



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgRg nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1197799 - SP
(2012/0226842-2)

RELATORA : **MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES**
AGRAVANTE : EMPLOYER ORGANIZAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS LTDA E OUTRO
ADVOGADOS : JULIANA CARNEIRO SAMPAIO E OUTRO(S) - PR063558
RENI MARIA BARBOZA RIBAS E OUTRO(S) - PR056862
AGRAVADO : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : RICARDO LUIZ HIDEKI NISHIZAKI E OUTRO(S) - SP180163

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CONTROVÉRSIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). ACÓRDÃO EMBARGADO EM CONSONÂNCIA COM A ORIENTAÇÃO FIRMADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO, SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS, DO RESP 1.138.205/PR. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 168/STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. Agravo Regimental aviado contra decisão que negou seguimento aos Embargos de Divergência interpostos contra acórdão publicado na vigência do CPC/73.

II. A Primeira Seção do STJ, ao julgar, sob o rito dos recursos repetitivos, o Recurso Especial 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".

III. No caso, consoante esclarece o acórdão embargado, "nos contratos sociais das agravantes (fls. 30 e 37), bem como nas contrarrazões ao Recurso Especial (fls. 241), verifica-se que elas prestam serviços na forma da Lei 6.019/74. Sendo assim, utilizam empregados a elas vinculados mediante contrato de trabalho, não podendo ser consideradas como simples intermediárias. O presente caso se amolda perfeitamente ao julgado proferido no REsp 1.138.205/PR (representativo de controvérsia)". Como visto, o acórdão embargado está em conformidade com o precedente qualificado da Primeira Seção, de modo que incide, na espécie, a Súmula 168/STJ, segundo a qual "não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado". Em igual sentido, destacam-se os seguintes precedentes da Primeira Seção, que tratam da mesma matéria: STJ, AgRg

nos EREsp 982.952/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 06/09/2010; EREsp 920.665/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe de 26/06/2012; AgRg nos EAREsp 113.485/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 02/05/2013; AgRg nos EREsp 1.185.275/PR, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, DJe de 02/05/2013.

IV. Agravo Regimental improvido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região) votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Sérgio Kukina.

Brasília, 29 de março de 2022.

Ministra ASSULETE MAGALHÃES
Relatora

**AgRg nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.197.799 - SP
(2012/0226842-2)**

RELATÓRIO

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES: Trata-se de Agravo Regimental, aviado por EMPLOYER ORGANIZAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS LTDA e STAFF RECURSOS HUMANOS LTDA, em 28/10/2013, contra decisão monocrática da lavra da Ministra ELIANA CALMON, publicada em 22/10/2013, assim fundamentada, **in verbis**:

"Trata-se de Embargos de Divergência interpostos contra acórdão proferido pela Primeira Turma, relatado pelo Min. Napoleão Nunes Maia Filho assim ementado:

'AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO ISS FORMADA PELA TAXA DE AGENCIAMENTO MAIS OS VALORES REFERENTES AOS SALÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS DOS TRABALHADORES CONTRATADOS PELAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO, NOS TERMOS DA LEI 6.019/74. QUESTÃO DECIDIDA NO RESP 1.138.205/PR, SUBMETIDO À SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. AGRAVO REGIMENTAL DAS EMPRESAS DESPROVIDO.

1. Esta Corte, no julgamento do REsp 1.138.205/PR, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC, firmou o entendimento de 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-se de empregados a ela vinculados mediante contrato de trabalho.

2. Na primeira hipótese, 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, 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.

3. No caso, o Tribunal de origem deu provimento à Apelação das

agravantes sob o fundamento de que elas atuam no setor de agenciamento de mão-de-obra e, como tal, prestam serviços para terceiros, atuando como intermediárias entre as tomadoras de serviço e o trabalhador, razão pela qual o ISS deveria incidir apenas sobre o valor do serviço de agenciamento.

