

A TRIBUTAÇÃO DO ISS NO FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA

*THE TAXATION OF ISS IN THE SUPPLY OF LABOR*Fabiano Maury Raupp;¹Amanda Maciel Carneiro.²

Resumo: O artigo objetiva analisar a tributação do Imposto sobre Serviços (ISS) no fornecimento de mão de obra, item 17.05 da lista de serviços da Lei Complementar Federal 116/2003. Justifica-se no fato de que, de competência municipal, o ISS é um dos três impostos privativos do Município, correspondendo à grande parte da arrecadação própria destes; porém, a comum confusão entre o fornecimento de mão de obra e o agenciamento de mão de obra, item 17.04 da mesma lista, impacta diretamente na tributação dessas atividades, e consequentemente, na arrecadação municipal, eis que atuam sobre fatos geradores e bases de cálculo distintas. Para o atingimento do objetivo proposto, faz-se a análise teórica dos elementos à ótica da legislação, da jurisprudência e dos teóricos do tema, caracterizando-se o estudo como descritivo e analítico, em uma abordagem qualitativa em apoio bibliográfico e documental. A análise de ambos os institutos, com suas similaridades, distanciamentos e características, permite a necessária diferenciação dos serviços e auxilia na correta tributação, servindo de base tanto para a auditoria fiscal quanto para os contribuintes, a fim de não se verem em dívida com o fisco quando em fiscalização, impactando positivamente na arrecadação tributária local e permitindo maior satisfação dos anseios sociais.

Palavras-chave: Imposto sobre serviços. Tributação municipal. Fornecimento de mão de obra. Agenciamento de mão de obra.

Abstract: The article aims to analyze the taxation of the Service Tax (ISS) on the supply of labor, item 17.05 of the list of services of Federal Complementary Law 116/2003. It is justified by the fact that, of municipal competence, the ISS is one of the three private taxes of the Municipality, corresponding to a great part of its own revenue; even though, the common confusion between the supply of labor and the agency of labor, item 17.04 of the same list, has a direct impact on the taxation of these activities, and consequently, in the municipal tax collection, since they act on distinct generating facts and calculations bases. To achieve the proposed objective, the theoretical analysis of the elements is carried out from the perspective of legislation, jurisprudence and theorists of the subject, characterizing the study as descriptive and analytical, in a qualitative approach in bibliographic and documentary

¹ Doutor em Administração pela Universidade Federal da Bahia (UFBA). Professor Associado da Escola Superior de Administração e Gerência da Universidade do Estado de Santa Catarina (ESAG/UDESC).

² Doutoranda no programa de pós-graduação em Administração da Universidade do Estado de Santa Catarina (ESAG/UDESC). Auditora Fiscal do Município de Paranaguá - PR.

Artigo recebido em 02/12/2019 e aprovado para publicação em 26/11/2021.

support. The analysis of both institutes, with their similarities, distances and characteristics, allows for the necessary differentiation of services and assists in the correct taxation, serving as a basis for both tax audit and taxpayers, in order not to be indebted to the taxation, positively impacting the local tax collection and allowing greater satisfaction of social desires.

Keywords: Tax on services. Municipal taxation. Supply of labor. Agency of labor.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa ampliar os estudos acerca da tributação do Imposto Sobre Serviços (ISS) na atividade de fornecimento de mão de obra, item 17.04 da Lista da Lei Complementar Federal (LC) 116/2003, analisando suas particularidades, fato gerador e, principalmente, base de cálculo, e trazendo um comparativo com a atividade de agenciamento de mão de obra, item 17.05 da mesma lista, a fim de esclarecer eventuais confusões na categorização dos serviços prestados, gerando discrepâncias no recolhimento do imposto. Para tanto, busca esclarecer os componentes de ambas, contrastando-as a fim de trazer à tona suas características, similaridades e distinções. Parte da premissa de que a correta identificação da atividade permitirá a correta tributação do imposto, que representa grande parte da arrecadação própria dos entes locais, fazendo parte da política fiscal que permite a realização dos anseios sociais.

