

PRISCILLA OKAMOTO

**FORNECIMENTO DE MÃO-DE-OBRA E ASPECTO
MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN**

PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* EM DIREITO

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO/São Paulo

2009

PRISCILLA OKAMOTO

**FORNECIMENTO DE MÃO-DE-OBRA E ASPECTO
MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN**

Monografia apresentada ao
examinador da Pontifícia
Universidade Católica de São
Paulo, como exigência parcial para
obtenção do Certificado de
Especialização, sob a orientação da
professora Valeria Zotelli

SÃO PAULO

2009

Examinador

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
1. A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E O ASPECTO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN.....	3
1.1 Introdução.....	3
1.2 O conceito de serviço.....	7
2. ISSQN, LEI COMPLEMENTAR FEDERAL E LEI MUNICIPAL.....	15
3. OS TIPOS DE CONTRATO DE TRABALHO.....	22
3.1 Os diversos tipos de contrato de trabalho.....	22
3.2 Noções sobre os contratos de trabalho.....	23
4. VERIFICAÇÃO ACERCA DA POSSIBILIDADE DE O FORNECIMENTO DE TRABALHADORES CONFIGURAR FORNECIMENTO DE MÃO-DE-OBRA PREVISTO NO ITEM 17.05 DA LISTA DE SERVIÇOS.....	32
4.1 Obrigação de dar ou fazer.....	32
4.2 Os contratos de trabalho e o subitem 17.05 da lista de serviços.....	35
5. CONCLUSÃO.....	47
BIBLIOGRAFIA.....	49

INTRODUÇÃO

Não são poucos os estudiosos do Direito Tributário que veem com desconfiança a incidência do ISSQN sobre o fornecimento de mão-de-obra de trabalhadores (subitem 17.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03).

Na realidade, o fornecimento de mão-de-obra é muito mais analisado pela doutrina trabalhista, porquanto a sua utilização, não raras vezes, tem o intuito de fraudar a legislação trabalhista, na medida em que empresas procuram se desfazer dos pesados encargos celetistas, terceirizando serviços e trabalhadores.

Para fins de incidência de ISSQN, importa saber, inicialmente, se esse serviço pode ser enquadrado na materialidade desse tributo. Para tanto, deve ser buscado na Constituição Federal o aspecto material da hipótese de incidência desse imposto, ainda que não conste de maneira explícita.

Uma vez definido no que consiste a materialidade do ISSQN, saber-se-á se a hipótese referente ao fornecimento de mão-de-obra pode ser encaixada na moldura constitucional.

Ultrapassada a barreira da verificação da constitucionalidade da tributação do fornecimento de mão-de-obra, devem ser buscados subsídios na legislação infraconstitucional, sobretudo, na legislação trabalhista, a fim de se analisar quais os tipos de contratação de mão-de-obra são previstos no ordenamento pátrio e se todos eles se sujeitam, de forma lícita, à possibilidade de fornecimento ou transferência para outra empresa.

Somente assim procedendo, será possível verificar quais as situações fáticas passíveis de enquadramento no subitem 17.05 da lista anexa de serviços da Lei Complementar 116/03, *in verbis*:

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

Portanto, resumidamente, são objetivos desse trabalho:

a) verificação da constitucionalidade ou não do subitem 17.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03;

b) análise de quais situações fáticas podem ser abarcadas por esse subitem, tomando-se por base, sobretudo a legislação trabalhista.

1. A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E O ASPECTO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN

1.1 Introdução

Nenhuma análise no âmbito do Direito pode deixar de lado o estudo pormenorizado da Constituição Federal, fundamento de validade de todas as demais normas pertencentes ao ordenamento jurídico pátrio.

O ordenamento jurídico pode ser concebido como uma pirâmide, formada por normas, sendo que, em seu topo, está a Constituição Federal.

Dentro dessa estrutura piramidal, com normas de diferentes hierarquias, a inferior encontra seu fundamento de validade em uma que lhe é imediatamente superior, que, por sua vez, busca sua validade em outra norma superior e, assim por diante, até que se chegue à norma de máxima hierarquia, ou seja, a Constituição Federal.

Também no estudo do Sistema Tributário Nacional não se pode nunca descurar das diretrizes fixadas na Constituição, sobretudo, porque esse diploma apresenta uma regulamentação extremamente minuciosa acerca da matéria, deixando pouca margem para atuação do legislador infraconstitucional.

Como observado por Paulo de Barros Carvalho¹:

“O estudo de Direito Comparado oferece-nos material valioso para percebermos aspectos da fisionomia peculiar do nosso sistema constitucional tributário. Enquanto os sistemas de outros países de cultura ocidental pouco se demoram nesse campo, cingindo-se a um número reduzido de disposições, que ferem tão-somente pontos essenciais, deixando à atividade legislativa infraconstitucional a grande tarefa de modelar o conjunto, o nosso, pelo contrário, foi abundante, dispensando à matéria tributária farta messe de preceitos, que dão pouca mobilidade ao legislador ordinário, em termos de exercitar seu gênio criativo”.

¹ **Curso de Direito Tributário**, p. 158.

Nesse sentido, cuidou a Constituição Federal Pátria de discriminar as competências tributárias, classificou os tributos, traçou a norma-padrão de incidência das exações e, ainda, tratou das limitações ao poder de tributar.

A Constituição, entretanto, não criou tributos. Limitou-se a estabelecer as competências para que os legisladores das pessoas políticas, por meio de lei, os criassem.

Todavia, certo é que, ao tratar da regra-matriz de incidência, a Magna Carta, ainda que implicitamente, traçou limites dentro dos quais deve ser exercida essa competência tributária.

Portanto, uma vez estabelecida a premissa da supremacia absoluta da Constituição, é inquestionável que a lei criadora de determinado tributo, ao tratar de sua hipótese de incidência e de seus diversos aspectos (material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo), jamais poderá fugir do arquétipo constitucional previamente delineado.