4. No entanto, nos Contratos Sociais das agravantes (fls. 30 e 37), bem como nas contrarrazões ao Recurso Especial (fls. 241), verifica-se que elas prestam serviços na forma da Lei 6.019/74. Sendo assim, utilizam empregados a elas vinculados mediante contrato de trabalho, não podendo ser consideradas como simples intermediárias.

5. O presente caso se amolda perfeitamente ao julgado proferido no REsp 1.138.205/PR (representativo de controvérsia), segundo o qual 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 (Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 01.02.2010).

6. Agravo Regimental de EMPLOYER ORGANIZAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS LTDA. e STAFF RECURSOS HUMANOS LTDA. desprovido' (fl. 718/719 e-STJ).

Inconformados, os embargantes apontam dissídio jurisprudencial, sustentando que a base de cálculo do ISS na atividade de fornecimento de mão-de-obra temporária, nos termos da Lei 6.019/74, é a taxa de agenciamento. Como paradigma, indica o seguinte precedente desta Corte:

'PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. EMPRESA LOCADORA DE MÃO-DE-OBRA. BASE DE CÁLCULO SOBRE A TAXA DE AGENCIAMENTO. MATÉRIA JULGADA PELA SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS. MULTA.

1. No julgamento do Recurso Especial 1.138.205, de relatoria do Ministro Luiz Fux, representativo da controvérsia, pela sistemática do recurso repetitivo, ficou estabelecido que as empresas que agenciam mão-de-obra temporária, na forma da Lei 6.019/1974, atuam como meras intermediárias, devendo pagar ISS apenas sobre sua comissão pelo agenciamento, haja vista que os trabalhadores temporários são contratados pela empresa de trabalho temporário, sendo, no entanto, remunerados pelas empresas tomadoras de serviços.

2. Tendo em vista que o presente agravo regimental foi interposto após o julgamento dos recursos representativos da controvérsia, é de se determinar a incidência da multa prevista no § 2º do art. 557 do CPC, a qual fixo em 10% sobre o valor da causa.

3. Agravo Regimental não provido' (AgRg no Ag 1.278.326/SP, Rel.

Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA,
julgado em 17/08/2010, DJe 20/09/2010).

Admitidos os embargos (fl. 1.038 e-STJ) e apresentada impugnação (fl. 1.043/1.048 e-STJ), opinou o MPF pelo desprovimento do recurso (fl. 1.051/1.061 e-STJ).

DECIDO:

Refazendo o juízo de admissibilidade, torno sem efeito a decisão anterior e passo ao reexame do recurso.

Nos termos do parecer ministerial, constato que a posição firmada no aresto embargado está em sintonia com a jurisprudência desta Corte.

Nesse sentido, colaciono os seguintes julgados deste Tribunal:

'PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. ISS. EMPRESA PRESTADORA DE TRABALHO TEMPORÁRIO. BASE DE CÁLCULO QUE ABRANGE, ALÉM DA TAXA DE AGENCIAMENTO, OS VALORES RELATIVOS AO PAGAMENTO DOS SALÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS REFERENTES AOS TRABALHADORES CONTRATADOS PELA 'EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO'. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DO ACÓRDÃO PROFERIDO NO RESP 1.138.205/PR. ÓBICE DA SÚMULA 168/STJ.

1. A orientação da Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de 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 hipótese, 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', como ocorre em relação aos serviços prestados na forma da Lei 6.019/74 (REsp 1.138.205/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 1º.2.2010 - recurso submetido à sistemática prevista no art.

543-C do CPC). No mesmo sentido: REsp 1.185.275/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 23.9.2011; AgRg no REsp 1.197.799/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe de 22.6.2012.

2. 'Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado' (Súmula 168/STJ).

3. Agravo regimental não provido, com aplicação de multa de 1% (um por cento) sobre o valor corrigido da causa, na forma do art. 557, § 2º, do CPC' (AgRg nos EAREsp 113.485/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/04/2013, DJe 02/05/2013).

