

**EXCELENTÍSSIMO SENHOR DOUTOR DESEMBARGADOR VIEIRA DE BRITO
DA 8ª CÂMARA CÍVEL DO EGRÉGIO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE
MINAS GERAIS - Relator do Recurso de Apelação Cível em Reexame
Necessário nº 4419739-36.2008.8.13.0702**

MEMORIAIS

Autos : Ap Cível/Reex Necessário nº 4419739-36.2008.8.13.0702
1ª Apelante : STAFF RECURSOS HUMANOS LTDA.
2ª Apelante : MUNICÍPIO DE UBERLÂNDIA.

Pelo apelado: STAFF RECURSOS HUMANOS LTDA.

Os presentes memoriais objetivam demonstrar as razões para a manutenção da decisão de primeiro grau, eis que a mesma traduziu a perfeita aplicação da Justiça no caso em apreço.

**ÍNCILITO DESEMBARGADOR
DO EGRÉGIO TRINUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

STAFF RECURSOS HUMANOS ajuizou ação declaratória de inexistência de relação tributária c/c pedido de repetição de indébito contra o Município de Uberlândia-MG, requerendo que fosse declarado o direito de recolher ISS apenas sobre o valor da taxa de administração do contrato quando estiver prestando os serviços de intermediação de mão-de-obra sob o regime de trabalho temporário (item 17.05 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003). Requereu, ainda, a repetição do indébito referente aos últimos 5 (cinco) anos.

A sentença declarou o direito da empresa fornecedora de serviço temporário recolher o ISS sobre a taxa de administração / comissão. O município foi condenado a restituir os valores indevidamente pagos pela empresa no período de 17/04/2003 a 17/04/2008 e, ainda, foi condenado ao pagamento de honorários advocatícios fixado em R\$ 3.000,00.

STAFF propôs o recurso de apelação, para fins de majoração dos honorários advocatícios.

O município apresentou recurso de apelação, pois a decisão de primeiro grau, nesse caso, é sujeita ao reexame necessário.

Os presentes memoriais somente versam sobre a manutenção da decisão de primeiro grau no que tange a incidência do ISS sobre a taxa de administração / comissão.

Acertada a decisão de primeiro grau nesse ponto. Vejamos.

DA EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO

A definição legal da empresa de trabalho temporário está previsto em normas legais:

Art. 4º - Compreende-se como empresa de trabalho temporário a pessoa física ou jurídica urbana, cuja atividade consiste em colocar à disposição de outras empresas, temporariamente, trabalhadores, devidamente qualificados, por elas remunerados e assistidos.

(Lei 6.019/74)

Art 2º - A empresa de trabalho temporário tem por finalidade colocar pessoal especializado, por tempo determinado, à disposição de outras empresas que dele necessite.
(Dec. 73.841/74)

Art. 6º Compreende-se como empresa de trabalho temporário a pessoa física ou jurídica urbana, cuja atividade consiste em colocar à disposição de outras empresas, temporariamente, trabalhadores devidamente qualificados, por estas remunerados e assistidos.
(IN/MTE n. 03/97)

Portanto, resta claro que o serviço prestado pela empresa de trabalho temporário é apenas colocar um trabalhador no cliente ou tomador, para atender uma necessidade temporário deste.

A norma legal também prevê o que é o trabalho temporário:

Art. 2º - Trabalho temporário é aquele prestado por pessoa física a uma empresa, para atender à necessidade transitória de substituição de seu pessoal regular e permanente ou à acréscimo extraordinário de serviços.
(Lei 6.019/74)

Art 1º - Trabalho temporário é aquele prestado por pessoa física a uma empresa, para atender necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços.
(Dec. 73.841/74)

Art. 7º Considera-se trabalho temporário aquele prestado por pessoa física a uma empresa tomadora ou cliente, para atender a necessidade transitória de substituição de seu pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços.
(IN/MTE n. 03/97)

Tem-se claro que o trabalho temporário é praticamente relacionado apenas entre o trabalho e a empresa tomadora. Esta é a definição legal.

