



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 570.746 - RJ (2014/0205038-4)

RELATORA : **MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES**
AGRAVANTE : EMPLOYER ORGANIZACAO DE RECURSOS HUMANOS S.A
ADVOGADOS : ALMERINDO PEREIRA - PR012716
LETÍCIA AYMORÉ AZEREDO E OUTRO(S) - PR050565
AGRAVADO : MUNICÍPIO DE BELFORD ROXO
PROCURADOR : JOSÉ DOMINGOS LUCENA E OUTRO(S) - RJ076817

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. EMPRESA QUE PRESTA SERVIÇO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA, NÃO ATUANDO COMO INTERMEDIÁRIA ENTRE O TRABALHADOR E A EMPRESA QUE O CONTRATA. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO APENAS SOBRE A TAXA DE AGENCIAMENTO. NÃO CABIMENTO. MATÉRIA PACIFICADA, NO JULGAMENTO DO RESP 1.138.205/PR, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CFC/73. SÚMULA 524/STJ. REEXAME DE PROVAS. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno ajuizado contra decisão monocrática que julgara recurso interposto contra **decisum** publicado na vigência do CPC/73.

II. Na origem, o Tribunal **a quo**, em autos de Ação Declaratória, ao manter a sentença que rejeitara os pedidos, assentou que a ora agravante não presta serviços como mera intermediadora entre o tomador e o trabalhador, mas como efetiva prestadora do serviço de mão-de-obra, de modo que seria incabível a pretensão de que a base de cálculo do ISS recaísse apenas sobre eventuais valores recebidos a título de taxa de agenciamento.

III. A Primeira Seção do STJ, ao julgar, sob o rito do art. 543-C do CPC/73, o REsp 1.138.205/PR (Rel. Ministro LUIZ FUX, DJe de 01/02/2010), deixou assentado que "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". Na primeira situação, 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". Na segunda situação, "se a atividade de prestação de serviço de mão-de-obra temporária é prestada através de pessoal contratado pelas empresas de recrutamento, resta afastada a figura da intermediação, considerando-se a mão-de-obra empregada na prestação do serviço contratado como custo do serviço, despesa não dedutível da base de cálculo do ISS". Consoante consignado no supracitado Recurso Especial repetitivo, para "o enquadramento legal tributário faz mister o exame das circunstâncias fáticas do trabalho prestado, delineadas pela instância ordinária, para que se possa concluir pela forma de tributação".

IV. A propósito do tema, foi editada a Súmula 524/STJ, **in verbis**: "No tocante à base de cálculo, o ISSQN incide apenas sobre a taxa de agenciamento quando o serviço prestado por



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

sociedade empresária de trabalho temporário for de intermediação, devendo, entretanto, englobar também os valores dos salários e encargos sociais dos trabalhadores por ela contratados nas hipóteses de fornecimento de mão de obra."

V. Diante das circunstâncias fáticas delineadas no acórdão recorrido, para que o Superior Tribunal de Justiça pudesse acolher a alegação de ofensa aos dispositivos de lei federal indicados nas razões de Recurso Especial, far-se-ia necessário o reexame do conjunto fático-probatório dos autos, o que é vedado, em Recurso Especial, nos termos da Súmula 7 do STJ, do seguinte teor: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".

VI. Agravo interno improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão (Presidente), Herman Benjamin, Og Fernandes e Mauro Campbell Marques votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília (DF), 21 de fevereiro de 2019(Data do Julgamento)

MINISTRA ASSULETE MAGALHÃES
Relatora



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 570.746 - RJ (2014/0205038-4)

RELATÓRIO

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES: Trata-se de Agravo interno, interposto por EMPLOYER ORGANIZAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS LTDA., contra decisão de minha lavra, publicada em 10/09/2018, assim fundamentada, **in verbis**:

"Trata-se de Agravo, interposto por EMPLOYER ORGANIZAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS LTDA, em 16/05/2015, mediante o qual se impugna decisão indeferitória de seguimento a seu Recurso Especial, esse tirado de acórdão, promanado do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, assim ementado:

'Apelação cível. Ação declaratória de inexistência de relação jurídica cumula com repetição de indébito. Direito Tributário. ISS. Base de cálculo do imposto. Pessoa jurídica prestadora de serviço de mão-de-obra temporária. Lei nº 6.019/74. Pretensão de recolher o ISS somente sobre a 'taxa de administração' paga pela contratante. Impossibilidade. Empresa que atua como efetiva prestadora do serviço e não como mera agenciadora. Distinção entre a natureza do serviço prestada por empresas intermediárias e prestadoras de serviço temporário. Valor relativo ao pagamento dos trabalhadores que na hipótese dos autos integra o preço do serviço. Posicionamento consolidado no julgamento do REsp 1.138.205/PR, submetido ao regime dos recursos repetitivos previsto no art. 543-C do CPC. Impossibilidade de exclusão da verba referente aos salários e encargos pagos aos funcionários da empresa fornecedora do serviço, da base de cálculo do ISS. Desprovisionamento do recurso' (fl. 1.496e).