'TRIBUTÁRIO. ISS. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. LEI 6.019/1974. BASE DE CÁLCULO. ABATIMENTO DE SALÁRIOS E ENCARGOS. IMPOSSIBILIDADE.

1. Incide ISS sobre taxa de agenciamento e importâncias relativas a pagamento de salários e encargos sociais de trabalhadores contratados por prestadoras de serviços de fornecimento de mão de obra temporária (Lei 6.019/1974).

2. Entendimento consolidado no julgamento do REsp 1.138.205/PR, sob o rito do art. 543-C do CPC.

3. Embargos de Divergência não conhecidos' (EREsp 920.665/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 30/05/2012, DJe 26/06/2012).

Conforme restou abstraído na sentença (fl. 131/135 e-STJ), a embargante embute em seus preços, além do preço da mão-de-obra, 'os valores inerentes aos seus custos e margem de lucro, seja o salário dos empregados, como os encargos trabalhistas, previdenciários, custos operacionais etc, formando estes o preço do serviço, sendo, conseqüentemente, este a base de cálculo do ISS...' (fl. 134 -STJ), razão pela qual entendo que a posição adotada pelo acórdão impugnado não merece reparos.

Com essas considerações, nos termos do art. 557 do CPC, **NEGO SEGUIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA**" (fls. 1.063/1.066e).

Inconformadas, as impetrantes do Mandado de Segurança, ora agravantes, sustentaram que "no mesmo ano (2010) a 2ª Turma do STJ julgou contra a tese do Recurso Repetitivo (Recurso Especial 1.138.205/PR). Ou seja, firmou entendimento no sentido de que a base de cálculo do ISS no trabalho temporário é a taxa de administração. Tal precedente foi proferido pela 2ª Turma do STJ quando do julgamento do **Agravo**

Regimental no Agravo de Instrumento 1.278.326/SP – DJ 20/09/2010. Foi negado seguimento ao recurso do Município! Aliás, o precedente indicado como divergente está sendo aplicado pelos tribunais de justiça" (fl. 1.073e), motivo pelo qual as agravantes pugnam pela "necessidade de abertura de nova discussão sobre o tema tendo em vista as divergências apontadas, sob pena de ofensa ao princípio da segurança jurídica. Pugna-se pela **revisão da tese** decidida no Recurso Especial 1.138.205/PR, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC" (fl. 1.077e).

Consta do Agravo Regimental que, **"em relação à atividade de recrutamento e seleção (subitem 17.04) não há divergência**, até mesmo porque na nota fiscal somente constará a taxa de intermediação/administração (preço do serviço)", e que **"a única atividade em litígio nos autos é a atividade de fornecimento de mão de obra temporária nos termos da Lei 6.019/74 (subitem 17.05)**. Não prosperam as alegações do Município que a empresa apresenta diversas atividades em seu contrato social que não caracterizam como sendo de intermediação. Deste modo, é preciso atentar que **não está sendo discutido todos os objetos sociais constante do contrato social da empresa**" (fl. 1.093e), e que **"a causa de pedir e pedidos do mandado de segurança se relacionam unicamente a atividade empresarial relativa à locação de mão-de-obra temporária, nos termos da Lei 6.019/74, atividades descrita no subitem 17.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003"** (fl. 1.102e).