Assim, é de especial relevo o estudo da conformidade ou não das normas estabelecidas na legislação infraconstitucional acerca dos diversos aspectos da hipótese de incidência com a Constituição. Não

estando em harmonia com os delineamentos e diretrizes traçados na Lei de Suprema, não há como sustentar sua prevalência no ordenamento pátrio.

Nesse sentido, alerta Roque Antonio Carrazza²:

“A Constituição, em resumo, fixa as diretrizes, implícitas e explícitas, a serem observadas por todos (administrados e administradores, pessoas físicas e jurídicas, nacionais e estrangeiras que residam ou mantenham negócios, membros dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário etc.), sob pena de se tornarem sem efeito os atos praticados”.

Diante, pois, da supremacia absoluta da Constituição Federal, passa-se à busca dos delineamentos constitucionais do aspecto material da hipótese de incidência do ISSQN.

Como atesta Marcelo Caron Batista³:

“A compreensão do critério material é o primeiro passo para interpretação da norma tributária de incidência específica, com o que, então, será possível perquirir sobre os seus demais atributos”.

² **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 35-36.

³ **ISS do texto à norma**, p. 122.

É de fundamental importância, pois, a busca do critério material do ISSQN na Constituição, para que se proceda ao necessário cotejo entre ele e as demais normas infraconstitucionais, sobretudo, a Lei Complementar 116/03.

1.2 O conceito de serviço

A Constituição Federal, em seu art. 156, dispõe, *in verbis*:

Art. 156 Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;

Analisando esse dispositivo constitucional, infere-se que o Diploma Constitucional estabeleceu como aspecto material da hipótese de incidência do ISSQN o comportamento de uma pessoa prestar serviços.

Inicialmente, cumpre salientar que a tributação não recai sobre o “serviço” em si, mas sobre a “prestação do serviço”, muito embora, o

inciso III, do art. 156 da CF não mencione a prestação, ao contrário do art. 155, II.

Como esclarece Paulo de Barros Carvalho⁴:

“Cuidemos, de início, do critério material. Nele há referência a um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e tempo (critérios espacial e temporal)”.

O comportamento, ao ser descrito, exige a presença de um verbo e seu complemento que, no caso do ISSQN, consiste em “prestar serviço”.

Sobre a matéria, concorda José Eduardo Soares de Melo⁵:

“O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma ‘prestação de serviço’, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de ‘fazer’, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.

(...)

⁴ Op. cit., p. 288.

⁵ ISS – Aspectos Teóricos e Práticos, p. 36-37.

Não se pode considerar a incidência tributária restrita à figura de 'serviço', como uma atividade realizada; mas certamente, sobre a 'prestação do serviço', porque esta é que tem a virtude de abranger os elementos imprescindíveis à sua configuração, ou seja, o prestador e o tomador, mediante a instauração de relação jurídica de direito privado, que irradia os naturais efeitos tributários”.

Portanto, critério material da hipótese de incidência do ISSQN é a prestação de serviços, mas não todo e qualquer serviço.

Devem ser apartadas da materialidade do ISSQN algumas espécies de prestação de serviços.

A primeira é a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que, por força do art. 155, II, da CF, atrai a incidência do ICMS.

Por igual modo, o ISSQN não incide sobre a prestação de serviços públicos, vez que são imunes, a teor do art. 250, VI, da CF.

Na mesma situação está o serviço prestado para si mesmo, em razão da falta de remuneração. Ora, a tributação por meio do ISSQN também é informada pelo princípio da capacidade contributiva ou, em outras palavras, conforme Marcelo Caron Baptista⁶:

“Para o Direito Tributário, no entanto, a ação que perfaz o critério material de qualquer tributo há que revelar, ainda que presumidamente, uma riqueza, da qual parcela será entregue ao Estado, de conformidade com a norma de incidência”.

Destarte, na hipótese de o prestador do serviço ser também o tomador, ausente estaria a presunção de riqueza a permitir a tributação. A prestação não teria conteúdo econômico, de modo que o serviço tributável somente é aquele desempenhado para terceiros.

Igualmente por lhe faltar conteúdo econômico, veda-se a tributação do serviço prestado gratuitamente, por razões humanitárias, éticas, religiosas etc.

Também não integra a competência material dos Municípios o serviço realizado sob subordinação.

⁶ Op. cit., p. 254.

Esclarece Aires Fernandino Barreto⁷:

“Na verdade, serviço é espécie do gênero trabalho. A relação contratual que justifica a prestação é diferente nos dois casos.

(...)

A remuneração, nos casos de trabalho subordinado, tem por definição natureza alimentar. Isto transparece rigorosamente nítido da exegese do Texto Constitucional. Na prestação do trabalho com vínculo, o conteúdo econômico da relação do trabalhador com seu empregador tem claro e insuperável cunho alimentar. O conteúdo econômico vai surgir traduzido no resultado da atividade do empregador, que é uma atividade de organização, soma, multiplicação, harmonização de fatores de produção (empresa), dentre os quais está o trabalho do empregado.

(...)

O fulcro da distinção está na subordinação. O inciso III, do art. 156, da Constituição, somente menciona serviço num contexto em que as distinções entre espécies e gênero são bastante acentuadas. Só a espécie serviço é por esse preceito alcançada. Isto não só porque este é o mencionado, mas, principalmente,

⁷ ISS na Constituição e na Lei, p. 59/60.

porque o trabalho, puro e simples (por definição subordinado) – com remuneração de sentido puramente alimentar – é ex vi da Constituição, destituído de conteúdo econômico. É inestimável”.

Feita essa depuração na materialidade do ISSQN, há que se buscar o sentido da expressão “prestar serviço” mediante a interpretação da legislação infraconstitucional, sobretudo, no direito privado, de onde ele provém.

Subjacente à expressão “prestar serviços”, encontra-se a ideia de realizar, fazer algo. Portanto, o núcleo da materialidade do ISSQN consiste em uma obrigação de fazer.

Assim, há que se ter presente que a materialidade do ISSQN envolve um negócio jurídico, um contrato cujo objeto é uma obrigação, uma prestação de fazer.

A obrigação de fazer é caracterizada pela ação do devedor, por seu esforço pessoal. Difere da obrigação de dar, que envolve a entrega de um bem.

