empregado da empresa de trabalho temporário (ETT). Sendo assim, a base de cálculo de ISS seria composta das seguintes parcelas: comissão percebida pela remuneração do serviço, salário do trabalhador temporário e respectivos encargos trabalhistas, posto que estas parcelas seriam despesas da ETT e **como tais comporiam o preço do serviço.**

Fundam-se os argumentos no art. 8º do Decreto 73.841/74, que prevê: **“cabe à empresa de trabalho temporário remunerar e assistir os trabalhadores temporários relativamente aos seus direitos, consignados nos artigos 17 a 20 deste Decreto.”**

A seguir, será analisada a espécie de vínculo empregatício entre a empresa de trabalho temporário e o trabalhador temporário.

A ETT para se constituir contrata pessoas aptas a exercerem funções inerentes ao desenvolvimento da atividade que compõe o objetivo da firma. Dependendo do porte da empresa (espaço físico utilizado/quantidade de clientes em carteira/tipo de serviço que pretende prestar) a qualificação destas pessoas pode abranger diversas áreas de habilitação técnica. Pode ser necessário que a ETT contrate um psicólogo, que usará o seu cabedal de conhecimentos no sentido de bem selecionar os profissionais que integrarão o cadastro de trabalhadores temporários. A ETT também precisará de administradores, faxineiros, telefonistas, secretárias, auxiliares administrativos e outros empregados para bem desenvolver suas atividades. Estes são ADMITIDOS, ASSALARIADOS E DIRIGIDOS pela empregadora (empresa de trabalho temporário).

Admitir, assalariar e dirigir a prestação de serviço são os conceitos emanados do art. 2º do Decreto-Lei no 5.452 (CLT) que definem o EMPREGADOR. São os empregados da empresa de trabalho temporário que, no exercício de suas funções, exercerão a atividade que a empresa se propõe prestar à sociedade.

Os empregados da empresa de trabalho temporário (ETT) selecionam no mercado pessoas qualificadas para determinadas funções. Tais pessoas apresentam o currículo, são entrevistadas pelos empregados da ETT e, se aprovados, passam a integrar o cadastro de trabalhadores temporários. Assim, quando uma empresa cliente solicita um trabalhador temporário, a ETT seleciona dentro de seu registro cadastral o profissional mais qualificado para a execução do serviço a fim de oferecê-lo à tomadora. A seguir, celebra contrato escrito com a cliente conforme estipulado em lei, para então celebrar o contrato individual escrito de trabalho temporário com o respectivo trabalhador. Completa-se, aí, a RELAÇÃO TRIANGULAR autorizada pela Lei 6.019/74, criadora do trabalho temporário, que impõe características especiais aos contratos que regem a relação entre as partes. A lei não diz que o trabalhador temporário é empregado da ETT. Não diz porque na verdade a ETT não é empregadora, posto ausentes os requisitos essenciais previstos na Consolidação das Leis Trabalhistas que definem o empregador (ADMISSÃO, ASSALARIAMENTO E DIREÇÃO).

Definição de empregador na CLT A Consolidação das Leis Trabalhistas prevê:

“Art. 2.º Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.”

É útil, então, verificar cada um desses requisitos, comparando, quando couber, o empregado da empresa de trabalho temporário com o trabalhador temporário.

A ETT **não admite o trabalhador temporário (TT)**: tão-somente o cadastra, mantendo em seu poder os dados que qualificam o trabalhador. A relação de admissão somente existe para os empregados permanentes que integram o quadro de funcionários da empresa. O TT, como já demonstrado, fica “na espera”, aguardando convocação para emprestar seus serviços a clientes. Durante esse tempo não recebe remuneração.

Mesmo quando assina o contrato com a ETT, a relação não é de admissão e sim uma obrigação legal imposta pelo diploma que regula o trabalho temporário. Não se trata de admissão, repetimos, esta ocorre tão-somente na contratação do empregado permanente da firma e não para o cadastramento do TT. Na verdade, o contrato entre a ETT e o TT especifica a firma para quem este último prestará o serviço. Conforme já frisamos, a relação entre as partes é triangular. O TT contrata com a ETT para prestar serviços à cliente.