A sociedade brasileira organizou-se de tal forma que o Estado, hoje república e federação, responsabiliza-se por um grande número de serviços realizados para a população, visando assegurar a vida humana em sociedade e garantir a ordem interna (MARTINS, 2009), o que faz por meio de uma grande estrutura administrativa. Tendo como fontes de receita também a dívida pública e a emissão monetária (TUROLLA, 2009), é na tributação que se vê a grande fonte de arrecadação estatal. Nesta seara, para efeitos deste estudo, cumpre apresentar o Imposto sobre Serviços (ISS), um dos três impostos privativos dos Municípios, entes que integram a federação (VEDANA, 2002; MEIRELLES, 2003; MACEDO, 2011), em consonância à leitura da Carta Magna atual, em seu primeiro artigo.

Uma vez partícipe da federação de forma institucionalizada e dotado de dignidade constitucional, necessita o Município de fontes de receita, assim como todos os outros entes, para fazer frente às suas despesas. Neste estudo, recebe atenção o ISS, considerado o mais importante dos instrumentos fiscais de arrecadação municipal própria (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2018), seguido do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e o Imposto de

Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), que não são alvo desse estudo (BRASIL, 2018). Taxas, contribuições, repartições constitucionais e participações em fundos também não fazem parte do escopo desse artigo. Neste sentido, o imposto sob análise vem regulamentado em lei complementar federal, que traz seus principais contornos – a Lei Complementar Federal 116/2003. A partir desta, cada municipalidade redige e põe em prática a própria legislação, não se olvidando de seguir os preceitos da lei complementar federal, inclusive no que tange à lista de serviços.

É nesta lista de serviços que se encontra o item alvo deste estudo, o serviço de fornecimento 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”. Na mesma lista, encontra-se como item 17.04 o “Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão de obra”. Desta forma, vê-se que ambos tratam de mão de obra e integram o grupo “17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres” (BRASIL, 2003). Há, contudo, diferenças marcantes entre ambos os serviços.

Com efeito, a análise do caso, à luz dos preceitos da Lei Complementar Federal, da elucidação de ambos os institutos e da caracterização da similaridades mas, principalmente, das diferenças, permitirá, ao final deste, vislumbrar a correta tributação dos itens 17.05 e 17.04 – o que irá ao encontro da intenção legislativa de arrecadação tributária desta fonte de receita municipal, configurando mais um instrumento que permite os Municípios alcançarem de fato o seu papel, quer seja o de fazer frente às demandas públicas (MARTINS, 2009). É o que se pretende sustentar. A proposta desse trabalho se apresenta, além desta introdução, em uma segunda sessão referente à tributação e o imposto sobre serviço, seguida de uma terceira, sobre o fornecimento de mão de obra e o agenciamento de mão de obra; uma quarta, com os contornos metodológicos, uma quinta, que analisará similaridades e distinções entre ambos, e uma final, de conclusão, seguida de referências.

2 TRIBUTAÇÃO E IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

A Constituição da República Federativa do Brasil (CF), datada de 1988, foi concebida num modelo constitucional que prevê a República como forma de Governo e a Federação como forma de Estado vigentes no País. A classificação dos entes em União, Estados e

Municípios foi a forma pela qual a sociedade brasileira optou por se organizar política e administrativamente, dando a cada ente uma série de competências administrativas e fornecendo meios para obtenção de receitas que farão frente às despesas decorrentes dos serviços prestados.

O Estado não deixa de ser uma grande associação. Enquanto tal, existe para o atingimento de certos fins que dizem respeito aos interesses da própria coletividade. É a atividade política que determina a escolha dos objetivos que devem ser perseguidos prioritariamente, visto que não é possível querer-se atingi-los, a todos, simultaneamente, em razão da escassez de meios financeiros. Fundamentalmente, o Estado dispõe daquilo que arrecada na sociedade, no mais das vezes, de forma coercitiva. (BASTOS, 2001, p. 3)

As possíveis fontes de financiamento, assim, para amparar as despesas públicas, advém do endividamento junto ao público e da emissão monetária, mas, principalmente, da tributação. Para Maria e Luchiezi Junior, enquanto o endividamento fragiliza o orçamento público, que faz com que a longo prazo a dívida se torne maior ainda, a emissão e circulação de moeda em volume superior à produção acarreta em inflação e alta contínua do nível de preços, motivo pelo qual a geração de receitas próprias é “a única fonte de financiamento do Estado fundada em regras econômicas socialmente justas” (MARIA; LUCHIEZI JR., 2010, p. 14-15).