Quanto à apontada divergência jurisprudencial, afirmaram as agravantes que, **"no posicionamento contido no Recurso Especial 1.197.799/SP, da 1ª Turma do STJ, decisão atacada, a base de cálculo do ISS restou assim consignada:** (i) na atividade descrita no subitem 17.04 (recrutamento e seleção) a base de cálculo do ISS é somente a taxa de administração (comissão), por ser uma atividade de intermediação; (ii) na atividade descrita **no subitem 17.05** (fornecimento de mão de obra temporária nos termos da Lei 6.019/74) **a base de cálculo do ISS é a taxa de administração (comissão), mais salários e encargos sociais**. Restou consignado que essa atividade não é de intermediação, assim, todos os valores são considerados custo do serviço; (iii) aplicação do entendimento do STJ contido no Recurso Especial 1.138.205/PR, recurso repetitivo. **Já no entendimento contido no AgRg no Ag 1.278.326/SP, da 2ª Turma do STJ, decisão paradigma, a base de cálculo do ISS restou assim consignada:** (i) nas atividades descritas **nos subitens 17.04** (recrutamento e seleção) e **17.05** (fornecimento de mão de obra temporária nos termos da Lei 6.019/74) **a base de cálculo do ISS é somente a taxa de administração (comissão)**, tendo em vista ambas as atividades serem de intermediação; (ii) aplicação do entendimento do STJ contido no Recurso Especial 1.138.205/PR, recurso repetitivo" (fls. 1.110/1.111e).

Em breve síntese, nas razões do presente Agravo Regimental, sob alegação de divergência jurisprudencial acerca da interpretação dos arts. 4º da Lei 6.019/74 e 7º da Lei Complementar 116/2003, as agravantes sustentaram a não incidência do ISS sobre os valores referentes a salários e encargos sociais repassados aos trabalhadores temporários, quando da atividade de fornecimento de mão de obra temporária, na forma

Superior Tribunal de Justiça

da Lei 6.019/74 (subitem 17.05 da lista de serviços).

Assim, requereram: "i – seja recebido o presente Agravo e processado na forma regimental, eis que tempestivo; ii – **seja dado provimento ao presente Agravo para fins de admitir os Embargos de Divergência**; iii – no mérito, **sejam acolhidos os presentes Embargos de Divergência para fins de se declarar que a base de cálculo na atividade de fornecimento (intermediação) de mão de obra temporária (subitem 17.05) é a taxa de administração. Ou seja, não há incidência de ISS sobre os valores referentes a encargos sociais e salários repassados aos trabalhadores temporários**" (fl. 1.167e).

Impugnação da parte agravada, a fls. 1.671/1.673e, pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

**AgRg nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.197.799 - SP
(2012/0226842-2)**

RELATORA : **MINISTRA ASSULETE MAGALHÃES**
AGRAVANTE : EMPLOYER ORGANIZAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS LTDA
E OUTRO
ADVOGADOS : JULIANA CARNEIRO SAMPAIO E OUTRO(S) - PR063558
RENI MARIA BARBOZA RIBAS E OUTRO(S) - PR056862
AGRAVADO : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : RICARDO LUIZ HIDEKI NISHIZAKI E OUTRO(S) - SP180163

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CONTROVÉRSIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). ACÓRDÃO EMBARGADO EM CONSONÂNCIA COM A ORIENTAÇÃO FIRMADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO, SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS, DO RESP 1.138.205/PR. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 168/STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. Agravo Regimental aviado contra decisão que negou seguimento aos Embargos de Divergência interpostos contra acórdão publicado na vigência do CPC/73.

II. A Primeira Seção do STJ, ao julgar, sob o rito dos recursos repetitivos, o Recurso Especial 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".

III. No caso, consoante esclarece o acórdão embargado, "nos contratos sociais das agravantes (fls. 30 e 37), bem como nas contrarrazões ao Recurso Especial (fls. 241), verifica-se que elas prestam serviços na forma da Lei 6.019/74. Sendo assim, utilizam empregados a elas vinculados mediante contrato de trabalho, não podendo ser consideradas como simples intermediárias. O presente caso se amolda perfeitamente ao julgado proferido no REsp 1.138.205/PR (representativo de controvérsia)". Como visto, o acórdão embargado está em conformidade com o precedente qualificado da Primeira Seção, de modo que incide, na espécie, a Súmula 168/STJ, segundo a qual "não cabem

Superior Tribunal de Justiça

embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado". Em igual sentido, destacam-se os seguintes precedentes da Primeira Seção, que tratam da mesma matéria: STJ, AgRg nos EREsp 982.952/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 06/09/2010; EREsp 920.665/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe de 26/06/2012; AgRg nos EAREsp 113.485/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 02/05/2013; AgRg nos EREsp 1.185.275/PR, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, DJe de 02/05/2013.