A empresa de trabalho temporário apenas faz a intermediação desta relação, unindo o trabalhador e a empresa que tem uma necessidade temporária.

A empresa de trabalho temporário coloca o trabalhador na empresa tomadora por um prazo máximo de três meses (art. 10 da Lei 6.019/74),

podendo ser prorrogado por mais três. Se ultrapassar esse lapso temporal o vínculo de emprego dar-se-á diretamente com a empresa tomadora.

Durante a vigência do contrato de trabalho temporário, o trabalhador fica totalmente aos cuidados do tomador, como estabelece o Ministério do Trabalho e Emprego:

Art. 10 As relações entre a empresa de trabalho temporário e a empresa tomadora ou cliente são registradas pela lei civil.

§ 1º A empresa de trabalho temporário transfere durante a vigência do contrato de trabalho o poder diretivo sobre seus assalariados sobre à empresa tomadora ou cliente.

§ 2º O trabalhador temporário pode atuar tanto na atividade-meio, quanto na atividade-fim da empresa tomadora ou cliente.

Art. 11 A empresa tomadora ou cliente exerce, durante a vigência do contrato firmado com a empresa de trabalho temporário, o poder disciplinar , técnico e diretivo sobre o assalariado colocado a sua disposição.

(IN/MTE n. 03/97 - destacamos)

A tanto que o a norma legal prevê que em caso de acidente de trabalho, cabe à tomadora comunicar a empresa de trabalho temporário:

Art. 12. (...)

§ 2º - A empresa tomadora ou cliente é obrigada a comunicar à empresa de trabalho temporário a ocorrência de todo acidente cuja vítima seja um assalariado posto à sua disposição, considerando-se local de trabalho, para efeito da legislação específica, tanto aquele onde se efetua a prestação do trabalho, quanto a sede da empresa de trabalho temporário.

(Lei 6.019/74)

Art. 36. (...)

§ 1.º - A empresa tomadora de serviço ou cliente é obrigada a comunicar à empresa de trabalho temporário a ocorrência de acidente do trabalho cuja vitima seja trabalhador posto à sua disposição.

§ 2.º - encaminhamento do dentado ao Instituto Nacional de Previdência Social pode ser feito diretamente pela empresa tomadora de serviço, ou cliente, de conformidade com normas expedidas por aquele Instituto

(Dec. 73.841/74)

O Dr. Carlos Martins Kaminski, Juiz do Trabalho da 9ª Região, faz uma pontual distinção explicação prática acerca do trabalho temporário:

*(...) Por outro lado, como se observa do texto legal, uma das características do contrato de trabalho temporário é a inserção do trabalhador temporário na empresa tomadora, **subordinando-se diretamente a ela E DELA AUFERINDO O SEU GANHO**, ainda que o pagamento se dê pela sua contratante - a empresa prestadora de trabalho temporário. Trata-se de uma modalidade de prestação de serviços em que, efetivamente, estão presentes todos os requisitos configuradores de relação de emprego, **a qual somente não se configura diretamente com o tomador dos serviços em razão de expressa previsão legal.***

Assim, ainda que o autor tenha prestado serviços diretamente nas dependências da segunda ré e a ela subordinado, demonstrando as rés a regularidade da contratação temporária, ou seja, o acréscimo extraordinário de serviço ou substituição de pessoal regular e permanente, não há nulidade na forma de contratação. (...) ¹

(Destacamos)

Enfim, temos que a relação triangular na prestação de serviço de mão-de-obra temporária, é basicamente estabelecida entre o trabalhador e a empresa tomadora, sendo a presença da empresa de trabalho temporário obrigatória apenas para se fazer **intermediação** entre o trabalhador e o tomador.