— **Assalariamento** Que o trabalhador temporário é um assalariado não resta dúvida. Falta definir, nessa relação triangular, quem é o assalariador. A norma prevê que o salário, benefícios e encargos trabalhistas sejam pagos à ETT pela cliente, juntamente com a remuneração pela prestação de serviços recebida por esta. A ETT fica então responsável por “entregar” o salário e os benefícios ao trabalhador, além de ser obrigada a recolher aos cofres públicos os encargos sociais. Ressaltamos, a empresa cliente paga o salário do trabalhador à empresa de trabalho temporário. A ETT repassa esse salário ao trabalhador. Que salário? Vale a pergunta porque o salário pactuado na relação triangular é o MESMO salário do EMPREGADO DA CLIENTE que foi substituído, ou do empregado que ocupe a mesma função quando é o caso de serviço extraordinário. Não é o mesmo salário que recebe o empregado permanente da ETT. Explicando: A lei prevê que o salário do trabalhador temporário é vinculado, quer dizer, equivalente ao que a cliente paga ao seu empregado permanente que foi substituído. Assim pode ocorrer uma situação curiosa: um trabalhador temporário, por exemplo, um psicólogo, é contratado para prestar serviço a uma cliente. O empregado que vai ser substituído percebe um salário equivalente a 100, então, por força da lei, este vai ser o salário do trabalhador temporário, mesmo que a firma de trabalho temporário tenha em seus quadros um funcionário com a mesma qualificação percebendo salário equivalente a, por exemplo, 80.

É o art. 17 do decreto que regulamentou a Lei 6.019/74, abaixo transcrito, que determina a vinculação do salário do trabalhador temporário ao do empregado da empresa tomadora do serviço:

“Art. 17 Ao trabalhador temporário são assegurados os seguintes direitos:

I remuneração equivalente à percebida pelos empregados da mesma categoria da empresa tomadora ou cliente, calculada, à base horária, garantido, em qualquer hipótese, o salário mínimo regional;

// ...

A responsabilidade pela direção do trabalhador temporário é da empresa cliente. A lei não impõe, quanto a este aspecto, qualquer obrigação à ETT. Não existe qualquer ingerência desta na empresa cliente. Assim, horário de trabalho, serviços a prestar dentro da qualificação do trabalhador, horário de almoço, tudo é administrado pela empresa cliente. O trabalhador É DIRIGIDO pela empresa cliente.

Conforme ficou demonstrado, a empresa de trabalho temporário não mantém com o trabalhador temporário uma relação de emprego, uma vez ausentes os requisitos que definem o empregador. A existência de relação de emprego não se presume, resulta do preenchimento dos requisitos do art. 2º da CLT. Empregador, pois, é aquele que admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

Pode-se, ainda, reforçar a tese acima utilizando outra definição prevista na legislação trabalhista. Trata-se do art. 3º da CLT, que define o que vem a ser empregado. O dispositivo legal menciona os seguintes requisitos na definição de empregado:

*prestação de serviço de natureza não eventual a empregador, ou seja, continuidade da prestação de serviço;

*dependência ao empregador;

*percebimento de salário.

Pelo que já foi exposto e pelo que a própria lei determina, não existe e nem pode existir uma continuidade da prestação de serviços por parte do trabalhador temporário a clientes. O trabalho é temporário, eventual e não PERMANENTE. Encontra-se, pois, ausente o primeiro requisito previsto pela lei.

Como já ficou demonstrado, inexistente uma dependência do trabalhador temporário à empresa de trabalho temporário no que diz respeito a direção de serviço. Após a cessão daquele à cliente, a ETT não possui qualquer ingerência na direção dos trabalhos, ocorrendo o mesmo em relação ao salário pago pela cliente à ETT, que o repassa, por força da lei, ao trabalhador temporário. A subordinação hierárquica do trabalhador temporário à empresa tomadora é característica dessa modalidade de prestação de

serviço. O trabalhador temporário se submete ao comando da empresa cliente. Ausentes, também, o segundo e o terceiro.