A doutrina civilista marca bem essa distinção.

Sílvio de Salvo Venosa⁸ ensina:

“A obrigação de dar é aquela em que o devedor compromete-se a entregar uma coisa móvel ou imóvel ao credor, quer para constituir novo direito, quer para restituir a mesma coisa a seu titular.

(...)

O conteúdo da obrigação de fazer constitui uma ‘atividade’ ou conduta do devedor, no sentido mais amplo: tanto pode ser a prestação de uma atividade física ou material (como, por exemplo, fazer um reparo em máquina, pintar casa, levantar muro), como uma atividade intelectual, artística ou científica (como, por exemplo, escrever obra literária, partitura musical, ou realizar experiência científica)”.

Ressalte-se, apenas, que a obrigação de fazer pode culminar com a entrega de algo. Todavia, essa entrega não desnatura a obrigação principal que é a de fazer, para a qual, volta-se o interesse do tomador.

Maria Helena Diniz⁹ aponta algumas diretrizes a serem seguidas na distinção entre obrigação de dar e de fazer:

⁸ **Direito Civil, Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos**, p. 59 e 77.

a) Não é imprescindível, na obrigação de dar, que se faça o objeto antes de entregá-lo.

b) É necessária a tradição da coisa quando a obrigação é de dar, obrigatoriamente essa inexistente na obrigação de fazer.

c) A personalidade é mais forte nas obrigações de fazer. Na obrigação de dar, a pessoa do devedor fica em plano secundário.

Tem-se, pois, que na obrigação de fazer, que, eventualmente, envolva a entrega, esse dar é meramente uma consequência do fazer.

Dessa forma, aliando-se as diretrizes constitucionais com os conceitos extraídos do direito privado, pode-se apontar o seguinte conceito de serviço, conforme Aires F. Barreto¹⁰:

“(...)serviço é esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial”.

⁹ Curso de Direito Civil Brasileiro, p. 100/102.

¹⁰ Op. cit., p.63.

Diante da fixação do núcleo da materialidade do ISSQN, insta verificar a adequação da legislação infraconstitucional a ele, sobretudo, no que tange ao subitem 17.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03, objeto desse estudo.

2. ISSQN, LEI COMPLEMENTAR FEDERAL E LEI MUNICIPAL

Antes de adentrar no estudo da adequação do subitem 17.05 da lista de serviços e, uma vez fixada a premissa de que o Diploma Constitucional, ainda que implicitamente, fixa os limites da materialidade do ISSQN, importa averiguar o papel da Lei Complementar Federal na sistemática da tributação desse imposto.

Conforme já mencionado, a Constituição em seu art. 156, III, prevê a competência dos Municípios para a instituição do ISSQN, estabelecendo que esses serviços devem ser definidos em lei complementar.

Assim, à primeira vista e fazendo-se uma interpretação meramente literal, chega-se à conclusão de que somente a prestação de serviços arrolados em lei complementar federal poderia ser tributada pelos Municípios.

Em outras palavras, o simples fato de se considerar uma atividade como prestação de serviços não seria o bastante para franquear a tributação municipal. Tal serviço, necessariamente, deveria estar previsto em lei complementar para desencadear a incidência do ISSQN.

Não parece ser esse a melhor a interpretação a ser dada a esse dispositivo.

A interpretação literal não deve ser feita a não ser para buscar o sentido das palavras e, logicamente, pode ser realizada por qualquer bom entendedor do idioma. Um artigo jamais deve ser interpretado isoladamente, descurando-se dos demais dispositivos referentes à matéria.

Nesse sentido, o art. 155, III, da Constituição Federal deve ser interpretado, no mínimo, levando-se em consideração outros dois dispositivos constitucionais, os arts. 30 e 146, *in verbis*:

Art. 30. Compete aos Municípios:

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

IV - criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual;

V - organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial;

VI - manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental;

VII - prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população;

VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano;

IX - promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- 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;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

O art. 30 da Constituição Federal espelha a autonomia municipal, assentada, principalmente, no tripé: poder de legislar sobre assuntos locais, poder de tributar a fim de suprir as suas necessidades financeiras e poder de organizar sua própria estrutura administrativa.

O art. 146 estabelece, dentro da sistemática tributária, quais as matérias devem ser reguladas por meio de lei complementar. Levando-se em consideração os três incisos desse artigo, a doutrina costuma se dividir entre a teoria tricotômica e dicotômica. Resumidamente, a dicotômica prega a independência desses três incisos, vendo-os como hipóteses totalmente isoladas, ao passo que a dicotômica somente vislumbra a possibilidade de a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria

tributária para dispor conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Analisando esses dispositivos, percebe-se, muito claramente, que todas as atividades que se enquadram no conceito de serviço podem ser tributadas pelo Município, independentemente de constarem ou não em lei complementar. O papel dessa espécie de lei não seria definir os serviços tributáveis, ou seja, a materialidade do ISSQN, pois ela já está contida na Constituição. Caberia à lei complementar tão-somente legislar a respeito de atividades contidas na zona limítrofe entre o ISSQN e outros impostos, tais como ICMS, IPI ou IOF. Assim sendo, estaria prevenindo eventuais conflitos de competência entre os entes tributantes. Teria a função, portanto, de estabelecer qual o imposto cabível nas situações fáticas em que poderiam surgir dúvidas quanto à incidência de um ou outro imposto.

Ademais, caso fosse viável à lei complementar estabelecer quais os serviços tributáveis pelo ISSQN, poderia se vislumbrar a possibilidade de o Congresso Nacional reduzir a lista a nenhum serviço, diminuindo o poder de tributar do Município, violando a autonomia desse ente.

Ora, a Constituição não confere um poder para, em seguida, aniquilá-lo, de modo que deve a lista de serviços contida em lei complementar ser considerada como meramente exemplificativa.

Adotando esse posicionamento, Aires Fernandino Barreto¹¹:

“A lei complementar tem por missão estabelecer normas gerais, nas hipóteses de conflito de competências ou para regular limitações que estão impostas na própria Constituição.