IV. Agravo Regimental improvido.

VOTO

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES (Relatora): Não obstante os combativos argumentos das impetrantes do Mandado de Segurança, ora agravantes, as razões deduzidas neste recurso não são aptas a desconstituir os fundamentos da decisão atacada, que merece ser mantida.

Na origem, trata-se de Mandado de Segurança, impetrado por EMPLOYER ORGANIZAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS LTDA e STAFF RECURSOS HUMANOS LTDA, de cuja petição inicial se extrai o pedido – nos termos em que formulado por estas duas contribuintes, ora agravantes – para "não recolherem ISS sobre valores por elas recebidos a título de reembolso pelas despesas com o pagamento de verbas salariais e encargos sociais e trabalhistas referentes à mão-de-obra fornecida" (fl. 21e).

Após o regular processamento do feito, sobreveio a sentença, na qual houve denegação do Mandado de Segurança, ao entendimento de que a base de cálculo do ISS deve abranger o valor total cobrado pela prestação dos serviços, sendo admitida apenas a dedução referente ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços:

"Pretendem as impetrantes recolher o tributo apenas sobre determinada parcela do que cobram pelos seus serviços.

A base de cálculo do ISS, no caso de prestação de serviços, deve abranger o valor total cobrado pela prestação dos serviços, sendo admitida apenas a dedução prevista na Lei Complementar 116/03, referente ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços.

Na condição de prestadoras de serviços, as impetrantes que fornecem a mão de obra necessária, ajustam com suas contratantes o preço total dos serviços que prestam, nele incluído os valores referente a mão-de-obra, que representa sua obrigação para com os trabalhadores, não sendo elas meras repassadoras desses valores aos seus empregados.

O texto legal fala expressamente em receita bruta, de maneira que não se mostra possível excluir qualquer valor daquele efetivamente recebido pela prestação do serviço: afinal, o preço da mão-de-obra, integra o preço do serviço.

Dessa forma, **além do preço da mão de obra, as prestadoras de serviços embutem em seus preços, todos os valores inerentes aos seus custos e margem de lucro, seja o salário dos empregados, como os encargos trabalhistas, previdenciários, custos operacionais, etc., formando estes o preço do serviço, sendo, conseqüentemente, este a base de cálculo do ISS, não sendo admissível deduções a este ou aquele título**, dependendo da interpretação e da distribuição desses valores que as prestadoras de serviços queiram dar" (fls. 133/134e).

Interposta Apelação, pelas impetrantes, o Tribunal de origem deu provimento

ao recurso, para conceder o Mandado de Segurança, nos termos do voto condutor do acórdão recorrido, a seguir reproduzido:

"O recurso deve ser provido.

As impetrantes são empresas que se ativam no setor de agenciamento de mão-de-obra e, como tal, prestam serviços para terceiros, atuando como intermediárias entre as tomadoras do serviço e o trabalhador, não exercendo sobre eles ingerência e percebendo, além da remuneração pelo serviço de agenciamento, também o repasse de encargos devidos ao Estado, tais como FGTS, Previdência Social, entre outros.

De sorte que, vislumbra-se, nesta hipótese, o recebimento de importâncias com destinações diversas, sendo que parte refere-se ao valor pago pelo serviço de agenciamento e outra parte ao reembolso sobre o salário e encargos sociais pagos pela contratante.

Resta decidir então, se a base de cálculo do ISS é composta pela totalidade do valor constante na nota fiscal ou apenas pelo valor recebido a título de pagamento pela prestação do serviço de agenciamento de mão-de-obra.