Embargos de Declaração não acolhidos (fls. 1.511/1.512e).

No Recurso Especial, manejado com base na alínea **a** do permissivo constitucional, alega-se violação ao art. 4º da Lei 6.019/74.

Sustenta-se, no que ora importa, o seguinte:

'(...) o objeto do contrato entre a empresa locadora da mão de obra e a tomadora não é a prestação de serviço um serviço específico e determinado (como ocorre na terceirização em geral), mas sim, a APROXIMAÇÃO, a INTERMEDIACÃO, entre o trabalhador temporário e a tomadora. Recordamos que o trabalhador temporário será o prestador de serviço, fulcro do artigo 2º da Lei



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

6.019/74 (peculiaridade da Lei do Trabalho Temporário).

Observa-se que, se considerar o valor total da nota fiscal como base de cálculo, não está sendo tributado o serviço, mas sim um valor mais abrangente. Conforme exaustivamente debatido, e para não ser repetitivo, mero ingresso de caixa não é receita, trata-se de aplicação de uma base de cálculo fictícia (exorbitante), majoração de forma arbitrária e ilegal, restando configurado a afronta ao artigo 7º da Lei Complementar Federal nº 116/2003.

Diante do exposto, resta demonstrado a interpretação errônea aplicada ao artigo 4º da Lei 6.019/74 quando do julgamento do Recurso Especial 1.138.205/PR – recurso repetitivo.

Pugna-se pela revisão da tese do Recurso Repetitivo nº 1.138.205/PR, sob pena de tornar letra morta o artigo 4º da Lei 6.019/74 e ainda por afrontar o princípio da segurança jurídica' (fls. 1.598/1.599e).

Requer-se, por fim: 'I – seja recebido o presente Recurso Especial e processado na forma regimental, eis que tempestivo; II - seja, ao final, dado provimento ao presente Recurso Especial para que seja reformada a r. decisão atacada para fins de que seja declarado que a base de cálculo do ISS é a comissão (taxa de administração) na atividade de fornecimento de mão de obra temporária nos termos da Lei 6.019/74 (subitem 17.05 da lista de serviços). Ou seja, não há incidência de ISS sobre os salários e encargos sociais repassados aos trabalhadores temporários' (fl. 1.666e).

Sem contrarrazões (fls. 1.676e).

Recurso Especial inadmitido (fls. 1.681/1.684e), com base na Súmula 7/STJ, o que gerou a interposição de Agravo (fls. 1.710/1.798e).

Sem contraminuta (fl. 1.855e).

O presente recurso não merece prosperar.

Pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que, se a empresa supostamente agenciadora não se limita à intermediação, mas presta o serviço, mediante empregados próprios, a base de cálculo do INSS será composta pelo valor pago a título de salários e encargos sociais, não somente pela pretensa taxa de administração.

Senão, vejamos:

'AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ART. 110 DO CTN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. ISS. BASE DE CÁLCULO. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. PREÇO DO SERVIÇO. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ.

1. A tese acerca do art. 110 do Código Tributário Nacional, tido por violado, não foi examinada pela Corte de origem. Tal circunstância



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

atrai, quanto ao ponto, a incidência das Súmulas 282 e 356 do STF em razão da ausência do devido prequestionamento.

2. Nos casos em que a empresa não se limita à simples intermediação, havendo contratação dos próprios empregados, o tributo em questão deve ser calculado não só sobre a taxa de administração, mas também sobre os valores referentes aos salários e encargos sociais pagos. Precedente: REsp 1.138.205/PR, Rel. Min. Luiz Fux, submetido à Primeira Seção pelo regime da Lei 11.672/08 (Lei dos Recursos Repetitivos).

3. O Tribunal de origem, ao analisar o contexto fático-probatório dos autos, concluiu que a empresa em questão não se destina à alocação de terceiros no mercado de trabalho, como uma agenciadora, mas presta os serviços diretamente, por meio de seus próprios empregados.

4. A pretensão no sentido de descaracterizar a agravante como empresa prestadora de serviços, de modo a alterar as conclusões fáticas obtidas pelo Tribunal de origem, é medida que requer o reexame dos elementos fático-probatórios da demanda, inviável na presente esfera recursal em razão do óbice da Súmula 7/STJ.

5. Agravo regimental não provido' (STJ, AgRg no AREsp 86.963/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 23/04/2012).

'TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS, CONSIGNADO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. INCIDÊNCIA SOBRE VALORES DOS SALÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS. POSICIONAMENTO CONSOLIDADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO NO JULGAMENTO DO RECURSO REPETITIVO 1.138.205/PR. AVALIAR SE A EMPRESA RECORRENTE É MERA INTERMEDIADORA, IMPLICARIA EM REEXAME DE PROVA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. Compete à parte agravante rebater as razões expostas na decisão que visa a impugnar, não bastando apenas repetir os mesmos argumentos que já foram examinados e rejeitados na análise do Recurso Especial.