Os salários, os benefícios e os encargos trabalhistas / Os motivos da responsabilidade da ETT

Já se viu que a legislação que regula o trabalho temporário concentrou na ETT as responsabilidades trabalhistas, desonerando a empresa cliente dessas obrigações. Assim, criou um vínculo que, a priori, pode aparentar uma relação de emprego, tese amplamente rebatida nesta exposição de motivos.

Do conjunto dos dispositivos que se referem aos benefícios e encargos trabalhistas vislumbra-se que o legislador procurou adequar o trabalho temporário de forma que o trabalhador vértice mais fraco da relação triangular pudesse gozar do máximo de garantias possíveis. É o que se vê a seguir.

O art. 10 da Lei 6.019/74 estatui:

“Art. 10 O contrato entre empresa de trabalho temporário e a empresa tomadora ou cliente, com relação a um mesmo empregado, não poderá exceder de 3 (três) meses, salvo autorização conferida pelo órgão local do Ministério do Trabalho, segundo instruções a serem baixadas pelo Departamento Nacional de Mão-de-Obra.”

A lei proíbe que o mesmo trabalhador temporário preste serviço por mais de três meses a uma única empresa tomadora. Não é defeso, entretanto, que um único trabalhador temporário preste serviços além desse tempo a mais de uma empresa tomadora, respeitados os limites máximos de três meses em cada uma. Quer dizer: o trabalhador temporário pode emprestar sua mão-de-obra a por exemplo dez empresas tomadoras distintas. Mas, mesmo ficando num prazo máximo de três meses, é bem possível que um trabalhador temporário empreste seus serviços a, pelo menos, três empresas tomadoras distintas: um mês em cada uma.

Caso ocorra descumprimento de obrigações trabalhistas, o trabalhador temporário conta, então, com a facilidade que a lei lhe proporciona de ajuizar uma só ação tendo com o legitimidade passiva ad causam a empresa de trabalho temporário. Teve o legislador o elevado espírito de concentrar na ETT as obrigações trabalhistas, ao invés de impô-las às diversas tomadoras de serviços. Por isso, e unicamente por isso, os salários e encargos

são pagos à ETT.

Verifica-se, pois, que o fato de a ETT ser responsável pelos salários e encargos trabalhistas relativos ao TT não a caracteriza como empregadora.

COMPARATIVO

Atividades exercidas pelas empresas de trabalho temporário (agenciamento) X empresas de fornecimento de mão-de-obra
--

Da atividade de fornecimento de mão-de-obra

O contrato de trabalho entre o funcionário e a empresa de fornecimento de mão-de-obra é regido pela regra geral prevista na CLT, inexistindo disposição especial a respeito. O contrato entre as empresas é da órbita do Direito Civil, cujo diploma legal trata da locação de serviços nos art. 593 e seguintes.

Enquanto a relação triangular envolvendo os três sujeitos que integram a prestação de serviços na forma determinada pela Lei 6.019/74 exige uma convenção de cessão de trabalho por tempo determinado (três meses no máximo, com exceção), a empresa de trabalho permanente não tem limitações temporais a reger sua ligação com a cliente tomadora de serviço, em relação a um mesmo trabalhador. Dissemos trabalhador para identificá-lo de forma genérica, mas visando, desde já, a fazer um distanciamento entre o trabalhador temporário e o que exsurge do contrato de fornecimento de mão-de-obra entre empresas.

No fornecimento de mão-de-obra inexiste uma relação triangular, mas sim uma ligação linear. Numa extremidade o trabalhador; no meio a empresa fornecedora; noutra extremidade, a empresa tomadora. A relação que vincula o trabalhador à empresa de fornecimento de mão-de-obra outra não é do que uma relação de emprego. A empresa admite, assalaria e dirige o trabalhador. Ao ser contratada envia-os à tomadora com a finalidade de cumprir uma determinada tarefa que não seja essencial à atividade exercida pela cliente.