A questão é de meridiana clareza, pois, **sobre os valores pagos pela tomadora do serviço, mas destinados aos encargos sociais e salários, não pode incidir o ISS, posto que não integram sua base de cálculo, constituindo mero repasse que não se confunde com o preço do serviço.**

Situação diversa se observa **em relação à remuneração paga pelo serviço de agenciamento**, pois esta, sem dúvida, configura autêntica **base de cálculo do ISS**. De sorte que, **devem ser excluídas da base de cálculo do imposto, tanto receitas financeiras quanto ressarcimento de valores pagos, por não constituírem receita da prestadora do serviço, haja vista que tais valores não permanecerão com a empresa contribuinte.**

Com efeito, **não se pode admitir o pagamento do ISS calculado sobre uma base de cálculo fictícia, ou seja, advinda de valores que não têm qualquer relação com o preço do serviço prestado, tornando-se, com isto, evidente que os valores recebidos para serem repassados ao Estado não podem integrar a base de cálculo do imposto, principalmente considerando o que dispõe o art. 7º, da LC 116/03, que indica expressamente como base de cálculo do ISS o preço do serviço.**

De forma que, em sintonia com entendimento do STJ tem-se que a **'empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente**

nessas 'intermediações'. O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, justiça tributária e capacidade contributiva'.

A Turma julgadora entendeu ainda que o 'ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários.'

Reforma-se, pois, a sentença, concedendo-se a segurança pleiteada pelas impetrantes" (fls. 206/207e).

No Recurso Especial, sob alegação de contrariedade aos arts. 1º da Lei 1.533/51 e 7º da Lei Complementar 116/2003, o Município de São Paulo sustentou a inexistência de direito líquido e certo à exclusão, da base de cálculo do ISS, das verbas recebidas a título de reembolso, tais como salários e encargos sociais.

No acórdão embargado a Primeira Turma do STJ manteve a decisão monocrática do Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, que, dando provimento ao Recurso Especial, restabeleceu a sentença denegatória do Mandado de Segurança, nos termos do voto condutor do referido acórdão, do qual se destacam os seguintes fundamentos:

"1. A despeito da alegação das agravantes, razão não lhes assiste, devendo a decisão agravada ser mantida por seus próprios fundamentos.

2. Conforme afirmado no **decisum**, de início, é imprescindível que se defina a natureza dos serviços prestados pelas agravantes. Isso porque esta Corte, no julgamento do REsp 1.138.205/PR, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC, firmou o entendimento de 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.

3. Na primeira hipótese, 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, 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.

4. Eis, a ementa do referido julgado:

(...)

5. No caso concreto, o Tribunal de origem deu provimento à Apelação das agravantes sob o fundamento de que elas atuam no setor de agenciamento de mão-de-obra e, como tal prestam serviços para terceiros, atuando como intermediárias entre as tomadoras de serviço e o trabalhador, razão pela qual o ISS deve incidir apenas sobre o valor do serviço de agenciamento. Confira-se:

(...)

6. No entanto, nos Contratos Sociais das agravantes (fls. 30 e 37), bem como nas contrarrazões ao Recurso Especial (fls. 241), verifica-se que elas prestam serviços na forma da Lei 6.019/74. Sendo assim, utilizam empregados a elas vinculados mediante contrato de trabalho, não podendo ser consideradas como simples intermediárias. Confira-se, aliás, o seguinte trecho do Contrato Social da empresa EMPLOYER:

A sociedade tem por objetivo social as seguintes atividades: a) Locação de mão de obra temporária, **nos termos da Lei 6.019/74**; b) Recrutamento e seleção de pessoal; c) Locação de mão de obra efetiva, nos termos da **Consolidação das Leis do Trabalho** e art. 31 da Lei 8.212/91; d) Atividades 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, implantação 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 (...) (fls. 30).