2. Verificar se a empresa agravante é intermediadora na contratação de mão-de-obra, implicaria em reexame de matéria fático-probatória o que é incompatível com os limites



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

impostos na análise de Recurso Especial; incidência da Súmula 7/STJ.

3. Agravo Regimental a que se nega provimento' (STJ, AgRg no REsp 1.260.454/DF, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, SEGUNDA TURMA, DJe de 28/02/2012).

Outrossim, nos termos dos precedentes colacionados, afigura-se vedado o reexame da questão concernente à caracterização da empresa como agenciadora ou prestadora de serviço, ante o obstáculo da Súmula 7/STJ.

Ante o exposto, com fundamento no art. 253, parágrafo único, II, **a**, do RISTJ, conheço do Agravo para **não conhecer** do Recurso Especial.

Deixo de majorar os honorários advocatícios, tendo em vista que o Recurso Especial foi interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/73, tal como dispõe o Enunciado Administrativo 7/STJ ('Somente nos recursos interpostos contra decisão publicada a partir de 18 de março de 2016, será possível o arbitramento de honorários sucumbenciais recursais, na forma do art. 85, § 11, do novo CPC')" (fls. 1.882/1.885e).

Inconformada, sustenta a parte agravante que:

"Com a máxima vênia, não assiste razão tal decisão, uma vez que esta Corte por diversas vezes já julgou lides idênticas formando inclusive diversos precedentes aplicáveis ao caso, o que resta evidenciado que a tese em Direito pleiteada não demanda análise probatória, e sim, simples análise da Lei 6.019/1974 que regulamenta a atividade da Agravante, e o disposto no art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003 (base de cálculo do ISSQN).

Passaremos a expor de forma sucinta as razões do Apelo Especial, o qual se pretende julgamento pelo Colegiado desta Corte Superior da Cidadania.

(...)

Primeiramente faz-se necessário destacar as razões pelas quais não há incidência da Súmula nº 7 do STJ no presente Apelo.

A recorrente ora agravante, demonstrou de forma precisa que, toda a causa de pedir e pedidos desta demanda se relacionam unicamente a atividade empresarial de locação de mão-de-obra em caráter temporário (CNAE 7820-5/00), a qual está prevista na Lei 6.019/74 e enquadrada no subitem 17.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003.

Em seu apelo Especial, expôs que a discussão de seu apelo versava somente sobre a natureza da atividade, qual seja, o de intermediação, e que esta discussão está pautada em teses jurídicas, sendo



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

desnecessária a análise de provas.

Vejam Ilustres Julgadores, o que a Agravante pleiteia é a declaração da natureza da sua atividade, sendo ela o de intermediação, uma vez que já foi analisado por este Superior Tribunal através dos Julgados REsp 411580/SP, REsp 1036178, REsp 683702, REsp 184156, REsp 734541, REsp 785777, REsp 461539, assim como pela Súmula nº 524 deste Tribunal.

Sendo assim, não assiste razão a decisão combatida ao afirmar que a revisão pretendida encontra óbice na Súmula nº 7 do STJ, razão pela qual o Recurso Especial merece ser conhecido e provido.

Deste modo, *Ad Cautelum*, resta afastado a incidência do entendimento sumular contido na Súmula nº 7-STJ.

(...)

A empresa Agravante, qualificada como Agência Privada de Trabalho Temporário através da OIT nº 181, é prestadora de serviços de intermediação de trabalhador temporário nos termos da Lei 6.019/1974, enquadrada no CNAE 7820-5/00 e subitem 17.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Primeiramente, antes de relembrar as razões de mérito, destacamos o *modus operandi* do serviço de intermediação (agenciamento) de trabalhador na condição de temporário definido pela Lei nº 6.019/74 e Decreto 73.841/74, identificando as responsabilidades e obrigações legais da empresa cliente e da Agência (Agravante), além das modalidades de remuneração, a fim de concluir o real preço do serviço, para fins de tributação Municipal.

A figura do trabalhador temporário, no contexto socioeconômico brasileiro, surge como um importante agente, o qual é contratado a fim de suprir uma necessidade transitória e emergencial da atividade empresarial da empresa Cliente, motivada pela hipótese legal.

A referida contratação, entretanto deve ocorrer obrigatoriamente por intermédio de uma empresa (agência), devidamente credenciada e registrada junto ao Ministério do Trabalho, especializada na contratação de trabalhador na condição de temporário.

Como é sabido, o preço do serviço de intermediação de trabalhador temporário prestado pela Agravante, base de cálculo nessa atividade, é uma comissão (taxa de agenciamento), sendo que os demais valores que transitam pelo caixa da Agravante, referente aos direitos dos trabalhadores

temporários, repasse de salários, benefícios e encargos sociais, não sofrem a incidência do ISS, em razão da sua incapacidade contributiva.