A tributação, assim, é parte relevante das receitas derivadas (sendo as originárias aquelas que vêm da exploração de patrimônio público), instrumento arrecadador de receitas que permite a manutenção geral do Estado (MARIA; LUCHIEZI JR., 2010, p. 14-15) e o “atingimento dos fins que justificam a sua própria existência” (CARRAZZA, 2015, p. 797). Vê-se legitimada no arcabouço constitucional comumente denominado Sistema Tributário Constitucional, com toda a legislação infraconstitucional dando suporte às complexas exações previstas.

Quanto ao sistema tributário, o novo texto constitucional atribui a estados e municípios ampla autonomia para legislar e arrecadar tributos próprios, aos quais se somam os recursos originários dos fundos de participação e os repasses provenientes das contribuições sociais, compondo um desenho político-institucional que apresenta significativos avanços no que diz respeito à descentralização-fiscal. Esta, por sua vez, associada aos recursos fiscais nacionais e estaduais, representa a possibilidade de os governos locais terem maior grau de autonomia de gestão perante os demais níveis. (SOARES; BAVA, 2002, p. 154)

Neste contexto, impera a significação do termo “tributo”, que, proveniente de

“*tribuere*, dividir por tribos, repartir, distribuir, atribuir” (AMARO, 2013, p. 38), é conceituado pelo Código Tributário Nacional (CTN) como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966). Inclui os impostos, taxas e contribuições de melhoria, por disposição do próprio CTN art. 5º, e artigo 145 da Carta Magna, e somados a esses o empréstimo compulsório e as contribuições, por redação da CF, arts. 148 e 149.

Assim, conforme delimitado no escopo desse estudo, importa à esta análise a figura dos impostos municipais, especialmente, o ISS. Sendo o imposto uma das espécies de tributo conceituada como “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (art. 16 do CTN), é o ISS um dos impostos previstos na Constituição, de competência municipal.

De fato, os Municípios, entes federados previstos no art. 1º da CF de 1988, são os entes mais próximos fisicamente dos cidadãos. Detém autonomia política, financeira e administrativa, e participam de competências comuns administrativas, conjuntamente com União, Estados e Distrito Federal, bem como têm também suas competências privativas definidas no texto constitucional (BRASIL, 1988). Como de nada adianta autonomia administrativa e política sem recursos próprios que forneçam renda à execução dos serviços, permitindo o progresso do ente (MEIRELLES, 2003), participam os municípios de um quinhão de competências tributárias definidas pela Carta Magna. No que tange aos impostos, são de sua competência privativa os elencados no art. 156 da Constituição Federal: de propriedade predial e territorial urbana; transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; e serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (BRASIL, 1988).

Alvo deste estudo, este último, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, conhecido como ISS ou ISSQN, é o imposto mais representativo em termos de arrecadação municipal (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2018). Introduzido no Brasil pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965, inicialmente sob a roupagem do Decreto-lei 406 de 1968 (ZILVETI; COELHO, 2009), traz hoje seus contornos na Lei Complementar Federal 116/2003, e tem “como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”, definição de seu primeiro

artigo (BRASIL, 2003).

Dessa forma, percebe-se que não se confundem as atividades descritas no artigo 155, II, da CF, pertencentes ao campo de incidência do ICMS, e que o serviço deve constar na lista anexa à lei. Define a lei hipóteses de não-incidências, local em que se considera prestado o serviço, caracterização de estabelecimento prestador, a condição do Contribuinte como o prestador do serviço, a possibilidade de os entes instituírem mediante lei a responsabilidade em substituição tributária (bem como responsabilidades já atribuídas por força do §2º do artigo 6º), base de cálculo definida como o preço do serviço e orientações sobre alíquotas máximas e mínimas, em seus artigos 1º a 18 (BRASIL, 2003).

Principais temáticas deste estudo, obrigatórias se fazem as definições de fato gerador, a subsunção, ou seja, a correspondência rigorosa, de situação material à hipótese (denominada no tributário de hipótese de incidência) prevista anteriormente em lei (CASSONE; CASSONE, 2007), que vincula o contribuinte e o faz assumir o dever jurídico de pagar o montante do imposto ao Estado (AMARO, 2013), e de base de cálculo, “critério legal utilizado para dimensionar o fato jurídico tributário que, combinado com a alíquota, informa o objeto da relação jurídica tributária.” (ROSSI, 2011, p. 259).