7. O presente caso se amolda perfeitamente ao julgado proferido no REsp 1.138.205/PR (representativo de controvérsia), segundo o qual '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' (Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 01.02.2010).

8. No mesmo sentido, o acórdão proferido no Ag 1.407.916/RJ, relatado pelo ilustre Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, no qual consta como partes STAFF RECURSOS HUMANOS LTDA. (ora recorrida) e o MUNICÍPIO DE NITERÓI/RJ, **in verbis**: Se os serviços são prestados na forma da Lei 6.019/74 (trabalhadores contratados e remunerados pela empresa de mão de obra), não é possível qualificar a empresa como mera intermediadora, porquanto se trata de prestadora de trabalho temporário. Eis a ementa desse julgado:

(...)

9. Cumpre anotar, ainda, que no julgamento monocrático do Ag 1.359.785/RJ e do AREsp 60.839/MS, nos quais constam como partes as ora agravantes, foi decidido que elas não são empresas de mera intermediação:

(...)

10. Por último, transcrevo o parecer do Ministério Público Federal:

No caso dos autos as impetrantes/recorridas se classificaram como empresas prestadoras de serviços de intermediação - recrutamento, seleção e fornecimento - de mão-de-obra a terceiros (empresas tomadoras) inclusive sob o regime de trabalho temporário (Lei 6.019/74) como se extrai da própria petição inicial do mandamus (e-fls. 03/21) e das contrarrazões (e-fls. 239/254).

No contrato social acostado às e-fls. 27/42 estão descritas as atividades de locação de mão de obra temporária nos termos da Lei 6.019/74; recrutamento e seleção de pessoal; locação de mão-de-obra efetiva nos termos da Consolidação das Leis do Trabalho e art. 31 da Lei 8.112/91; atividades de consultoria generalizada em recursos humanos; prestação de serviços técnicos contratados; locação de mão de obra rural; terceirização de serviços em geral; dentre muitas outras. Dessa forma não restam dúvidas de que a recorrida enquadra-se no conceito de empresa de mão-de-obra temporária prestadora do próprio serviço devendo incidir ISS sobre a taxa de agenciamento e as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores contratados.

Assim sendo a decisão recorrida deve ser reformada no ponto em que diverge da orientação desse Colendo Superior Tribunal de Justiça (fls. 382).

11. Diante de tais considerações, nega-se provimento ao Agravo Regimental de EMPLOYER ORGANIZAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS LTDA. e STAFF RECURSOS HUMANOS LTDA., mantendo-se a decisão agravada pelos próprios fundamentos" (fls. 706/716e).

No âmbito da Primeira Turma do STJ ainda foram opostos, sucessivamente, dois Embargos de Declaração, os quais, todavia, restaram rejeitados.

Nos Embargos de Divergência as impetrantes, ora agravantes, apontaram divergência jurisprudencial com acórdão prolatado pela Segunda Turma do STJ, no AgRg no Ag 1.278.326/SP, assim ementado:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. EMPRESA LOCADORA DE MÃO-DE-OBRA. BASE DE CÁLCULO SOBRE A TAXA DE AGENCIAMENTO. MATÉRIA JULGADA PELA SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS. MULTA.

1. No julgamento do Recurso Especial 1.138.205, de relatoria do Ministro Luiz Fux, representativo da controvérsia, pela sistemática do recurso repetitivo, ficou estabelecido que as empresas que agenciam mão-de-obra temporária, na forma da Lei 6.019/1974, atuam como meras intermediárias, devendo pagar ISS apenas sobre sua comissão

pelo agenciamento, haja vista que os trabalhadores temporários são contratados pela empresa de trabalho temporário, sendo, no entanto, remunerados pelas empresas tomadoras de serviços.

2. Tendo em vista que o presente agravo regimental foi interposto após o julgamento dos recursos representativos da controvérsia, é de se determinar a incidência da multa prevista no § 2º do art. 557 do CPC, a qual fixo em 10% sobre o valor da causa.