(...)

Admitir que ‘os serviços de qualquer natureza’ é que deverão ser definidos importa contradictio in terminis. Se são de qualquer natureza, prescindem de definição; se são definidos, não serão jamais os de qualquer natureza, mas sim, os definidos”.

Também nesse sentido, Roque Antonio Carrazza¹²:

“Relembramos que o Município é pessoa política, dotada de ampla autonomia. Ora, se o Município é autônomo e se sua autonomia é assegurada principalmente com a decretação e arrecadação dos tributos de sua competência (art. 30, III, da CF), já vemos que o campo do ISS não pode ter suas

¹¹ **Curso de Direito Tributário Municipal**, p. 113 e 115.

¹² *Op. cit.*, p. 979

dimensões aumentadas, diminuídas ou, muito menos, anuladas por uma lei complementar. Senão estaremos implicitamente aceitando que é o Congresso Nacional, por meio de lei complementar, que confere aos Municípios competências para que tributem os serviços de qualquer natureza.

Diante do exposto, somos de parecer que a lei complementar a que alude o art. 156, III, in fine, da CF só pode dispor sobre conflitos de competência entre ISS e outros tributos federais, estaduais, municipais e distritais e regular as limitações constitucionais ao exercício da competência para, por via de imposto, tributar as prestações de serviços de qualquer natureza”.

Portanto, a materialidade do ISSQN não pode ser restringida por meio de lei complementar federal. À lei municipal é que caberá dispor sobre os serviços a serem tributados, levando em consideração a materialidade estabelecida na Magna Carta, não importando esteja ou não ele previsto em lei complementar.

Por outro lado, como consequência desse raciocínio no qual lei complementar não pode definir quais os serviços tributáveis, deve se ter em mente que, também é vedado a essa espécie listar como serviços tributáveis atividades que não se enquadram na materialidade prevista na Constituição.

Dessa forma, ainda que uma atividade se encontre listada em lei complementar, há que se aferir se consiste realmente em um serviço. Lei complementar não pode transformar em serviço aquilo que não é.

Por essa razão, pretende-se analisar se a atividade prevista no subitem 17.05 da lista de serviços da lei complementar, juridicamente, pode ser tomada como serviço e, levando-se em conta a materialidade do ISSQN prevista implicitamente na Constituição e a legislação infraconstitucional, quais as atividades enquadráveis nesse item.

3. OS TIPOS DE CONTRATO DE TRABALHO

3.1 Os diversos tipos de contrato de trabalho

Antes de se analisar a adequação do subitem 17.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03 ao Diploma Constitucional, cumpre ressaltar a imprescindibilidade de serem verificados quais os contratos de trabalho existentes no ordenamento jurídico pátrio.

Isso porque o fornecimento de mão-de-obra a que alude o item supramencionado quer dizer fornecimento, por uma determinada empresa, de seus trabalhadores, para outro ente. Portanto, necessário identificar os diversos contratos de trabalho que podem ser firmados entre o trabalhador e a entidade, para se analisar a viabilidade jurídica desse fornecimento e o correto enquadramento dessa atividade para fins de incidência do ISSQN.

Geralmente, quando se pensa em contrato de trabalho, a associação mais frequente que se faz é com a relação de emprego, ou seja, aquela regida pela Consolidação das Leis do Trabalho - CLT. Essa associação, quase que imediata, talvez ocorra em função de, em nosso País, ainda ser a relação empregatícia a mais comum entre trabalhadores e tomadores e, também, persistir o caráter marcadamente protetivo da legislação celetista.

Entretanto, as relações de trabalho não se resumem à relação empregatícia. Não se pode olvidar de outras espécies de trabalhadores, tais

como, o estatutário, o autônomo, o eventual, o avulso, o voluntário, o cooperado, o estagiário e o empregado doméstico.

3.2 Noções sobre os contratos de trabalho

Far-se-á, com subsídios do Direito do Trabalho, uma brevíssima análise de cada uma dessas relações de trabalho. Assim, apontar-se-ão as características básicas de um contrato de emprego e, em seguida, serão feitas resumidas considerações acerca do contrato de trabalho do doméstico, do servidor público, do autônomo, do eventual, do avulso, do voluntário, do cooperado, do estagiário e do temporário.

Quanto à relação empregatícia, dispõe a CLT, *in verbis*:

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

§ 1º - Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados.

(...)

Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Analisando esses dispositivos, percebe-se que, em uma relação de emprego, devem estar presentes os seguintes elementos, conforme enfatiza Mauricio Godinho Delgado¹³:

“(...) a) prestação de trabalho por pessoa física a um tomador qualquer; b) prestação efetuada com pessoalidade pelo trabalhador; c) também efetuada com não-eventualidade; d) efetuada ainda sob subordinação ao tomador dos serviços; e) prestação de trabalho efetuada com onerosidade”.

Em outras palavras, para que uma relação de trabalho possa configurar emprego, o prestador de serviços deve ser pessoa física, que trabalhe sob subordinação e direção de empregador. Deve, ainda, laborar em caráter não-eventual, ou seja, permanente, percebendo numerário em função do trabalho. Por fim, essencial, ainda, a pessoalidade em relação ao

¹³ **Curso de Direito do Trabalho**, p. 290.

trabalhador. Desse modo, em relação ao prestador, sobressai o caráter *intuitu personae*.

O trabalho doméstico é uma modalidade de emprego, devendo estar presentes, portanto, os requisitos que caracterizam qualquer relação empregatícia. Todavia, na definição de empregado doméstico, alguns elementos devem ser acrescidos: os serviços devem ser prestados em âmbito residencial; não pode o labor do doméstico resultar em lucro para o tomador; o tomador deve, necessariamente, ser pessoa física ou uma família.

Outra espécie de trabalhador é o servidor público. O vínculo que o une à Administração Pública, tomadora de seus serviços, é de caráter público, sendo que o conjunto de normas que regula o seu labor é denominado de estatuto.