Quanto às classificações, pode-se assim visualizar: quanto à competência impositiva: municipal (criado privativamente pelos Municípios e pelo DF); quanto ao exercício da competência: privativo (caráter de exclusividade); quanto à finalidade: fiscal (arrecadatória); quanto à hipótese de incidência: não vinculado (independe de atividade específica relativa ao contribuinte); quanto ao destino da arrecadação: não vinculado (pode ser usado em quaisquer despesas do orçamento); quanto à possibilidade de repercussão: indireto (onerando pessoa distinta do contribuinte de direito); quanto aos aspectos subjetivos e objetivos da hipótese de incidência: real (incidindo sobre as coisas); e quanto à base econômica tributada: sobre a produção e circulação (ALEXANDRE, 2015).

Passíveis de tributação de ISS os itens que se encaixam na lista que segue o corpo da Lei Complementar Federal que norteia o imposto, para esta análise, assim, essencial que se conheça melhor as figuras dos itens 17.05 e 17.04 da lista anexa, quer sejam elas o “Fornecimento de mão de obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço” e o “Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão de obra”.

3 FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA *VERSUS* AGENCIAMENTO DE MÃO DE OBRA

O serviço de fornecimento de mão de obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviços, implica em serviço no qual o prestador é o responsável pelo próprio serviço. Nesta modalidade, o prestador, aquele que fornece a mão de obra, utiliza-se de empregados a ele vinculados para fornecer ao tomador, aquele que recebe a mão de obra, o serviço que ele deseja, por preço que representa tributariamente a base de cálculo.

Neste caso, sendo o pessoal contratado da própria empresa, não se fala em intermediação, uma vez que a mão de obra empregada se configura como custo do serviço que não deve ser excluído da base de cálculo do imposto. As chamadas terceirizadoras de mão de obra, de fato, colocam seus trabalhadores à disposição de tomadores diversos de serviço. Desta forma, selecionam previamente funcionários, que fazem parte do seu corpo de trabalhadores, e depois disponibilizam esses funcionários a terceiros, repassando a esses terceiros os custos dos funcionários e custos agregados pela disponibilização, bem como sua margem de lucro. O repasse se dá via nota fiscal entre tomador e prestador, mas nitidamente a relação entre funcionário e empresa se dá com o prestador de serviços; tanto o é que quem efetua de fato o pagamento de valores aos funcionários é o prestador de serviços.

No que concerne ao trabalho temporário, relacionam-se ao tema conceitos e súmulas do Direito do Trabalho, como a definição constante da Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-Lei 5.452 de 1943) sobre empregado, que o define, no art. 3º, como “toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário” e afirma, ainda, em Parágrafo único, que “não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual”.

A Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho (BRASIL, 2011) procurou assegurar a garantia de adimplemento das obrigações trabalhistas relativas ao empregado, não excluindo da relação processual tomadora de serviços, mas invocando-a em caráter subsidiário. Isso se dá, principalmente, pelo reconhecimento de que a obrigação se dá mediante a relação entre prestador e funcionário (perceba-se que não se fala aqui em responsabilidade solidária, e sim em subsidiariedade, baseada na proteção do serviço prestado pelo funcionário). Ainda, salienta-se que na operação de trabalho temporário estão

presentes duas relações jurídicas: uma entre a empresa tomadora e a de trabalho temporário (prestadora), consoante redação dos artigos 9 e 10 da Lei nº 6.019 de 1974, de novíssimas redações, inclusive, por conta da recente Lei n. 13.429 de 2017, e outra entre a prestadora e o empregado contratado a prazo certo, disposto no artigo 11 da mesma lei.

Certo, então, que a atividade de fornecimento de mão de obra engloba a figura do funcionário como vinculado ao prestador, cedido ao tomador por tempo determinado, com o qual não mantém vínculo empregatício, e tem como base de cálculo de tributação o preço do serviço, que corresponde a toda a operação efetuada. Os custos arcados com os funcionários, repassados ao tomador por força contratual, compõem conjuntamente a base de cálculo, que será, assim, a totalidade da operação realizada.

A fim de contrastar o item alvo deste estudo com o item comumente confundido, implica a explanação do serviço de agenciamento de mão de obra. No caso do item 17.04: a empresa atua como intermediária entre o contratante e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho. A intermediação implica que o preço do serviço é a taxa de agenciamento, haja vista este ser realmente o serviço realizado pelo prestador. Quaisquer relações que posteriormente se façam entre contratante e terceiro não implicarão participação do intermediário, que nada mais fez do que aproximar duas partes com interesse em contratar, e por este serviço cobrou expressão monetária.