Uma das atividades mais comumente encontradas nesse mercado

é a de serviços de limpeza e conservação. Várias empresas que exercem atividade de comércio, indústria ou mesmo de prestação de serviços, por conveniência ou por razões técnicas, preferem **terceirizar a referida atividade e para isso contratam empresas especializadas no ramo. Estas cedem à empresa tomadora uma pessoa qualquer, que atenda às exigências de ordem técnica, mas sem escolha de um determinado indivíduo.** Mais se ressalta a impessoalidade quando se sabe que estes empregados costumam, a critério da locadora de serviço, prestar serviço em empresas tomadoras distintas. Nada, nenhum dispositivo legal, a proíbe de substituir o trabalhador, já que à tomadora somente interessa, e assim reza o avençado, a qualidade de serviço, seja o trabalhador A, B ou C que o execute. Se por algum motivo, em determinada data, a empresa tomadora não tiver expediente, nada impede seja o trabalhador removido para executar serviço em outra empresa.

Portanto, fica evidente as diferenças entre essa modalidade de prestação de serviço de *fornecimento de mão de obra* e o de *agenciamento* de trabalho temporário. Enquanto nesta o trabalhador cedido tem uma ligação de pessoalidade com a tomadora, no que se refere a direção e salário (equivalente ao do empregado permanente), naquela inexistente qualquer vinculação entre o empregado cedido e a cliente. **As fornecedoras de mão-de-obra não colocam o seu empregado à disposição de terceiros; assumem compromisso formal de executar a tarefa especificada no contrato e dirigem no âmbito da tomadora a execução de serviços contratados. Trata-se de típica ingerência de uma empresa na órbita de outra, não necessariamente em caráter temporário.**

Vale adiantar que na empresa de fornecimento de mão-de-obra os salários e encargos trabalhistas relativos aos empregados colocados na empresa cliente são despesas exclusivas da prestadora de serviços e, como tais, integrantes do preço cobrado às clientes.

Já na comparação do modo de funcionamento da empresa de trabalho temporário com o de fornecimento de mão-de-obra não se enxergam afinidades. Exterioriza-se, de imediato, que enquanto a segunda admite, assalaria e dirige o empregado, a primeira tão-somente o seleciona e o encaminha para prestar serviço à cliente. O candidato a uma vaga na empresa de fornecimento de mão-de-obra almeja sempre um emprego permanente, ao contrário daquele que ao comparecer a uma agência de empregos pode pleitear tanto uma ocupação temporária quanto uma intermediação que lhe

possibilite um trabalho permanente em outra empresa. O objeto social da empresa de fornecimento de mão-de-obra não se confunde com o da empresa de trabalho temporário; esta intermedeia um trabalhador temporário individualizado para ficar sob as ordens da cliente, aquela põe em caráter permanente (ou eventual) seus serviços à disposição da tomadora, não individualizando o empregado executor do serviço.

Influência da legislação federal na base de cálculo do ISS.

Partindo-se do pressuposto de que na apuração da base de cálculo do ISS nos serviços prestados pelas empresas de trabalho temporário seriam somados, também, o salário e encargos trabalhistas que a ETT recebe da tomadora, estar-se-ia admitindo que uma lei federal pudesse interferir na competência do Município de instituir suas regras tributárias.

A base de cálculo do ISS é o preço do serviço . Para efeito deste artigo, considera-se preço tudo o que for cobrado em virtude da prestação do serviço, nos termos do **art. 11 da Lei Municipal 5986/2003**. Nem poderia ser diferente. Bernardo Ribeiro de Moraes afirma que:

“A autonomia (relativa) do direito tributário permite a criação de institutos próprios ou a criação de figuras específicas, que passam a receber conceituação própria. Entretanto, nada impede que o legislador tributário adote instituto ou figura já existente em outros campos do direito, deixando, na hipótese, de emitir conceitos diversos. Todavia essa opção do legislador deixa de existir quando o conceito ou o instituto tenha sido utilizado pela Constituição, ou por lei complementar, para definir ou limitar competências tributárias, conforme fez o Código Tributário Nacional, art. 110. Assim, se a lei complementar escolheu para base impositiva do ISS o preço do serviço, seria invalidar a norma jurídica complementar adotar-se um conceito diferente do preço. Portanto, na hipótese da base de cálculo do ISS a lei ordinária não pode estabelecer um conceito próprio de preço, específico, ficando obrigada a adotar o já consagrado pela economia.” (Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo, 1975, p.514).