No que se refere ao trabalho autônomo, falta, sobretudo, o requisito subordinação. Assinala Mauricio Godinho Delgado¹⁴:

“Os diversificados vínculos de trabalho autônomo existentes afastam da figura técnico-jurídica da

¹⁴ Op. cit., 334.

relação de emprego essencialmente pela falta do elemento fático-jurídico da subordinação”.

Também o trabalhador eventual não é empregado. O trabalho eventual tem curta duração sendo prestado ocasionalmente para um tomador. Difere do trabalho intermitente, uma de suas espécies, onde o trabalhador labora para um mesmo tomador de modo cíclico, com intervalos entre os ciclos.

Amauri Mascaro Nascimento¹⁵ esclarece:

“Trabalho intermitente não é o mesmo que trabalho eventual, e difere daquele prestado pelo empregado num ponto, a continuidade para a mesma fonte, porém com espaçamentos, e do exercido pelo eventual num aspecto, a ocasionalidade da fonte para a qual o serviço eventual é prestado. Trabalho intermitente é modalidade do eventual, deste distinguindo-se pelo seu caráter cíclico continuado, mas com intervalos entre o fim de um e o início de outro lado trabalho para a mesma fonte. Pode-se dizer que o eventual, como está no nome, é o trabalho para um evento de curta duração, enquanto o trabalho intermitente é o retorno constante, mas não seguidamente, como acontece com

¹⁵ **Curso de Direito Trabalho**, p. 856.

o empregado, e sim em intervalos significativos. Não será demais exemplificar, para facilitar a compreensão dos conceitos, com o serviço doméstico. A diarista que vai uma vez por semana na mesma residência, é intermitente, mas a babá que vai acompanhar a família numa semana de férias para tomar conta da criança e depois é liberada, terminando o seu compromisso com esse tomador de serviço, é eventual”.

Quanto ao trabalhador avulso, também não se confunde com o empregado, nem com o eventual. Difere desse último, essencialmente, em um ponto: seu trabalho é ofertado aos tomadores por uma entidade intermediária. Portanto, o trabalho avulso, conforme Amauri Mascaro Nascimento¹⁶, caracteriza-se por: prestação de serviços por curtos períodos de tempo a distintos tomadores; intermediação de entidade na colocação de mão-de-obra; remuneração paga pela entidade intermediadora, na forma de rateio. Em geral, essa forma de contrato de trabalho é encontrada nos portos.

O trabalho voluntário é caracterizado pela gratuidade na oferta do trabalho.

¹⁶ Op. cit., p. 864.

Relativamente ao trabalho cooperado, prevê a CLT, *in verbis*:

Art. 442 – (...)

Parágrafo único - Qualquer que seja o ramo de atividade da sociedade cooperativa, não existe vínculo empregatício entre ela e seus associados, nem entre estes e os tomadores de serviços daquela.

Portanto, o trabalho prestado pelo associado à própria cooperativa ou do associado a terceiros, por expressa disposição legal, não configura uma relação empregatícia, salvo, é claro, na hipótese de se tratar de fraude, com a comprovação da existência de todos os cinco elementos fático-jurídicos da relação de emprego.

Já, no trabalho estagiário, podem estar contidos esses cinco elementos, porém, caso seja obedecida a regulamentação prevista na Lei 11.788/08, não se configurará a relação de emprego, em decorrência dos objetivos educacionais envolvidos nesse pacto.

A doutrina assim se manifesta sobre esse contrato:

“Contrato de estágio não é uma forma de relação de emprego nem pode ser tratada como tal. É uma modalidade especial de contrato de qualificação profissional com objetivos pedagógicos e de formação

*de profissional nas diferentes áreas de conhecimento. Porém, o descumprimento de regras estabelecidas pela lei pode ensejar a oportunidade de uma avaliação desqualificante da sua natureza própria, para que seu enquadramento jurídico se faça no modelo do vínculo do emprego”.*¹⁷

Por fim, algumas considerações acerca do contrato de trabalho temporário devem ser tecidas. Esse tipo de labor é regido, especificamente, pela Lei 6.019/74.

Trata-se de uma espécie de fornecimento de mão-de-obra, onde o tomador dos serviços pede um trabalhador a uma empresa de trabalho temporário, pagando a ela um preço. O vínculo trabalhista é formado entre o trabalhador e a empresa de trabalho temporário.

O trabalhador temporário presta serviços para uma empresa intermediária, que cede os serviços para outra. Um determinado trabalhador pode prestar serviços para um mesmo tomador por um prazo máximo de três meses.

¹⁷ Amauri Mascaro Nascimento, op. cit., p. 788.

Deve-se ressaltar que o trabalho temporário deve atender a necessidades transitórias de substituição de pessoal regular e permanente da empresa tomadora ou necessidade resultante de acréscimo extraordinário de serviços da empresa.

Amauri Mascaro Nascimento¹⁸ traça importantes distinções entre esse contrato e outros:

“Assim, diferem as figuras do empregado e do trabalhador temporário. Ambos são subordinados. Porém, a subordinação jurídica do trabalhador temporário será com a empresa de trabalho temporário, com a qual o contrato é mantido.

Não se confundem também as figuras do trabalhador temporário e do empregado por prazo certo. Aquele é contratado pela empresa de trabalho temporário, que o envia para prestar serviços ao seu tomador ou cliente.

(...) O empregado contratado por prazo certo está numa empresa porque tem um contrato de trabalho de trabalho direto com ela. (...)

Inconfundível, ainda, são as figuras do trabalhador eventual e do trabalhador temporário, pela mesma razão de que o eventual tem vínculo jurídico direto com

¹⁸ Op. cit., 832.

o beneficiado pelo seu serviço, o que não ocorre, como vimos, com o trabalhador temporário”.

Uma vez relacionadas as espécies de contrato de trabalho, passa-se à análise propriamente dita, em primeiro lugar, da constitucionalidade do subitem 17.05 da lista de serviços, ou seja, se a hipótese nele prevista apresenta adequação ao conceito de prestação de serviços. Em seguida, diante das características jurídicas de cada um desses contratos de trabalho, verificar quais podem ser enquadrados licitamente no subitem acima mencionado.