Agindo desta maneira, o Fisco Agravado ao tomar o valor total da nota fiscal como a base de cálculo do ISSQN está realizando VERDADEIRO CONFISCO, e uma interpretação extensiva ao texto constitucional do que



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

constitui o preço do serviço, inclusive desrespeitando outros Municípios que foram explícitos em suas legislações de que a base de cálculo do ISSQN é somente a taxa de agenciamento, o que faz com que o Agravado incida o Imposto Municipal ILEGALMENTE sobre verbas trabalhistas e encargos sociais.

(...)

Vale destacar que, a prestação do serviço ora tributada pelo ISSQN em questão, ocorre mediante substituição tributária, tendo em vista que o serviço é enquadrado no subitem 17.05 (art. 6º, §2º, II da LC 116/2003) sendo o serviço de agenciamento e intermediação de trabalhador temporário previsto no art. 9º da Lei 6.019/74 c/c art. 26, inciso II do Decreto 73.841/74), vigente a época, remunerado pela taxa de agenciamento, o qual não se confunde com o contrato de trabalho temporário onde o prestador do trabalho é o trabalhador e a remuneração é seu salários e encargos devidos.

Assim sendo, o ISSQN deve incidir somente sobre a prestação de serviço (receita) auferido a título do serviço de agenciamento prestado, recaindo sua incidência única e exclusivamente sobre a taxa de agenciamento, qual seja o valor cobrado pelo agenciamento.

Como visto Ilustres Julgadores, tal tese não necessita de análise probatória, simplesmente da leitura e fiel interpretação da Lei 6.019/1974 e art. 7º da LC 116/2003, em consonância com os princípios constitucionais tributários, razão pela qual deve ser afastada a aplicação da Súmula 7 desta Corte.

Antes de analisarmos o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e sua respectiva base de cálculo, faz-se necessário compreender as peculiaridades do trabalho temporário, vez que este é o fato gerador do tributo e como tal é preponderante a interpretação tributária.

(...)

No que se refere ao pagamento da Agência pela prestação do serviço de intermediação de trabalhador temporário, o cerne da questão para se apurar a base de cálculo do ISSQN, este consiste numa comissão, também denominada taxa de agenciamento (preço do serviço), valor este que corresponde a sua respectiva remuneração (receita bruta), verdadeira receita, significativa de capacidade contributiva, para fins de determinação da base de cálculo do ISSQN. Já os salários, encargos sociais e benefícios dos trabalhadores temporários intermediados são considerados mera entrada de caixa (reembolso), pois são valores legalmente comprometidos aos trabalhadores temporários, e sua retenção por parte da Agência de Trabalho Temporário configura apropriação indébita. Estes valores não incrementam o patrimônio da empresa intermediadora, neste ato embargante. Essa atividade comissionada é uma peculiaridade das empresas intermediadoras de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

mão de obra temporária regidas pela Lei 6.019/74.

Por todo o exposto, a agência de trabalho temporário emitirá uma fatura contendo três valores, conforme exemplo abaixo, a saber: (I) reembolso de salários, (II) reembolso de encargos sociais e (III) o preço do serviço (taxa de agenciamento), devendo o ISSQN incidir somente sobre a taxa de agenciamento, em conformidade com o art. 7º da Lei Complementar Federal nº 116/2003.

(...)

Como já foi dito anteriormente, os trabalhadores temporários, por determinação legal, serão remunerados e assistidos pela empresa utilizadora (artigos 4º e 12 da Lei nº 6.019/74). Porém, caberá à agência de trabalho temporário realizar o repasse de tais valores (Decreto nº 73.841/74, art. 8º), sob pena de apropriação indébita.

Portanto, em consonância com os princípios constitucionais da capacidade contributiva, do não confisco e da legalidade tributária, verifica-se que o 'preço do serviço', que corresponde ao valor da 'prestação do serviço', é somente a taxa de agenciamento, base de cálculo do ISSQN, recebida pela agência de trabalho temporário pela contraprestação do serviço de intermediação de mão de obra temporária (sua atividade fim).

As verbas de terceiros (encargos sociais, benefícios e salários dos trabalhadores temporários) são valores estranhos ao preço recebido pela prestação do serviço, deste modo, não são passíveis de incidência de tributos.

O Fisco ao incluir na base de cálculo do ISSQN valores que não compõem o preço do serviço, qual seja, a renda do trabalhador temporário (salário + encargos + benefícios), está majorando a base de cálculo (preço do serviço) sem lei que autorize (ofensa aos art. 150, inciso I, 156, inciso III e artigo 146, inciso III, alínea 'a', da CF/88 e, ainda, art. 2º, inciso II, 7º da LC nº 116/2003 e art. 97, II do CTN).

(...)