Assim, o ISS tem como base imponible o preço do serviço, abstendo-se de qualquer interferência que o desfigure de seu conceito consagrado pela economia. O fato de a lei federal impor o pagamento de salário e encargos juntamente com a remuneração de prestação de serviços não quer dizer que as primeiras parcelas (encargos e salários) que, como a própria lei diz, têm que ser discriminadas da última, venham compor o preço do serviço. O preço do serviço é o regulado pelo direito privado porque o legislador assim o quis. O esforço despendido para a prestação do serviço (despesas diretas e indiretas) mais o lucro são os elementos mensuráveis do preço do serviço. Este existe como uma contraprestação da vantagem auferida pelo usuário do serviço. É uma retribuição pela prestação do serviço.

Bernardo Ribeiro de Moraes é taxativo quando afirma que o preço do serviço tem que refletir perfeitamente a intensidade ou o valor econômico do serviço prestado. Diz, ainda, o conceituado tributarista: **“Se o ISS tem como pressuposto material de sua incidência a prestação de serviços, o preço deste constitui um elemento natural, decorrente de atividade, portanto bastante apto a servir de base de cálculo do tributo. A base imponible escolhida é, pois, racional e adequada.”** (obra citada, p. 515).

Ora, para se chegar a uma base imponible racional e adequada que reflita perfeitamente a intensidade ou o valor econômico do serviço efetivamente “vendido” há de se abstrair quaisquer parcelas pecuniárias que passam ao largo do conceito de preço. Parcelas estas que representam despesas do usuário, ou seja, aquelas que, de antemão, o usuário do serviço sabe que tem de desembolsar em virtude não da prestação de serviço, mas por imposição legal ou por se constituir uma despesa de sua inteira responsabilidade, mesmo que, por ordem e conta do cliente, o pagamento seja efetuado pelo prestador do serviço.

Bernardo Ribeiro de Moraes esclarece:

“no cômputo do preço do serviço se incluem inúmeros valores já considerados na sua formação normal, como produto do custo, de outras despesas e do lucro. Em qualquer preço existem esses três elementos: despesas de custo, correspondendo às saídas de numerário ou de valores da empresa para a aquisição de bens (matéria-prima ou serviços) necessários à execução da sua atividade, demais despesas, seja de vendas (comissões, embalagens, fretes, etc.), de administração (aluguéis, consumo de luz, conservação, seguro, ordenados, etc.), financeiras (juros

passivos, cobrança de títulos, etc.) ou tributárias (cargas fiscais que oneram a atividade da empresa); e margem de lucro. Tais despesas são gastos que devem ser cobertos na computação do preço do serviço, além do lucro que objetiva a empresa. Segundo entendimento do E. Tribunal de Alçada de São Paulo: 'preço, no conceito econômico fiscal, reflete o total despendido pelo consumidor para obter o produto do vendedor'." (obra citada, p. 522).

In casu, a empresa de trabalho temporário para levar a efeito a prestação de serviços percebe como remuneração uma quantia que pode ser estipulada ao livre arbítrio com a tomadora, quantia esta que se destina a compensar suas despesas com a atividade desenvolvida, além de permitir-lhe o lucro que estimou obter. As despesas da empresa de trabalho temporário desembolsadas para o exercício da atividade são, entre outras, as seguintes: aluguéis, salários e encargos trabalhistas de seus empregados, tributos, consumo de luz, telefone. Note-se que não são despesas da empresa de trabalho temporário o salário e encargos trabalhistas relativos ao trabalhador temporário. Tais parcelas, despesas da tomadora, são entradas financeiras que não implicam aquisição de riqueza pela ETT, uma vez que seu patrimônio ficará equilibrado pela entrada no ativo das quantias recebidas e a conta lançada no passivo em virtude da obrigação de passá-las ao trabalhador e à União.

Já a parcela correspondente ao preço não tem destino certo e poderá ser utilizada para custear despesas, compor a margem de lucro, ou, até mesmo, cobrir eventuais prejuízos da empresa. Não se pode simular um preço diferente do que ele é. As parcelas referentes ao salário e encargos trabalhistas são dissociadas do preço. O fato de lei federal impor que as obrigações trabalhistas decorrentes da relação triangular de trabalho temporário sejam de responsabilidade de ETT não implica, conforme demonstrado, que as parcelas a elas destinadas componham a base de cálculo do ISS na atividade de agenciamento de trabalho temporário.