**4. VERIFICAÇÃO ACERCA DA POSSIBILIDADE DE
O FORNECIMENTO DE TRABALHADORES
CONFIGURAR FORNECIMENTO DE MÃO-DE-
OBRA PREVISTO NO ITEM 17.05 DA LISTA DE
SERVIÇOS.**

4.1 Obrigação de dar ou fazer

O subitem 17.05 da lista anexa à Lei Complementar 116/03
dispõe, *in verbis*:

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

A primeira pergunta que se deve fazer é: o fornecimento de mão-de-obra pode ser enquadrado como uma obrigação de fazer ou simplesmente configura uma obrigação de dar?

O fornecimento de mão-de-obra não pode ser reduzido simplesmente a uma obrigação de fornecer trabalhadores. Caso assim se considerasse, seria esse item inconstitucional por implicar uma simples obrigação de dar, que não se caracteriza como materialidade passível de ser atingida pelo ISSQN. Ao invés de serem locados bens, seriam locados trabalhadores. Porém, não é essa a essência desse serviço.

O fornecimento de mão-de-obra está muito mais relacionado a um serviço de intermediação. Todavia, uma intermediação caracterizada pelo fato de o trabalhador, ainda que "fornecido" para prestar serviços para um terceiro, não perder a vinculação com a intermediadora. Em outros dizeres, após a aproximação do obreiro com o efetivo tomador dos serviços, não sai de cena o ente aproximador.

Bernardo Ribeiro de Moraes¹⁹, ainda sob a égide do Decreto-lei 406/68, ensinava:

¹⁹ **Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços**, p. 219 e 221.

“As três atividades citadas (recrutamento, colocação ou fornecimento) estão ligadas à mão-de-obra, isto é, ao trabalho manual. Abrangem os serviços prestados pelas empresas de recrutamento, seleção e orientação do pessoal, ou pelos escritórios remunerados de empregos. Todos agem como intermediários entre os empregadores e os trabalhadores, em questões de mão-de-obra.

(...)

O usuário da mão-de-obra não assume, a tempo algum, qualquer posição de empregador”.

O fornecimento não é agenciamento, onde a intermediadora seleciona, treina e insere o obreiro no mercado de trabalho para, depois, se desvincular totalmente do trabalhador.

Essa segunda atividade é enquadrada no subitem 17.04 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03, *in verbis*:

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

O fornecimento envolve o serviço de intermediação e, pelo fato de o trabalhador continuar vinculado à intermediadora, implica, também, o desenvolvimento de atividades administrativas, organizacionais,

contábeis e gerenciais dos trabalhos a serem desenvolvidos que, a princípio ficariam a cargo da tomadora, mas que acabaram por ser terceirizadas para a intermediadora. Portanto, a entidade interposta, além de fornecer o trabalhador, ainda gerencia, administra, mantém a direção do trabalho desenvolvido, além de cuidar de toda a parte remuneratória referente ao obreiro. A esse conjunto de atividades é que se denomina fornecimento de mão-de-obra.

O tomador quer que o trabalhador lhe preste serviços. Entretanto, por questões de política gerencial e financeira, não deseja que ele seja seu empregado. Não se interessa em dirigi-lo, remunerá-lo, puni-lo. O fornecimento de mão-de-obra, dessa forma, pode ser considerado, uma via alternativa para a substituição da relação de emprego.

O serviço previsto no subitem 17.05 da lista de serviços não configura, dessa forma, um mero dever de dar e sim um fazer. O fazer nessa atividade sobrepõe-se ao dar, de modo que não se vislumbra qualquer inconstitucionalidade na incidência de ISSQN sobre essa atividade.

4.2 Os contratos de trabalho e o subitem 17.05 da lista de serviços

Não são todos os tipos de contrato de trabalho firmados entre o trabalhador e a intermediadora que permitem o fornecimento de mão-de-obra e, por consequência, a incidência do ISSQN.

Inicialmente, deve se salientar que, caso a usuária, ou seja, a pessoa para a qual o serviço do obreiro é efetivamente prestado, organizar, controlar, punir, em suma, dirigir o trabalhador, como afirma Amauri Mascaro Nascimento²⁰ e o trabalho for prestado de modo não eventual, não incidirá o ISSQN.

Nessa hipótese, sendo o serviço prestado por pessoa física, com onerosidade e pessoalidade, restaria configurada a relação empregatícia. O fornecimento seria mero artifício, a fim de burlar as disposições celetistas.

Portanto, o fornecimento de mão-de-obra, materialidade do ISSQN, não seria verificado e, sim, fraude à legislação trabalhista.

Feita a ressalva quanto à possibilidade de configuração de relação de emprego entre a efetiva usuária do serviço e o trabalhador, deve ser averiguado se cada um dos tipos de contrato de trabalho pode ser

²⁰ Op. cit., 463.

enquadrado no subitem 17.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/05.

O fornecimento de trabalhador voluntário é hipótese enquadrável no subitem em apreço. O fornecimento dessa espécie de trabalho pode, pois, atrair a incidência do ISSQN. Supondo que uma pessoa realize um trabalho voluntário de limpeza para uma determinada empresa. Por óbvio, não deveria o prestador recolher o imposto municipal, dada a falta de pagamento pelo serviço e, conseqüentemente, ausência de capacidade contributiva. Todavia, na hipótese de esse trabalhador ser fornecido para prestar serviços de limpeza para um outro usuário, que remuneraria a fornecedora, então, o ISSQN recairia sobre esse fornecimento. Isso porque, no caso de fornecimento, a materialidade do ISSQN não está no serviço de limpeza, como no primeiro caso e, sim, sobre o serviço de fornecimento em si. Na segunda hipótese, atente-se que sequer seria admitida qualquer dedução da base de cálculo, porquanto, do valor recebido pela fornecedora, nada seria repassado para o empregado voluntário.

