



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgRg no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 113.485 - SC (2012/0017433-0)

RELATOR : MINISTRO FRANCISCO FALCÃO
AGRAVANTE : EMPLOYER ORGANIZAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS LTDA
ADVOGADO : ALMERINDO PEREIRA E OUTRO(S)
AGRAVADO : MUNICÍPIO DE CHAPECÓ
PROCURADOR : AMARILDO VEDANA E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ISS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DE SERVIÇO QUE ENGLOBA VALORES DE SALÁRIOS, ENCARGOS SOCIAIS E DEMAIS VERBAS. NATUREZA DA ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA EMPRESA. SÚMULAS 05 E 07/STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. SÚMULA Nº 284/STF.

I - Em relação ao art. 535 do CPC, a ora agravante não apontou especificamente as baldas praticadas pelo Tribunal *a quo*, afirmando genericamente que elas existiram, o que inviabiliza, no ponto, a compreensão de tal parcela recursal. Incide, na hipótese, a Súmula nº 284 do STF.

II - Quanto ao dissídio jurisprudencial, deixou a ora agravante de explicitar sobre qual norma infraconstitucional teria ocorrido a dissidência interpretativa, conforme exigido pelo art. 105, inciso III, alínea "c", da Carta Magna: *der a lei federal interpretação divergente a que lhe haja atribuído outro Tribunal*. Incide, à espécie, também o enunciado sumular nº 284 do STF.

III - Restou assentado no REsp nº 1.138.205/PR, da Relatoria do Ministro LUIZ FUX, julgado sob o rito estabelecido no art. 543-C do CPC, que, quando a empresa não intermedeia a contratação de mão-de-obra, mas, na verdade, executa os serviços, deve ser considerada a mão-de-obra empregada na prestação do serviço contratado como custo do serviço, despesa não dedutível da base de cálculo do ISSQN.

IV - O Tribunal *a quo* entendeu não-configurada a simples intermediação de mão-de-obra temporária, concluindo pela inclusão dos valores dos salários, encargos sociais e demais verbas no "preço de serviço", para efeito de cálculo do ISS.

V - Nesse panorama, a análise do recurso resta prejudicada, pois não há como excluir a incidência das súmulas 05 e 07/STJ, uma vez que, para alterar tal entendimento e considerar como "preço de serviço" apenas a taxa de administração por intermediação da contratação da mão-de-obra, ter-se-ia de adentrar no reexame do substrato fático-probatório contido nos autos, bem como na análise de cláusulas contratuais, o que é impossível através de recurso especial.

VI - Agravo regimental improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça: A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima (Presidente), Napoleão Nunes Maia Filho e Benedito Gonçalves votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 19 de abril de 2012(Data do Julgamento)



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

MINISTRO FRANCISCO FALCÃO

Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 113.485 - SC (2012/0017433-0)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO FRANCISCO FALCÃO : Trata-se de agravo regimental interposto por EMPLOYER-ORGANIZAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS LTDA, contra decisão por mim proferida às fls. 587/592, pela qual conheci do agravo para negar seguimento ao recurso especial, ao entender que: a ora agravante não apontou especificamente em que consistia a omissão no aresto de origem, fazendo incidir a Súmula nº 284/STF; incide também o citado óbice sumular, por não ter a agravante indicado a lei federal violada, no que tange à divergência jurisprudencial; no mérito, a teor do art. 543-C do CPC, aplicou-se entendimento no sentido de que a mão-de-obra empregada deve ser considerada na prestação do serviço contratado como custo do serviço e, por fim, entendeu-se que a inversão da conclusão acerca da natureza das atividades da empresa leva, necessariamente, ao reexame de provas.

Sustenta a agravante ter demonstrado a ofensa ao art. 535 do CPC, ante a omissão do aresto de origem. Alega não ser aplicável o entendimento do REsp nº 1.138.205/PR ao caso. Afirma que a atividade da empresa é de locação de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário. Argúi que se trata de reavaliação e não de reexame de prova. No mais, repisa os argumentos do recurso especial, ou seja, de que *a base de cálculo é a taxa de administração (comissão), com a exclusão dos salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários, na atividade de fornecimento (intermediação) de mão-de-obra temporária nos termos da Lei 6.019/74.*

Em mesa, para julgamento.

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgRg no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 113.485 - SC (2012/0017433-0)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO FRANCISCO FALCÃO (RELATOR): Não merece reparos a decisão agravada.

Em relação ao art. 535 do CPC, observo que a recorrente não apontou especificamente as baldas praticadas pelo Tribunal *a quo*, afirmando genericamente que elas existiram, o que inviabiliza, no ponto, a compreensão de tal parcela recursal. Incide, na hipótese, a Súmula nº 284 do STF.

Nesse diapasão, cito o seguinte precedente, *litteris*:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRATIVO E PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO AO ART. 557 DO CPC. INEXISTÊNCIA. DECISÃO CONFIRMADA POR ÓRGÃO COLEGIADO EM SEDE DE AGRADO REGIMENTAL. SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL. CONVERSÃO DE CRUZEIROS REAIS PARA URV. PRESCRIÇÃO. SÚMULA 85/STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO (SÚMULA 284/STF). ALEGAÇÃO DE TEMA NÃO SUSCITADO NAS RAZÕES DO ESPECIAL. INVIABILIDADE EM SEDE DE AGRADO REGIMENTAL.

(...)

3. Se o recorrente aduz ofensa ao artigo 535 do Código de Processo Civil mas não evidencia qualquer omissão, contradição ou obscuridade no acórdão recorrido, deixando de demonstrar no que consistiu a alegada ofensa ao mencionado dispositivo, aplica-se, por analogia, o disposto na Súmula 284 do Excelso Pretório.