O prestador, nesse sentido, realiza serviços de assessoramento, aproximando partes que têm interesse em contratar. Assim, não faz parte do corpo de funcionários do prestador aqueles que prestarão serviços ao tomador do agenciamento; quando se relacionarem os terceiros ao tomador do agenciamento, os farão por conta própria, em contrato próprio. Em sendo a atividade do prestador o agenciamento, mera intermediação entre as partes, essa é a base de cálculo do serviço. A nota fiscal de prestação de serviços evidenciará essa relação contratual, na qual o tomador do agenciamento pagará ao prestador, geralmente, valor percentual da operação a ser realizada ou valor fixo de tabela, a depender da formação da planilha de custos e preços do prestador de serviços, variando de empresa para empresa.

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente artigo tem como objetivo analisar a tributação do Imposto sobre Serviços (ISS) no fornecimento de mão de obra, item 17.05 da lista de serviços da Lei Complementar

Federal 116/2003. Sua justificativa encontra amparo na importância do ISS dentro dos impostos de competência municipal, sendo o mais expressivo (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2018), somada ao fato da comum confusão que circunda os serviços de fornecimento de mão de obra e agenciamento de mão de obra, este último correspondente ao item 17.04 da mesma lista. Quando confundidos os termos, podem ser vislumbrados impactos diretos na tributação dessas atividades, e conseqüentemente, na arrecadação municipal, eis que atuam sobre fatos geradores e bases de cálculo distintas.

Assim, para o atingimento do objetivo proposto, faz-se a análise teórica dos elementos à ótica da legislação e da jurisprudência, bem como dos teóricos do tema, caracterizando-se o estudo como descritivo e analítico, eis que tanto identifica elementos e os relata quanto aprofunda a análise dos elementos coletados (RAUPP; BEUREN, 2003). As fontes de dados, assim, são secundárias, e compreendem material bibliográfico e documental, e dão amparo à descrição e posterior análise.

O estudo apresenta, por fim, características de abordagem qualitativa, levantando elementos relacionados e suas interações em uma pesquisa que aprofunda o estudo em tópico específico para melhor desnudar o fenômeno estudado (ALVES, 2003; RAUPP; BEUREN, 2003).

Esclarecidos os procedimentos metodológicos da pesquisa, passa-se agora aos resultados e à análise.

5 SIMILARIDADES E DISTINÇÕES ENTRE OS SERVIÇOS DE FORNECIMENTO E AGENCIAMENTO DE MÃO DE OBRA

Embora ambos tratem de mão de obra, integram o item 17, “Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres” e sejam serviços passíveis de cobrança de ISS pela Municipalidade, mais do que suas similaridades, é essencial que se faça a diferenciação dos dois serviços previstos, por se tratarem de fatos geradores distintos provenientes de atividades diversas, cuja forma de cálculo do ISS também se faz diferenciada. Em sua verdade, dadas as características apresentadas anteriormente, o que diferencia ambos, em termos de tributação, é a base de cálculo (a despeito de que as alíquotas podem ser diferenciadas, a critério de cada Município e sua legislação própria), que, segundo o artigo 7º caput da LC 116/2003, é “o preço do serviço”. A discussão, nesse sentido, se dá em

corretamente diferenciar o que é cada serviço, reconhecendo a participação do prestador, funcionários e tomador da atividade em cada um deles, para daí sim afirmar-se o que configura a base de cálculo do imposto.

Não incomum é o requerimento de Contribuintes ao Fisco Municipal para que a prestação de serviços de “fornecimento de mão de obra temporária” seja tributada tão somente tendo por base a taxa administrativa que compõe a tabela de custos do serviço, e que sejam desconsiderados quaisquer outros valores referentes às despesas globais da base de cálculo do ISS incidente nesta operação. Requerem, desta forma, que sejam tributados pelo ISS as diferenças entre os valores pagos pelo tomador e o preço total abatido pela remuneração e encargos dos funcionários. Vide, por exemplo, Consulta 06/2013 formulada à Prefeitura de São Paulo (PREFEITURA DE SÃO PAULO, 2013).

Quando fático, o requerimento normalmente ignora ou desconhece as diferenciações entre ambos os serviços, e a atividade do prestador e dos funcionários em cada um deles. Erra, portanto, ao considerar que o serviço prestado no fornecimento de mão de obra temporária implica somente na intermediação, confundindo os conceitos dos serviços descritos nos itens 17.05 e 17.04.