No que tange ao fornecimento de empregado doméstico, não se trata de hipótese juridicamente aceitável dentro do ordenamento jurídico pátrio. O doméstico somente pode ser considerado como tal enquanto

prestar serviços em âmbito residencial, sem proporcionar qualquer lucro ao seu empregador, que deve ser pessoa física ou uma família. Assim, não pode o empregado doméstico prestar serviços para uma empresa e muito menos ser fornecido para outra empresa mediante pagamento de valores. Essa não é uma possibilidade admitida pelo ordenamento jurídico.

Quanto ao estagiário, a sua colocação em empresa que lhe possibilitasse a qualificação profissional se sujeitaria mais adequadamente à materialidade contida no subitem 17.04, pois, quando o estagiário é alocado por uma intermediadora em uma outra empresa, dificilmente, restaria algum vínculo entre a intermediadora e o estudante. As obrigações legais que devem ficar a cargo da empresa que concede o estágio (exemplos: disponibilizar espaço para o estagiário, indicar funcionário para a orientação dele) somente poderão ser cumpridas pelo tomador e, não pela empresa aproximadora.

Relativamente ao autônomo, deve-se atentar ao que dispõe o art. 605 do Código Civil, que se refere ao contrato de prestação de serviços:

“Art. 605. Nem aquele a quem os serviços são prestados, poderá transferir a outrem o direito aos serviços ajustados, nem o prestador de serviços, sem

aprazimento da outra parte, dar substituto que os preste”.

O contrato firmado entre um trabalhador autônomo e um tomador de seus serviços, seja pessoa física ou jurídica é o que melhor se enquadra dentro do conceito de contrato de prestação de serviços, vez que não há subordinação do prestador ao tomador. Simplesmente, existem direitos e obrigações para as ambas as partes, mas não propriamente subordinação, que implica, como já acima mencionado, poder de organização, controle e disciplina.

Em se tratando de contrato de prestação de serviços, deve obediência ao que prescrito no artigo 605 do Código Civil, ou seja, não pode o direito aos serviços do autônomo ser transferido, de modo que o fornecimento de mão-de-obra “autônoma” é vedado. Pode o autônomo prestar serviços para uma empresa de intermediação. Não obstante, não pode ele ser fornecido para outra empresa. Se isso ocorrer, o vínculo contratual será formado com essa segunda empresa, até porque não restará nenhum traço de subordinação entre o autônomo e a empresa interposta, já que é da essência desse tipo de trabalho a ausência do poder de direção por parte do tomador dos serviços. Se assim for, deverá recolher ISSQN sobre

os serviços prestados para essa segunda empresa, se, evidentemente, houver previsão legal para tanto.

O trabalhador estatutário, por sua vez, presta seus serviços a um ente da Administração Pública Direta ou Indireta. No caso de o servidor público ser transferido para um outro ente, ainda que, por hipótese, essa transferência implicasse algum tipo de pagamento, não incidiria ISSQN pelo fornecimento de mão-de-obra, em razão da imunidade das pessoas políticas.

Também não existe a possibilidade, à luz da legislação trabalhista, de se fornecer mão-de-obra eventual. Essa é a conclusão a que se chega pelo fato de o eventual ter vínculo jurídico direto com o beneficiado pelo seu serviço e não com a empresa interposta. Ao ser transferido, haveria sua total desvinculação com a empresa de intermediação. Dessa forma, a colocação do eventual para prestar serviços em uma empresa, seria hipótese que apresentaria adequação ao subitem 17.04 da lista de serviços.

Quanto ao fornecimento de cooperados por uma cooperativa (intermediadora) para prestar serviços a outras empresas, a princípio, pode ser configurado o serviço de fornecimento de mão-de-obra, materialidade

do ISSQN. Não obstante, caso esse fornecimento seja considerado ato cooperativo, como por exemplo, um serviço de arregimentação de empresas para a alocação do cooperado, não seria tributável pelo ISSQN.

Com relação às cooperativas, a Lei 5.764/61, que regulamenta tal atividade, dispõe, em seu art. 79, *in verbis*:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Dessa maneira, se o ato cooperativo é aquele praticado, dentre outras hipóteses, entre associados e cooperativas e, sendo a cooperativa uma *longa manus* do próprio cooperado, o serviço prestado pela cooperativa a ele não seria um serviço prestado a terceiros, mas, sim, uma atividade desenvolvida pelo próprio associado, estando a salvo da tributação pelo ISSQN.

Ocorre, porém, que, tanto doutrina, como jurisprudência, não chegam a um consenso sobre a definição exata de ato cooperativo e,

sobretudo, o que não poderia ser considerado como tal e, portanto, sujeito à tributação. Trata-se de questão complexa, que suscita acirradas discussões e que fugiria ao objetivo desse trabalho. Importante consignar que o fornecimento de cooperados para prestar serviços a outros tomadores que não a própria cooperativa não é vedado pelo ordenamento e que, em tese, poderia se encaixar na hipótese do subitem 17.05 da lista de serviços, mas que, caso se tome esse serviço como ato cooperativo, não haveria a incidência do ISSQ.

Restariam, ainda, as figuras do empregado, do temporário e do avulso, aliás, expressamente previstas no subitem 17.05 da lista de serviços. Todos esses três tipos de trabalhadores podem ser fornecidos e quando isso ocorrer, logicamente, atraem a incidência do ISSQN.

Quanto ao avulso, a intermediação entre a empresa tomadora e o trabalhador é da própria essência desse tipo de relação de trabalho, sendo que a remuneração do obreiro fica a cargo da entidade intermediadora, na forma de rateio. Trata-se, pois, de figura perfeitamente enquadrável na materialidade expressa no subitem 17.05.

Também o trabalho temporário pressupõe a existência de uma empresa intermediadora que aloca seus trabalhadores em diversas empresas

na substituição de empregados permanentes (em decorrência de férias, por exemplo) ou em caso de acréscimo extraordinário de serviço (na época de Natal, por exemplo). Essa substituição, necessariamente, deve ser transitória, não podendo ultrapassar três meses. Uma vez averiguada a intermediação pela empresa de mão-de-obra temporária, incide o ISSQN.