(...)

5. Agravo regimental improvido (AgRg no REsp nº 819.170/RN, Relatora Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, DJe de 18/08/2008).

Ademais, no que tange ao dissídio jurisprudencial, deixou a recorrente de explicitar sobre qual norma infraconstitucional teria ocorrido a dissidência interpretativa, conforme exigido pelo art. 105, inciso III, alínea "c", da Carta Magna: *der a lei federal interpretação divergente a que lhe haja atribuído outro Tribunal*. Incide, à espécie, também o enunciado sumular nº 284 do STF.

Nesse sentido, confira-se o seguinte julgado, *litteris*:

ISS. ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA. EFEITOS PATRIMONIAIS. AJUIZAMENTO DO WRIT. SÚMULA Nº 271/STF. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DE



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

DISPOSITIVO DE LEI VIOLADO. SÚMULA 284/STF.

I - No que tange ao dissídio jurisprudencial, deixou a ora agravante, nas razões do recurso especial, de explicitar sobre qual norma infraconstitucional teria ocorrido a dissidência interpretativa, conforme exigido pelo art. 105, inciso III, alínea "c", da Carta Magna: "der a lei federal interpretação divergente a que lhe haja atribuído outro Tribunal", tendo se limitado a apontar divergência quanto à Súmula nº 213/STJ, que não tem natureza de lei federal. Incide, à espécie, o enunciado sumular nº 284 do STF. Precedentes: EDcl no REsp nº 955.389/RJ, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 19/12/07; AgRg no Ag nº 764.091/SC, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 14/12/06; REsp nº 533.766/RS, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 16/05/05.

(...)

III - Agravo regimental improvido (AgRg no REsp nº 1.058.589/DF, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJe de 17/09/2008).

Quanto ao mérito, melhor sorte não assiste à ora agravante.

Com efeito, restou assentado no REsp nº 1.138.205/PR, da Relatoria do Ministro LUIZ FUX, julgado sob o rito estabelecido no art. 543-C do CPC, que, quando a empresa não intermedeia a contratação de mão-de-obra, mas, na verdade, executa os serviços, deve ser considerada a mão-de-obra empregada na prestação do serviço contratado como custo do serviço, despesa não dedutível da base de cálculo do ISSQN.

Nesse sentido, confira-se a ementa do referido julgado, *in verbis*:

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.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas com a prestação. Distinção necessária entre receita e entrada para fins 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." 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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)." 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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

No caso, o Tribunal *a quo* entendeu que restou desconfigurada a simples intermediação de mão-de-obra temporária, concluindo pela inclusão dos valores dos salários, encargos sociais e demais verbas no "preço de serviço", para efeito de cálculo do ISS, pronunciando-se da seguinte forma, *litteris*:

*Percebe-se, in casu, que a empresa contribuinte não se ocupa tão-somente do agenciamento de mão-de-obra, conclusão que se faz com supedâneo no constante do seu objeto social, previsto na cláusula segunda do documento colacionado, às fls. 85-94, da seguinte forma: "a) Locação de mão-de-obra temporária nos termos da lei 6019-74; b) Recrutamento e Seleção de Pessoal; c) Locação de mão-de-obra efetiva, nos termos da Consolidação das leis do trabalho e artigo 31 da lei 8.212/1991; d) Atividade de **consultoria generalizada em recursos humanos**; e) Prestação de serviços técnicos contratados; f) Locação de mão-de-obra rural; g) **Prestação de serviços de operação, manutenção, limpeza e apoio em telefonia, bem como coleta de fichas telefônicas**; h) **Serviços de limpeza, copa, conservação e manutenção de prédios e edifícios residenciais e comerciais**; i) Terceirização de serviços em geral" (grifou-se).*

Assim, uma vez evidenciada que a atividade-fim da agravada não se trata de mero agenciamento de mão-de-obra, mas sim de efetiva prestação de serviços, não há que se falar em exclusão dos salários e encargos sociais na base de cálculo do ISS (e-STJ fls. 230/231).

Sendo assim, tendo a Corte de origem declarado a natureza da atividade prestada pela recorrente, para alterar o entendimento acima esposado e considerar como "preço de serviço" apenas a taxa de administração por intermediação da contratação da mão-de-obra, requer-se, necessariamente, o reexame do contexto fático-probatório dos autos e a análise de cláusulas contratuais, vedados em sede de recurso especial, atraindo, na espécie, a incidência das Súmulas nºs 05 e 07/STJ.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao presente agravo regimental.
É o meu voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2012/0017433-0 **PROCESSO ELETRÔNICO** **AgRg no AREsp 113.485 / SC**

Números Origem: 18080236941 20090008096000100 20090008096000101 20090008096000102
20090008096000103 20090008096000104 20090008096000105

EM MESA

JULGADO: 19/04/2012

Relator

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **ARNALDO ESTEVES LIMA**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **DENISE VINCI TULIO**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

AGRAVANTE : EMPLOYER ORGANIZAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS LTDA
ADVOGADO : ALMERINDO PEREIRA E OUTRO(S)
AGRAVADO : MUNICÍPIO DE CHAPECÓ
PROCURADOR : AMARILDO VEDANA E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Procedimentos Fiscais

AGRAVO REGIMENTAL

AGRAVANTE : EMPLOYER ORGANIZAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS LTDA
ADVOGADO : ALMERINDO PEREIRA E OUTRO(S)
AGRAVADO : MUNICÍPIO DE CHAPECÓ
PROCURADOR : AMARILDO VEDANA E OUTRO(S)

CERTIDÃO

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

A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima (Presidente), Napoleão Nunes Maia Filho e Benedito Gonçalves votaram com o Sr. Ministro Relator.