Resumidamente:



(I) Empresa de Trabalho Temporário:

- (a) fornecer o trabalhador temporário à empresa tomadora;
- (b) pagar o salário do trabalhador temporário (determinação legal - art. 8º do Dec. nº 73.841/74);
- (c) recolher os encargos sociais pertinentes (determinação legal - art. 35 do Dec. nº 73.841/74);

¹ RT 00407-2005-322-09-00-2, 2ª Vara do Trabalho de Paranaguá, sentença exarada em 23/01/2006.

(II) Empresa Tomadora:

- (a) pagar a comissão – taxa de administração - da empresa de trabalho temporário;
- (b) reembolsá-la das despesas com salários e encargos.

(III) Empregado Temporário:

- (a) realizar o trabalho que lhe for determinado pela empresa tomadora;

Acerca da remuneração da empresa de trabalho temporário, as normas legais aplicáveis ao caso estipulam:

*Art. 9º - O contrato entre a empresa de trabalho temporário e a empresa tomadora de serviço ou cliente deverá ser obrigatoriamente escrito e dele deverá constar expressamente o motivo justificador da demanda de trabalho temporário, assim como as modalidades de remuneração da prestação de serviço.
(Lei 6.019/74)*

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 - o motivo justificador da demanda de trabalho temporário;

*II - a modalidade de remuneração da prestação de serviço, onde estejam claramente discriminadas as parcelas relativas a salários e encargos sociais.
(Dec. 73.841/74 - destacamos)*

A remuneração do fornecimento do serviço de intermediação de mão-de-obra temporária, nos termos da Lei 6.019/74 (item 17.05 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003), é a taxa de administração (comissão), que é o preço do serviço e corresponde a sua receita real.

Os demais valores recebidos são transferidos imediatamente aos trabalhadores cedidos, na forma de remuneração e encargos sociais, tudo isso destacado e individualizado nas notas fiscais apresentadas nos autos.

Tal separação se faz necessária, pois como se pode observar, a empresa de trabalho temporário é apenas intermediadora entre uma necessidade da tomadora e o trabalhador. Por determinação legal (arts. 8º, 9º e 35 do Dec. nº 73.841/74), ficará a cargo da empresa de trabalho temporário remunerar, assistir e registrar na CTPS, os trabalhadores temporários. **Contudo, os valores referentes a encargos sociais e trabalhistas serão reembolsados pela empresa tomadora.**

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

- (a) o valor do salário que pertence ao trabalhador temporário, fruto de seu trabalho sob as ordens do tomador;
- (b) o valor dos encargos sociais e previdenciários, exigidos por lei (“ex Legis”), compulsoriamente devidos ao Governo;
- (c) o valor da mão-de-obra temporária, representa a comissão – taxa de administração – **auferida como intermediário**.

Assim, os valores referentes aos salários e encargos sociais repassados pela empresa tomadora do serviço, não constituem receita da empresa de trabalho temporário, de modo que descabida a sua consideração para fins de incidência tributária.

Essa situação pode ser verificada no quadro a seguir:

PRESTADOR			
STAFF RECURSOS HUMANOS LTDA			
TOMADOR			
DISCRIMINAÇÃO DO SERVIÇO			
AGENCIAMENTO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA LEI 60119/74			
Salário			R\$ 15.080,34
Encargos			R\$ 8.405,71
Benefícios fornecidos			R\$ 4.630,70
Benefícios descontados			-R\$ 3.252,21
Total de verbas em trânsito			R\$ 24.864,54
Receita da prestadora sobre folha			R\$ 5.026,01
Receita da prestadora sobre benefício			R\$ 463,07
Total de receita da prestadora			R\$ 5.489,08
Tributos sobre Bruto	1%	R\$ 31.434,24	R\$ 314,34
Tributos sobre Taxa	12,25%	R\$ 6.255,36	R\$ 766,28
Valor bruto da fatura			R\$ 31.434,24
Retenção INSS	11%	R\$ 31.434,24	R\$ 3.457,77
Retenção PIS	0,65%	R\$ 6.255,36	R\$ 40,66
Retenção COFINS	3%	R\$ 6.255,36	R\$ 187,66
Retenção IRPJ	1%	R\$ 31.434,24	R\$ 314,34
Retenção CSLL	1%	R\$ 6.255,36	R\$ 62,55
Retenção ISS São Paulo/SP	2%	R\$ 6.255,36	R\$ 125,11
Valor líquido da fatura			R\$ 27.246,15
VALOR TOTAL DA NOTA = 31.434,24			
Código do Serviço			
17.05 – Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, ...			
Valor Total das Deduções (R\$)	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Valor do ISS (R\$)
25.178,88	6.255,36	2,00%	125,10