A fim de não nos tornarmos repetitivos aos fundamentos já expostos, para que seja declarando que a base de cálculo do ISSQN, na atividade descrita no subitem 17.05 da Lista de Serviços anexa a Lei Complementar nº 116/2003, é taxa de administração, correspondente ao preço do serviço, e ainda, para assegurar que este Tribunal tem competência para julgar sem o reexame de provas, apresentaremos a seguir precedentes atuais desta Corte.

Ora Excelências, esta Corte Superior da Cidadania além do precedente referenciado como divergência no Recurso Especial, qual seja, o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.278.326/SP, que será abaixo ementado, vem julgando favorável a tese do contribuinte, e declarando que a base de cálculo do ISS na atividade em comento é somente a taxa



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

de agenciamento, não havendo incidência do referido imposto sobre verbas destinadas a terceiros (salários e encargos sociais) por não compor o preço do serviço" (fls. 1.894/1.911e).

Ao final, formula os seguintes pedidos:

- "I - seja recebido o presente Agravo Interno e processado na forma regimental;
- II - seja intimado o Agravado, na pessoa de seu procurador, para que, no prazo legal, apresente as razões que entender necessárias;
- III - seja exercido pela Ministra Relatora o exercício do direito de retratação para fins de reformar a sua decisão e prover o Recurso Especial, e não sendo este o entendimento de Vossa Excelência que seja provido o presente Agravo Interno, e, em ato contínuo, seja dado provimento ao Recurso Especial no que tange o mérito, uma vez que desnecessário o reexame de provas (Súmula 7), para fins de declarar que a base de cálculo do ISS é a comissão (taxa de agenciamento) na atividade de locação (intermediação) de mão de obra temporária nos termos da Lei 6.019/74 (subitem 17.05 da lista de serviços). Ou seja, não há incidência de ISS sobre os salários e encargos sociais repassados aos trabalhadores temporários" (fl. 1.917e).

Intimada (fl. 1.918e), a parte agravada deixou transcorrer **in albis** o prazo para apresentar impugnação (fl. 1.921e).

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 570.746 - RJ (2014/0205038-4)

VOTO

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES (Relatora): A presente irresignação não merece acolhida.

Não obstante os argumentos da parte agravante, as razões deduzidas neste recurso não são aptas a desconstituir os fundamentos da decisão atacada, que merece ser mantida.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar, sob o rito do art. 543-C do CPC/73, o REsp 1.138.205/PR, deixou assentado que, consoante o disposto no art. 9º, **caput**, do Decreto-lei 406/68, a base de cálculo do ISS é "o preço do serviço", assim entendido como a contraprestação que o tomador ou usuário do serviço deve pagar diretamente ao prestador, vale dizer, o valor a que o prestador faz jus, pelos serviços que presta. Essa é a receita auferida pela prestação do serviço, ou seja, a receita bruta, que se incorpora ao patrimônio do prestador, distinguindo-se, portanto, das somas pertencentes a terceiros, que não constituem fato gerador do tributo.

No referido julgamento, a Primeira Seção desta Corte consignou que 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.

Assim, impende distinguir as despesas reembolsáveis, meras recuperações de valores despendidos em nome de terceiros, dos custos ínsitos à prestação do serviço. Enquanto aquelas não integram a base de cálculo do ISS, esses, ao revés, por configurarem despesas com a própria atividade, não podem ser deduzidos para a apuração do resultado, sob pena de o preço do serviço deixar de ser a receita bruta a ele correspondente.

Para que se proceda à exclusão da despesa com remuneração de empregados e respectivos encargos da base de cálculo do ISS, há que se perquirir a natureza das atividades desenvolvidas pela empresa prestadora de serviços. Isto porque as empresas agenciadoras de mão de obra – nas quais o agenciador atua para o encontro das partes, quais sejam, o contratante da mão de obra e o trabalhador, que é recrutado pela prestadora, na estrita medida das necessidades dos clientes, dos serviços que a eles prestam, e ainda, segundo as especificações deles recebidas – caracterizam-se pelo exercício de intermediação, sendo essa a sua atividade-fim.

Consectariamente, se a atividade de prestação de serviço de mão de obra temporária for prestada através de pessoal contratado pelas empresas de recrutamento, resta afastada a figura da intermediação, considerando-se a mão de obra empregada na prestação do serviço contratado – qualquer que seja este –, como custo do serviço, despesa não dedutível da base de cálculo do ISS. Essa é a hipótese regulada pela Lei 6.019/74.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O ponto nodal da controvérsia reside na definição da forma de tributação do ISS sobre a prestação de serviço de agenciamento de mão de obra temporária, fazendo-se mister, como pressuposto lógico dessa inferência, a verificação acerca do serviço efetivamente prestado pela empresa: se ele configura mera intermediação na contratação de mão de obra, a qual é contratada pelo tomador dos serviços, de forma que cabe a este arcar com o valor dos encargos trabalhistas e sociais dos trabalhadores temporários ou agenciados; ou se a contratação é realizada pela própria empresa prestadora do trabalho temporário, cabendo-lhe, portanto, o referido ônus. Isso porque, na primeira hipótese, a base de cálculo do ISS corresponde à taxa de administração – que é o preço do serviço efetivamente prestado –, enquanto que, na segunda hipótese, a base de cálculo recai sobre o total da receita percebida, nela incluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores.