O Julgado do Superior Tribunal de Justiça, que segue, não deixa dúvidas ao tema, pacificando entendimento acerca da questão de forma elucidativa no excerto abaixo:

1. A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, consoante disposto no artigo 9º, caput, do Decreto-Lei 406/68.
2. 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.
3. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas “intermediações”.
4. 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. (SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2009)

Reforça tal questão a sentença proferida no STJ Agravo de Instrumento 1.359.785 - RJ (2010/0190662-6), da qual transcreve-se trecho abaixo:

[...] Lista de serviços. Item 17.05: Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter

temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. “O acórdão recorrido distingue duas espécies de atividade desenvolvidas pelas empresas de mão-de-obra temporária: (a) mera intermediação entre o contratante e o trabalhador e (b) efetiva prestação do serviço contratado, por meio de seus empregados. No primeiro caso (intermediação), o ISS incide apenas sobre a comissão cobrada pela empresa. Na segunda hipótese (efetiva prestação do serviço pela empresa contratada), o tributo municipal incide sobre o valor total do serviço (caso dos autos). (...) No primeiro caso, a base de cálculo do ISS seria a taxa de administração - que é o preço do serviço efetivamente prestado, enquanto que, na segunda hipótese, a base de cálculo recairia sobre o total da receita percebida, nela incluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. (SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2010)

No mesmo sentido, dentre outras, REsp 209.005/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ 16.08.1999; REsp 1.082.636/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 20.05.2009; REsp 1.185.275/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 23.9.2011; AgRg no REsp 1.197.799/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe de 22.6.2012, assim como a recente decisão de data de julgamento 09.05.2018 e publicação 15.05.2018 no SJT - AR: 5268 MG 2013/0335398-5, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Sessão. Apesar disso, ainda em 2019 se percebem consultas realizadas dentro da esfera tributária municipal, confundindo a terceirização de mão de obra com outros subitens do item 17, inclusive o 17.04, como por exemplo na Consulta 028/2019 formulada à Prefeitura de Belo Horizonte (PREFEITURA DE BELO HORIZONTE, 2019), o que demonstra o quão atual é a discussão.

Espaço se abre, ainda, para outra distinção além das mencionadas, que se faz acerca da responsabilidade diretamente atribuída pela LC 116/2003 aos tomadores do serviço 17.05, conforme redação expressa do artigo 6º, §2º da mesma lei. Não prevê a lei a responsabilidade do tomador do item 17.04, admitida a ressalva que faz o caput do mesmo artigo quando determina que “Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa [...]”, o que possibilitaria, caso a caso, a depender da legislação de cada Município, que sejam estes também casos de responsabilidade do tomador de serviços. De toda sorte, clara a disposição do instrumento legal normativo ao elencar tão somente o item 17.05 da lista. Por todo o exposto, acredita-se que restam nítidas, mais que as similaridades, as diferenciações entre ambos os serviços constantes da lista anexa da LC 116/2003, impactando diretamente na diferente tributação dos dois serviços frente ao fisco municipal na cobrança do ISS.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Estado brasileiro estruturou-se de tal forma que a forma de estado vigente no País é o federalismo, prevendo autonomia dos entes da federação, dentre eles, o Município. Respondem estes entes por um número grande de competências comuns, dispostas no artigo 23 da CF, bem como por competências próprias, e mantém na tributação sua principal fonte de financiamento para pagamento destas despesas. Para este estudo, foi focado o ISS, imposto sobre serviços - uma grande fonte de receita própria do ente - principalmente nas atividades que permeiam a mão de obra do item 17 da Lei Complementar Federal 116/2003. A comum confusão entre os itens 17.05 e 17.04 da lista de serviços da mencionada lei é, muitas vezes, fonte de falha na arrecadação desses tributos, uma vez que não se vislumbram nitidamente seus contornos.

Este estudo pretendeu ampliar a discussão acerca das similaridades e, principalmente, das diferenças entre ambas as atividades. Ao elucidar as particularidades do fornecimento de mão de obra e do agenciamento de mão de obra, crê-se que foi possível a compreensão do porquê da tributação diferenciada nos dois serviços. Seguindo a máxima, sobretudo, de que “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço”, e explicitadas as diferenças entre ambas as atividades, nítido perceber o porquê no agenciamento puro o ISS se dá somente sobre o valor do agenciamento, e no fornecimento de mão de obra, sobre todo o valor da nota, tributação pelo total do agenciamento e remuneração do funcionário e demais encargos.