No exemplo de nota fiscal acima, verifica-se que a base de cálculo é a receita da empresa fornecedora de mão de obra temporária.

Receita da prestadora sobre folha			R\$ 5.026,01
Receita da prestadora sobre benefício			R\$ 463,07
Tributos sobre Taxa	12,25%	R\$ 6.255,36	R\$ 766,28
			R\$ 6.255,36

Nos termos do artigo 156, III, da Constituição Federal, a instituição do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISS é de competência dos Municípios.

A Lei Complementar nº 116/2003, em seu artigo 7º, caput, define que “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço”.

O Código Tributário Municipal de Uberlândia estabelece que “a base de cálculo do ISS é o preço do serviço” (artigo 7ª da Lei Municipal nº 336/2003).

Conforme exemplo supra fica evidenciado que o preço do serviço é a taxa de administração / comissão (valor bruto da prestação do serviço), receita que integra o patrimônio da empresa. Já as demais verbas que são repassadas ao trabalhador temporário são consideradas meras entradas, apenas para controle financeiro, deste modo, não englobando o valor de preço do serviço.

Ressalta-se, que as meras entradas ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa em breve lapso temporal. Essa “receita de terceiro”, no momento em que ingressa no caixa da pessoa jurídica intermediária representa um simples movimento de fundo, sem qualquer repercussão patrimonial.

Por isso, os salários e encargos sociais **NÃO CONSTITUEM CUSTO** da empresa fornecedora de mão-de-obra temporária, pois tratam-se de repasses efetuados pelas tomadoras de valores pertencentes a terceiros (trabalhadores temporários).

Em face das considerações postas, podemos assentar que a pretensão de incluir-se valores meramente reembolsados às empresas de fornecimento de mão-de-obra temporária na base de cálculo do ISS, a seu cargo²:

(a) desatende ao princípio da capacidade contributiva (Constituição da República, art. 145, § 1º), afigurando-se, em consequência, confiscatória, (Constituição da República, art. 150, § 4º).

² **O ISS e o Fornecimento de Mão-de-obra Temporária.** Revista Dialética de Direito Tributário, nº 139, Abril/2007, p. 40-41.

(b) contraria o conceito de preço do serviço que deve servir de base de cálculo da pretensão tributária (art. 7º, *caput* da LC 116/2003).

(c) desconsidera a natureza dos serviços prestados, nos termos disciplinados pelos artigos 2º e 4º da Lei 6.019/74.

Por oportuno, transcrevemos um trecho dos ensinamentos de Bernardo Ribeiro de Moraes no que tange a exigência legal da garantia dos direitos trabalhistas e respectivos pela empresa de fornecimento de mão-de-obra temporária, nos termos da Lei 6.019/74.

É sua obrigação remunerá-lo e assisti-lo, para tanto, recebe do contratante, em reembolso, as verbas necessárias. No entanto, *o preço do seu serviço limita-se à comissão*, calculada em percentual sobre o valor pago pelo tomador, uma vez que as demais verbas as repassam ao trabalhador fornecido.