Nesse diapasão – consoante assentado pela Primeira Seção desta Corte –, **para o enquadramento legal tributário cumpre fazer o exame das circunstâncias fáticas do trabalho prestado, delineadas pela instância ordinária, para que se possa concluir pela forma de tributação.**

Transcreve-se, a seguir, a ementa do acórdão referente ao supracitado Recurso Especial repetitivo:

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. VALOR REFERENTE AOS SALÁRIOS E AOS ENCARGOS SOCIAIS.

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

financeiro-tributários.

5. A exclusão da despesa consistente na remuneração de empregados e respectivos encargos da base de cálculo do ISS, impõe perquirir a natureza das atividades desenvolvidas pela empresa prestadora de serviços. Isto porque as empresas agenciadoras de mão-de-obra, em que o agenciador atua para o encontro das partes, quais sejam, o contratante da mão-de-obra e o trabalhador, que é recrutado pela prestadora na estrita medida das necessidades dos clientes, dos serviços que a eles prestam, e ainda, segundo as especificações deles recebidas, caracterizam-se pelo exercício de intermediação, sendo essa a sua atividade-fim.

6. Consectariamente, nos termos da Lei 6.019, de 3 de janeiro de 1974, se a atividade de prestação de serviço de mão-de-obra temporária é prestada através de pessoal contratado pelas empresas de recrutamento, resta afastada a figura da intermediação, considerando-se a mão-de-obra empregada na prestação do serviço contratado como custo do serviço, despesa não dedutível da base de cálculo do ISS.

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

(...)

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

(...)

Art. 15 - A Fiscalização do Trabalho poderá exigir da empresa tomadora ou cliente a apresentação do contrato firmado com a empresa de trabalho temporário, e, desta última o contrato firmado com o trabalhador, bem como a comprovação do respectivo recolhimento das contribuições previdenciárias.

Art. 16 - No caso de falência da empresa de trabalho temporário, a empresa tomadora ou cliente é solidariamente responsável pelo recolhimento das contribuições previdenciárias, no tocante ao tempo em que o trabalhador esteve sob suas ordens, assim como em referência ao mesmo período, pela remuneração e indenização previstas nesta Lei.

(...)

Art. 19 - Competirá à Justiça do Trabalho dirimir os litígios entre as empresas de serviço temporário e seus trabalhadores.'



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

7. Nesse diapasão, **o enquadramento legal tributário faz mister o exame das circunstâncias fáticas do trabalho prestado, delineadas pela instância ordinária, para que se possa concluir pela forma de tributação.**

8. *In casu*, na própria petição inicial, a empresa recorrida procede ao seu enquadramento legal, *in verbis*:

'Como demonstra seu contrato social (documento anexo), a Impetrante tem como objetivo societário a locação de mão-de-obra temporária, na forma da Lei nº 6.019/74.

Em contraprestação a essa terceirização, conforme cópia exemplificativa de contrato em anexo (documento anexo), as empresas contratantes ou tomadoras de seus serviços realizam o pagamento da remuneração do trabalhador terceirizado e o pagamento do spread da Impetrante, qual seja, a chamada taxa de administração, conforme cópia exemplificativa de nota fiscal em anexo (documento anexo).

Entretanto, por inconveniência contábil e exigência ilegal do Fisco, está 'autorizada' a somente emitir uma nota fiscal para receber os seus serviços, onde a taxa de administração, despesas e remuneração do terceirizado são pagas de forma conjunta.'

9. O Tribunal *a quo*, a seu turno, assentou que:

'Para melhor esclarecer a questão faz-se necessário definir a relação jurídica e as partes envolvidas.

11. Verifica-se, pois, que existe a empresa tomadora do serviço de mão-de-obra, a empresa prestadora/agenciadora do serviço de mão-de-obra e o trabalhador que irá prestar o serviço.

12. Em decorrência disso, existe também um contrato entre a empresa tomadora do serviço e a empresa/agenciadora, bem como entre a empresa/agenciadora e o trabalhador. Nesse sentido, a empresa/agenciadora, no caso a apelada, irá determinar ao trabalhador que execute um determinado trabalho, sendo que ele será remunerado pela execução da tarefa. Dessa forma, a empresa/agenciadora de mão-de-obra recebe a taxa de administração e o reembolso do valor concernente à remuneração do trabalhador, da empresa tomadora do serviço.

13. Assim, o único serviço que a empresa/agenciadora de mão-de-obra presta é o de indicar uma pessoa (trabalhador) para a execução do trabalho e a remuneração bruta é o pagamento que recebe (taxa de administração).'