Ainda, na regência do art. 1º, §4º, “Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. [...] § 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.” Destarte, se for o caso de o prestador atuar como intermediário entre o contratante da mão de obra e o terceiro que atua em mercado de trabalho, cobrando por isto valor pelo agenciamento, esta será a base de cálculo do ISS, porquanto representa o serviço efetivamente prestado.

Na mesma esteira, caso se verifique a prestação de serviços de mão de obra por pessoal contratado pela empresa prestadora, que cobra o repasse desses valores do tomador de serviços, além de taxa de agenciamento por este fornecimento, resta afastada a figura da intermediação, considerando-se a mão de obra e todos os seus valores relacionados custos e

despesas do serviço prestado, a serem somados com o valor cobrado pelo agenciamento, e englobando todos esses valores a base de cálculo do ISS. Neste sentido, é a análise fática da situação que permitirá a acertada tributação da atividade, independentemente de esta ser nomeada em documento fiscal ou contrato como agenciamento ou fornecimento de mão de obra. A análise do conjunto de elementos que permeiam a relação e compõem o fato gerador do imposto promoverá, per si, a adequada e justa tributação da atividade.

Crê-se que, com as explicações fornecidas, é possível perceber as diferenças de tributação, especialmente no que tange à base de cálculo e à substituição tributária já previamente definida na LC 116/2003. Ainda, que da lógica se pode compreender o porquê de, erroneamente classificadas, haver perda de receita para os municípios e possível comprometimento no fornecimento dos serviços públicos, haja vista a importância do ISS na composição da receita própria arrecadada por este ente. A correta orientação tanto do Fisco, órgão responsável pela arrecadação dos tributos do ente, quanto dos Contribuintes e responsáveis definidos legalmente como arrecadadores do tributo, permite que se cumpram os ditames constitucionais e que sejam entregues nem mais nem menos do que o acordado legalmente pelo pacto que une os cidadãos brasileiros os recursos necessários à satisfação dos seus anseios. Ainda, permite que o contribuinte não seja onerado com multas e juros decorrentes de possíveis autuações dos órgãos fiscalizadores, o que não é de interesse do Contribuinte e certamente não é de interesse da fiscalização tributária, que têm em suas atribuições a realização da justiça fiscal.

Com essa breve análise, pode-se concluir pela tributação do item 17.05 como de base de cálculo cheia, considerando valores pagos aos funcionários como custos do serviço prestado, e pela diferenciação entre a tributação do item 17.05 e item 17.04, que encontra sua base de cálculo no preço do serviço de agenciamento, que é o serviço efetivamente prestado. Ainda, que a diferenciação auxilia tanto a auditoria fiscal, em sua função arrecadatória, quanto o contribuinte, na correta mensuração do valor a pagar e no afastamento de possíveis punições por autuação fiscal na cobrança correta do imposto devido. Por fim, que a reta tributação desses itens vai ao encontro da intenção legislativa de arrecadação de receita próprias municipais e de justiça fiscal, sendo devido o que lhe é de direito, e auxilia na consecução do objetivo do Município de efetivamente satisfazer as demandas do corpo social.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 9 ed. rev. Atual. E ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015.

ALVES, Magda. *Como escrever teses e monografias*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 19. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 8. Ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 29 mar. 2018.

_____. *Decreto-Lei 5.452*, de 1º de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Rio de Janeiro, 1943. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm . Acesso em: 4 abr. 2018.

_____. *Emenda Constitucional nº 18*, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Brasília, 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 17 fev. 2018.

_____. *Lei 5.172*, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 17 mar. 2018.

_____. *Lei 6.019*, de 3 de janeiro de 1974. Dispõe sobre o Trabalho Temporário nas Empresas Urbanas, e dá outras Providências. Brasília, 1974. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6019.htm. Acesso em: 4 abr. 2018.

_____. *Lei Complementar nº 116*, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 09 abr. 2018.

_____. *Súmula nº 331 do TST*. Contrato De Prestação de Serviços. (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) - Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011. Disponível em: http://www3.tst.jus.br/jurisprudencia/Sumulas_com_indice/Sumulas_Ind_301_350.html. Acesso em: 4 abr. 2018.