Aliás, nem é o que pretende a lei federal porquanto o próprio contexto do art. 26, inciso II, auxilia a interpretação, pois especifica claramente que uma parcela é destinada à remuneração do serviço e as demais às obrigações trabalhistas. Se não, vejamos:

“Art. 26. Para a prestação de serviço temporário é obrigatória a celebração de contrato escrito entre a empresa de trabalho temporário e a empresa tomadora de serviço ou cliente, dele devendo constar expressamente:

I

II a modalidade da remuneração da prestação de serviço, onde estejam claramente discriminadas as parcelas relativas a salários e encargos sociais.”

A JURISPRUDÊNCIA

A jurisprudência nacional mais recente vem assim decidindo acerca da matéria

RECURSO ESPECIAL AO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA Nº 411.580 - SP (2002/0014787-2)

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA.

1. A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o

contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho

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

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

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

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

Conclusão

Portanto , restou evidente que, tanto a doutrina como a jurisprudência, admitem a incidência do ISS sobre a comissão recebida pela agência de emprego, tão-somente, nos casos específicos de **agenciamento** de mão-de-obra.

O exercício da atividade regulada pela Lei 6.019/74 , sem dúvida, é uma atividade comissionada em que o trabalhador temporário é agenciado pela empresa dita “agência de emprego”. Assim, somente nestes casos, o preço do serviço será aquele cobrado pelo **agenciamento** efetuado.

O sentido do vocábulo “agenciamento” é reconhecidamente específico e portanto admite o entendimento ora firmado pela Instrução Normativa 003/2003- SF.

O fornecimento de mão-de-obra, constante do item 17.05 da Lista de serviços anexa à Lei 5986/2003, ao contrário, é uma atividade que tem como objeto a execução direta de um serviço pela empresa fornecedora da mão-de-obra, e não configura qualquer tipo de agenciamento ou intermediação, que caracterize atividade comissionada. Sua base de cálculo é o preço total ajustado.

Cumprе ressaltar que a Instrução Normativa nº 003/2.003 – SF não pretende definir a base de cálculo do imposto sobre serviços, visto que tal competência cabe à Lei Complementar, nos termos da Constituição Vigente:

“C.F. – Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

... “

A Lei Complementar nº 116/2.003 já definiu que a base de cálculo do imposto sobre serviços de qualquer natureza é o preço do serviço (Art. 7.º).

Contudo, a Instrução Normativa nº 003/2.003 – SF, como norma complementar da lei, com amparo no Art. 100, Inciso I, do Código Tributário Nacional, definiu que a atividade de agenciamento de trabalho temporário, regida pela Lei Federal nº 6.019/74, em razão dos motivos já expostos, deve ser enquadrada no item 17.04 da Lista de Serviços instituída pela Lei Municipal n.º 5.986/2.003.

Em decorrência, o preço do serviço será considerado a taxa recebida a título de agenciamento, como é inerente à natureza do tipo de serviço prestado, assim como a incidência será no local do estabelecimento prestador, nos termos do art. 5º da Lei Municipal nº 5.986/2.003.

Diante de todo o exposto, concluímos:

1- quando for prestado serviços de agenciamento nos moldes da Lei Federal 6019/74, e atendidos todos os seus requisitos, com enquadramento no item 17.04 da Lista de serviços anexa à

L.M. 5986/2003, o preço do serviço será considerado como a taxa recebida a título de agenciamento, nos exatos termos da Instrução Normativa 003/2003-SF. O serviço incidirá no local do estabelecimento prestador, nos termos do caput do art. 5º da lei municipal supracitada.

- 2- Quando for prestado o serviço de fornecimento de mão-de-obra com enquadramento no item 17.05 da Lista de serviços anexa à L.M. 5986/2003, o preço do serviço será considerado o valor total ajustado. O serviço incidirá no local do estabelecimento do tomador da mão-de-obra, ou na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, nos termos do inciso XVIII do art. 5º da lei municipal supracitada.*

SECRETARIA DE FINANÇAS