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

10. Com efeito, verifica-se que o Tribunal incorreu em inegável equívoco hermenêutico, porquanto atribuiu, à empresa agenciadora de mão-de-obra temporária regida pela Lei 6.019/74, a condição de intermediadora de mão-de-obra, quando a referida lei estabelece, *in verbis*:

'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.

(...)

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

(...)

Art. 15 - A Fiscalização do Trabalho poderá exigir da empresa tomadora ou cliente a apresentação do contrato firmado com a empresa de trabalho temporário, e, desta última o contrato firmado com o trabalhador, bem como a comprovação do respectivo recolhimento das contribuições previdenciárias.

Art. 16 - No caso de falência da empresa de trabalho temporário, a empresa tomadora ou cliente é solidariamente responsável pelo recolhimento das contribuições previdenciárias, no tocante ao tempo em que o trabalhador esteve sob suas ordens, assim como em referência ao mesmo período, pela remuneração e indenização previstas nesta Lei.

(...)

Art. 19 - Competirá à Justiça do Trabalho dirimir os litígios entre as empresas de serviço temporário e seus trabalhadores.'

11. Destarte, a empresa recorrida encarta prestações de serviços tendentes ao pagamento de salários, previdência social e demais encargos trabalhistas, sendo, portanto, devida a incidência do ISS sobre a prestação de serviços, e não apenas sobre a taxa de agenciamento.

12. Recurso especial do Município provido, reconhecendo-se a incidência do ISS sobre a taxa de agenciamento e as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores contratados pelas prestadoras de serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária (Lei 6.019/74). Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008"



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

(STJ, REsp 1.138.205/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 01/02/2010).

A propósito do tema, foi editada a Súmula 524/STJ, **in verbis**:

"No tocante à base de cálculo, o ISSQN incide apenas sobre a taxa de agenciamento quando o serviço prestado por sociedade empresária de trabalho temporário for de intermediação, devendo, entretanto, englobar também os valores dos salários e encargos sociais dos trabalhadores por ela contratados nas hipóteses de fornecimento de mão de obra".

Nos presentes autos, o Tribunal **a quo**, em autos de Ação Declaratória, ao manter a sentença que rejeitara os pedidos formulados na inicial, assentou que a ora agravante não presta serviços como mera intermediadora entre o tomador e o trabalhador, mas como efetiva prestadora do serviço de mão-de-obra, de modo que seria incabível a pretensão de que a base de cálculo do ISS recaísse apenas sobre eventuais valores recebidos a título de taxa de agenciamento

Na hipótese, prevaleceram os seguintes fundamentos, no que interessa:

"Nota-se, assim, que as circunstâncias fáticas do serviço prestado pela recorrente são primordiais para a análise da pretensão.

Consoante os documentos acostados aos autos, verifica-se que para a execução dos contratos firmados com os clientes, a recorrente se utiliza de funcionários próprios, encaixando-se na segunda situação aqui delineada, na qual atua como verdadeira prestadora do serviço de mão-de-obra temporária e não mera agenciadora.

É o que se extrai das notas fiscais relativas ao contrato firmado com a empresa Air Liquide Brasil Ltda., que ao responder ao ofício encaminhado pelo juízo, informou que mantém contrato de prestação de serviços com a Employer e que os salários e demais encargos trabalhistas e previdenciários são pagos pela contratada, nos moldes do item 2 do ofício, que assim dizia:

'Finalidade: ESCLARECER a este MM. Juízo a que título a empresa autora (Employer Organização de Recursos Humanos Ltda) presta seus serviços de colocação de trabalhadores:

- 1)na qualidade de empresa agenciadora de mão-de-obra, ou seja, os salários e demais encargos trabalhistas e previdenciários são pagos pela Air Liquide Brasil Ltda, ora tomadora;
- 2)ou na qualidade de empresa prestadora de mão-de-obra, ou seja, se os salários e demais encargos trabalhistas e previdenciários são pagos pela autora - Employer Organização de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Recursos Humanos Ltda.'

Desse modo, diante do conjunto probatório constante dos autos, outro caminho não havia senão a rejeição da pretensão da recorrente, uma vez que não demonstrou a efetiva prestação do serviço de agenciamento a justificar a incidência do ISS apenas sobre a comissão.

Ante tais considerações, não merece reparo a sentença, que deu correta solução a questão e está em consonância com o entendimento jurisprudencial acerca do tema" (fl. 1.501e).

Conforme se verifica acima, o voto condutor do acórdão recorrido foi enfático ao afirmar que a ora agravante não presta serviços como mera intermediadora entre o tomador e o trabalhador, mas como efetiva prestadora do serviço de mão-de-obra.

Diante das circunstâncias fáticas delineadas no acórdão recorrido, para que o Superior Tribunal de Justiça pudesse acolher a alegação da parte recorrente, no sentido de que teria havido contrariedade aos dispositivos de lei federal apontados nas razões de Recurso Especial, far-se-ia necessário o reexame do conjunto fático-probatório dos autos, o que é vedado, em Recurso Especial, nos termos da Súmula 7 do STJ, do seguinte teor: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".