CASSONE, Maria Eugenia Teixeira; CASSONE, Vittorio. *Processo Tributário: Teoria e*

Prática. 8. Ed. 2. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. Ed. rev. Ampl. E atual. até a Emenda Constitucional n. 84/2014. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACEDO, Marco Antonio Ferreira. Breves reflexões acerca da competência tributária municipal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Orgs.). *Direito tributário: impostos municipais e contribuições*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v.5). p.1170-1178.

MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro (Orgs.). *Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal*. – Brasília, 2010.

MARTINS, Sergio Pinto. *Manual de direito tributário*. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 13. Ed. atualizada por Célia Marisa Prendes e Márcio Schneider Reis. São Paulo: Malheiros, 2003.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD). *Carga Tributária no Brasil 2017*. Análise por Tributos e Bases de Incidência. Brasília, novembro de 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudose-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em: 27 dez. 2018.

PREFEITURA DE BELO HORIZONTE. Gerência de Legislação e Consultoria. Consultas específicas feitas à gerência de Legislação. *Sequência/Ano – 028/2019*. Disponível em: <http://www.fazenda.pbh.gov.br/internet/pesquisas/consultas/resultadofrm.asp?FormMode=Edita&BuscaPalavra=M%C3O-DE-OBRA&TipoBusca=A&MenuBusca=>. Acesso em: 28 nov. 2019.

PREFEITURA DE SÃO PAULO. Finanças e desenvolvimento econômico. *Solução de consulta SF/DEJUG nº 06, de 27 de fevereiro de 2013*. Disponível em: https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/SC006_1375796809.pdf. Acesso em: 28 nov. 2019.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. BEUREN, Ilse Maria (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2003.

ROSSI, Carlos Alberto Del Papa. ISS: Base de cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Orgs.). *Direito tributário: impostos municipais e contribuições*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v.5). p. 251-268.

SOARES, José Arlindo; BAVA, Silvio Caccia (Orgs.). *Os desafios da gestão municipal democrática*. 2. Ed. São Paulo: Cortez, 2002.

SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA, *AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.359.785 - RJ (2010/0190662-6)*. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Posicionamento Consolidado pela Primeira Seção no Julgamento do Recurso Repetitivo 1.138.205/PR. Agravo de Instrumento não Provido. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18161826/ag-1359785>. Acesso em: 3 abr. 2018.

_____. *RECURSO ESPECIAL Nº 209.005 SP 1999 /0027023-1*, Relator: Ministro Garcia Vieira, Data de Julgamento: 17/06/1999, T1 - Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 16.08.1999 p. 54. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/411156/recurso-especial-resp-209005-sp-1999-0027023-1/inteiro-teor-100263524>. Acesso em: 28 nov. 2019.

_____. *RECURSO ESPECIAL 1.082.636 – PR (2008/0183736-0)*. Relator: Ministro Luiz Fux. 1ª Turma. DJE 20.05.2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/dj/consulta/processo>. Acesso em: 28 nov. 2019.

_____. *RECURSO ESPECIAL Nº 1.138.205 - PR (2009/0084721-6)*. Relator: Ministro Luiz Fux. Primeira Seção, julgado em 09/12/2009, DJe de 01/02/2010. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=7569702&num_registro=200900847216&data=20100201&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 3 abr. 2018.

_____. *RECURSO ESPECIAL Nº 1.185.275 - PR (2010/0045913-7)*. Relator: Ministro Mauro Campbell. 2ª Turma. DJe. 23/09/2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/dj/consulta/processo>. Acesso em: 28 nov. 2019.

_____. *AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.197.799 - SP (2010/0106725-2)*. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. 1ª Turma. DJE 22/06/2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/dj/consulta/processo>. Acesso em: 28 nov. 2019.

_____. *AÇÃO RESCISÓRIA AR: 5268 MG 2013/0335398-5*, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Data de Julgamento: 09/05/2018, S1 - Primeira Seção, Data de Publicação: DJe 15/05/2018. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/dj/consulta/processo>. Acesso em: 28 nov. 2019.

TUROLLA, Frederico Araujo. Responsabilidade fiscal e investimento público no Brasil. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. *Direito tributário: política fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2009. (Série GVLaw).

VEDANA, Celso. *Federalismo: Autonomia tributária formal dos Municípios*. Florianópolis: Habitus, 2002.

ZILVETI, Fernando Aurelio; COELHO, Monica Pereira. O imposto sobre serviços e competência federativa. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coords.). *Direito tributário: tributação empresarial*. São Paulo: Saraiva, 2009.