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

Pouco importa a consideração atinente à não existência de deduções previstas na lei. O que revela considerar é que se trata de imposto sobre serviços, não podendo incidir sobre valores que não tenham esse caráter.³

Assim, por oportuno trazemos a baila o entendimento doutrinário referente a diferença entre receita e mero ingresso de caixa (entrada).

No entendimento de Aires F. Barreto:

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

Apenas os aportes que incrementam o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas. Estas, e só estas, são tributáveis pelo ISS. Os meros ingressos são configuram receita e somente as receitas decorrentes da prestação dos serviços é que podem integrar a base de cálculo do ISS, porque a receita remunera a atividade desenvolvida. Só a receita representa o preço da atividade do prestador, consubstanciando pagamento

³ ISS-QN. Fornecimento de Mão-de-obra Temporária – Base de Cálculo. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 60, Setembro/2000, p. 32.

da prestação contratual correspondente.⁴

Nesse norte declina Bernardo Ribeiro de Moraes:

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

A atividade comissionada, no caso, tem como preço do serviço o total das comissões auferidas durante determinado período (um mês). (...) Sobre esse preço do serviço é que se aplicará a alíquota fiscal para fixar-se o valor do ISS-QN.⁵

Eduardo Domingues Bottallo corrobora com os doutrinadores acima, complementando que:

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

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

Não é, porém, o caso de organizações com este perfil.

(...)

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

E, embora o trabalhador temporário desempenhe seus misteres nas tomadoras, inexistente relação trabalhista entre ambos, o que não impede seja destas (vale dizer as tomadoras) a responsabilidade pela assistência e remuneração.⁶

Assim, verifica-se que o entendimento doutrinário é unânime no sentido de que o preço do serviço é a “taxa de administração” (valor bruto), estas são consideradas receitas que integram o patrimônio da empresa. Já

⁴ **Trabalho Temporário e Base de Cálculo do ISS. Atividade Comissionadas – Distinção entre Ingressos e Receitas.** Revista Dialética de Direito Tributário, nº 90, Março/2003, p. 8.

⁵ **ISS-QN. Fornecimento de Mão-de-obra Temporária – Base de Cálculo.** Revista Dialética de Direito Tributário, nº 60, Setembro/2000, p. 32.

⁶ **Empresas Prestadoras de Serviços de Recrutamento de Mão-de-Obra Temporária e Base de Cálculo do ISS.** Revista Dialética de Direito Tributário, nº 5, Fevereiro/1996, p. 25.

as demais verbas que são repassadas ao trabalhador temporário são consideradas meras entradas, meramente para controle financeiro, deste modo, não englobando o valor de preço do serviço.

Visualizemos, ainda, a pacificação do entendimento no Superior Tribunal de Justiça:

“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.

6. Recurso especial provido.”

(REsp nº 411.580/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 16/12/2002) – Grifo nosso.

“TRIBUTÁRIO. ISS. EMPRESAS QUE AGENCIA MÃO-DE-OBRA.

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

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

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

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

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

6. Embargos conhecidos e providos para fazer prevalecer pelo paradigma, com o conseqüente provimento do Recurso Especial, para que o ISS incida, apenas, sobre o valor fixado para a taxa de agenciamento, excluídas as demais parcelas.”

(STJ – 1ª Seção – Rel. Min. José Delgado – Embargos de Divergência em REsp nº 613.709 – PR – j. 14/11/2007). Grifo nosso.

Diante de todo o exposto, extrai-se que a base de cálculo do ISS, na atividade de fornecimento de mão-de-obra temporária, nos termos da Lei 6.019/74 (item 17.05 da lista de serviço da LC 116/2003) é o valor bruto do serviço, qual seja, a taxa de administração / comissão, que corresponde a receita da empresa de trabalho temporário. Distinção necessária entre receita e mera entrada de caixa.

Curitiba, 14 de junho de 2011.

André Luiz de Oliveira Brandalise
OAB/PR 27.763

Vagner Cristiano Modesto
OAB/PR 54.919