Em sede doutrinária, o jurista Roberto Rosas assim comenta a aludida Súmula:

"A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial.' O exame do recurso especial deve limitar-se à matéria jurídica. A razão dessa diretriz deriva da natureza excepcional dessa postulação, deixando-se às instâncias inferiores o amplo exame da prova. Objetiva-se, assim, impedir que as Cortes Superiores entrem em limites destinados a outros graus. Em verdade, as postulações são apreciadas amplamente em primeiro grau, e vão, paulatinamente, sendo restringidas para evitar a abertura em outros graus" (Direito Sumular, 12ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 342).

Nesse sentido, refiro-me aos seguintes julgados:

"AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ART. 110 DO CTN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. ISS. BASE DE CÁLCULO. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. PREÇO DO SERVIÇO. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ.

1. A tese acerca do art. 110 do Código Tributário Nacional, tido por violado, não foi examinada pela Corte de origem. Tal circunstância atrai, quanto ao ponto, a incidência das Súmulas 282 e 356 do STF em razão da ausência do devido prequestionamento.

2. Nos casos em que a empresa não se limita à simples



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

intermediação, havendo contratação dos próprios empregados, o tributo em questão deve ser calculado não só sobre a taxa de administração, mas também sobre os valores referentes aos salários e encargos sociais pagos. Precedente: REsp 1.138.205/PR, Rel. Min. Luiz Fux, submetido à Primeira Seção pelo regime da Lei 11.672/08 (Lei dos Recursos Repetitivos).

3. O Tribunal de origem, ao analisar o contexto fático-probatório dos autos, concluiu que a empresa em questão não se destina à alocação de terceiros no mercado de trabalho, como uma agenciadora, mas presta os serviços diretamente, por meio de seus próprios empregados.

4. A pretensão no sentido de descaracterizar a agravante como empresa prestadora de serviços, de modo a alterar as conclusões fáticas obtidas pelo Tribunal de origem, é medida que requer o reexame dos elementos fático-probatórios da demanda, inviável na presente esfera recursal em razão do óbice da Súmula 7/STJ.

5. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg no AREsp 86.963/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 23/04/2012).

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS, CONSIGNADO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. INCIDÊNCIA SOBRE VALORES DOS SALÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS. POSICIONAMENTO CONSOLIDADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO NO JULGAMENTO DO RECURSO REPETITIVO 1.138.205/PR. AVALIAR SE A EMPRESA RECORRENTE É MERA INTERMEDIADORA, IMPLICARIA EM REEXAME DE PROVA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. Compete à parte agravante rebater as razões expostas na decisão que visa a impugnar, não bastando apenas repetir os mesmos argumentos que já foram examinados e rejeitados na análise do Recurso Especial.

2. **Verificar se a empresa agravante é intermediadora na contratação de mão-de-obra, implicaria em reexame de matéria fático-probatória o que é incompatível com os limites impostos na análise de Recurso Especial; incidência da Súmula 7/STJ.**

3. Agravo Regimental a que se nega provimento" (STJ, AgRg no REsp 1.260.454/DF, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, SEGUNDA TURMA, DJe de 28/02/2012).

Assim, incensurável a decisão ora agravante, que deve ser mantida, por seus próprios fundamentos.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Ante o exposto, nego provimento ao Agravo interno.
É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2014/0205038-4

AgInt no
AREsp 570.746 / RJ

Números Origem: 00043936120088190008 00600103270090170 20080080043737 201424555986
43936120088190008 600103270090170

PAUTA: 21/02/2019

JULGADO: 21/02/2019

Relatora

Exma. Sra. Ministra **ASSUSETE MAGALHÃES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **ODIM BRANDÃO FERREIRA**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

AGRAVANTE : EMPLOYER ORGANIZACAO DE RECURSOS HUMANOS S.A
ADVOGADOS : ALMERINDO PEREIRA - PR012716
LETÍCIA AYMORÉ AZEREDO E OUTRO(S) - PR050565
AGRAVADO : MUNICÍPIO DE BELFORD ROXO
PROCURADOR : JOSÉ DOMINGOS LUCENA E OUTRO(S) - RJ076817

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS - Imposto sobre Serviços

AGRAVO INTERNO

AGRAVANTE : EMPLOYER ORGANIZACAO DE RECURSOS HUMANOS S.A
ADVOGADOS : ALMERINDO PEREIRA - PR012716
LETÍCIA AYMORÉ AZEREDO E OUTRO(S) - PR050565
AGRAVADO : MUNICÍPIO DE BELFORD ROXO
PROCURADOR : JOSÉ DOMINGOS LUCENA E OUTRO(S) - RJ076817

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

Os Srs. Ministros Francisco Falcão (Presidente), Herman Benjamin, Og Fernandes e Mauro Campbell Marques votaram com a Sra. Ministra Relatora.