Ressalte-se que, caso se ultrapasse o prazo máximo de três meses permitido pela Lei 6.019/74, pode vir a ser reconhecido o vínculo empregatício com o tomador. Nesse caso, a tributação pelo ISSQN se daria com fulcro no subitem 17.04, pois a empresa interposta teria funcionado como uma mera agenciadora.

Por fim, tem-se o empregado. Também esse trabalhador pode ser fornecido. Todavia, deve ser observado como a legislação trabalhista trata da matéria.

Dispõe a Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho:

SUM-331 CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (mantida) - Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003
I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho

temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da administração pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços, quanto àquelas obrigações, inclusive quanto aos órgãos da administração direta, das autarquias, das fundações públicas, das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde que hajam participado da relação processual e constem também do título executivo judicial (art. 71 da Lei nº 8.666, de 21.06.1993).

Como é possível aferir da leitura do enunciado acima transcrito, resumidamente, a Justiça do Trabalho tem admitido a terceirização de serviços, com o fornecimento de mão-de-obra por empresa

interposta, nas seguintes situações: trabalho temporário, serviços de vigilância, conservação e limpeza e atividades-meio.

Portanto, na hipótese de os trabalhadores serem empregados da empresa interposta, somente é admissível o seu fornecimento para prestação de serviços em outra, quando a atividade a ser desenvolvida é de limpeza, conservação, vigilância ou qualquer outra que não seja a atividade-fim da empresa tomadora. Sendo assim, lícita a terceirização do ponto de vista trabalhista, configurando esse fornecimento de empregados fato imponible do ISSQN.

Dessa forma, se a tomadora, por exemplo, tem como objetivo social a prestação de serviços de advocacia e contrata com uma empresa interposta para o fornecimento de trabalhadoras para digitar as peças produzidas pelos advogados, devendo elas permanecer no próprio escritório, incide o ISSQN, com base no subitem 17.05 da lista de serviços.

No entanto, caso não se esteja diante de nenhuma das atividades acima arroladas, ou seja, se o empregado prestar para a tomadora serviços que não sejam de limpeza, conservação ou vigilância ou se o serviço prestado estiver dentro das atividades-fim da tomadora, qual a consequência para fins de incidência do ISSQN?

Nessas hipóteses, a doutrina e a jurisprudência relacionadas ao direito do trabalho entendem estar configurada a relação de emprego entre a tomadora e o empregado fornecido. Em outros dizeres, a relação de emprego não mais existiria entre a empresa interposta e o empregado e, sim, entre a empresa tomadora e o empregado. Nesse caso, a atuação da empresa interposta poderia ser enquadrada no subitem 17.04, já que a intermediadora teria agido como uma mera agenciadora de mão-de-obra.

Assim, em se tratando de serviços de limpeza, conservação e vigilância e atividades-meio, caso o vínculo empregatício se dê entre o empregado e a empresa de intermediação, o serviço prestado pela interposta, desde que o trabalhador exerça seu labor na tomadora, é o do subitem 17.05.

Entretanto, saliente-se que se o serviço de limpeza, conservação ou vigilância for prestado na própria empresa intermediadora (por exemplo: a vigilância é feita por meio de câmeras, vídeos, ficando o trabalhador na empresa interposta), deve ele ser enquadrado nos itens referentes a esses serviços, dada a inexistência de fornecimento de mão-de-obra. É claro que, nessa situação, obrigatoriamente, devem constar no

objeto social da empresa a prestação de serviços de limpeza, conservação ou vigilância e não a intermediação de mão-de-obra.

Por fim, deve ser salientado que, em todos os casos onde o fornecimento de trabalhadores é possível em vista dos dispositivos legais trabalhistas, invariavelmente, a tributação pelo ISSQN deve recair tão-somente sobre a taxa de intermediação, ou seja, os valores repassados ao trabalhador devem ser abatidos da base de cálculo do imposto, pois não configuram preço do serviço.

5. CONCLUSÃO

A Constituição embora não tenha consignado, expressamente, qual o aspecto material da hipótese de incidência do ISSQN, deixou implícita a

ideia de que a materialidade desse imposto consiste na prestação de serviços.

A doutrina infraconstitucional aponta que no cerne da prestação de serviços está a obrigação de fazer, de modo que obrigações de dar não constituiriam materialidade do ISSQN.

A atividade arrolada no subitem 17.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03 pode e deve ser enquadrada no conceito de obrigação de fazer, porquanto o fornecer mão-de-obra não implica simplesmente locar trabalhadores. Subjacente a esse serviço está a ideia de intermediação, além de gerenciamento, direção, punição e controle das funções exercidas na empresa tomadora.

Não se pode descurar da legislação trabalhista, porquanto nem todos os trabalhadores, como pode parecer à primeira vista, podem ser transferidos.

À luz das disposições trabalhistas, somente se admite o fornecimento de empregados, trabalhadores temporários, avulsos, voluntários e cooperados.

Em relação ao fornecimento de cooperados, não é pacífica a incidência do ISSQN, pois há doutrina e jurisprudência no sentido de que se trata de ato cooperativo e sendo assim, não se vislumbraria prestação de serviços para terceiros.

Por derradeiro, relativamente aos empregados, temporários e avulsos, caso exista estrita obediência à legislação trabalhista, os respectivos fornecimentos podem ser enquadrados no subitem 17.05 da lista anexa à Lei Complementar.

BIBLIOGRAFIA

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

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na lei**. 2ª ed. rev. ampl. atual., São Paulo: Dialética, 2005.

_____. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25ª ed. rev. amp. atual., São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

DELGADO, Marcelo Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 6ª ed., São Paulo, Ltr, 2007.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro Teoria Geral das Obrigações**. 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 5ª ed., São Paulo: Dialética, 2004.

_____. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 4ª ed., São Paulo: Dialética, 2005.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. 1ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de Direito do Trabalho.**

24ª ed. rev. ampl. atual., São Paulo: Saraiva, 2009.

VENOSA, Sílvio de Salvo Venosa. **Direito Civil Contratos em**

Espécie. 9ª ed., São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Direito Civil Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral**

dos Contratos. 9ª ed., São Paulo: Atlas, 2009.