3. Agravo Regimental não provido" (STJ, AgRg no Ag 1.278.326/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 20/09/2010).

Na decisão ora agravada a Ministra ELIANA CALMON negou seguimento aos Embargos de Divergência, por considerar o acórdão embargado em consonância com a orientação firmada pela Primeira Seção do STJ, ensejando a interposição do presente Agravo Regimental, pelas impetrantes.

Sem razão, contudo, as impetrantes.

A Primeira Seção do STJ, ao julgar, sob o rito dos recursos repetitivos, o Recurso Especial 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 julgamento do aludido Recurso Especial repetitivo, a Primeira Seção 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.

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 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 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 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 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" (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".

No mesmo sentido, confirmam-se, ainda, os seguintes precedentes:

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. 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. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1.138.205/PR, DJ DE 01/02/2010. JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. **A base de cálculo do ISS é o preço do serviço**, consoante disposto no artigo 9º, **caput**, do Decreto-lei 406/68.
2. **As empresas de mão-de-obra temporária podem encartar-se em duas situações, em razão da natureza dos serviços prestados: (i) como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho; (ii) como prestadora do próprio serviço, utilizando de empregados a ela vinculados mediante contrato de trabalho.**
3. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas 'intermediações'.
4. O ISS incide, nessa hipótese, apenas sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas com a prestação. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários.
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. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 1.138.205/PR, sujeito ao regime dos 'recursos repetitivos', reafirmou o entendimento de que '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**:

'A autora é pessoa jurídica que tem como objetivo principal, dentro outros, a prestação de serviço de locação de mão-de-obra efetiva, nos termos de seu contrato social.

Como empresa prestadora de serviços, a autora é contribuinte do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de acordo como art. 84 da Lei Complementar 56/87, incidente sobre as quantias específicas, pagas a título de remuneração pelos serviços prestados aos contratantes.

(...)

Ao prestar serviços de fornecimento de mão-de-obra, a autora atua como 'intermediária' entre o trabalhador e as empresas tomadoras de serviços.

Vale dizer, autora é contratada para recrutar mão-de-obra, de acordo com os critérios e exigências fixados por seus contratantes (...)'

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

Trata-se de empresa que se ativa no setor de locação de mão obra e como tal, presta serviços para terceiros, atuando como intermediária entre estes e o trabalhador, não exercendo sobre eles ingerência e percebendo, além da remuneração pelo agenciamento, também o repasse de encargos devidos ao Estado, tais como FGTS, Previdência Social, dentre outros.

De sorte que, vislumbra-se, nesta hipótese, o recebimento de importâncias com destinos diversos, sendo que um refere-se ao valor pago pelo agenciamento e outro ao reembolso sobre o salário e encargos sociais pagos pela contratante.

Trata-se de saber se a base de cálculo do ISS refere-se à totalidade do pagamento ou apenas ao valor recebido a título de agenciamento.

A questão é de meridiano clareza, pois, sobre os encargos sociais e salários pagos pela tomadora não pode incidir ISS, pois, estão fora de sua base de cálculo, por constituir mero repasse destinado ao pagamento de encargos sociais e salários.

Situação diversa é a remuneração pelo serviço de agenciamento, pois este, sem dúvida, configura autêntica base de cálculo do ISS, de sorte que, deve-se excluir da base de cálculo do ISS tanto receitas financeiras, quanto ressarcimento de valores pagos, que não constituem receita, pois, tais valores não pertencem à empresa contribuinte.

Com efeito, não se admite o pagamento do ISS calculado sobre uma base de cálculo fictícia, ou seja, advinda de valores que não têm qualquer relação com o serviço efetivamente prestado, tornando-se, com isto, evidente que tributos os quais um determinado prestador de serviço recebe para repasse ao Estado, não pode incorporar a base de cálculo do ISS, por não serem tais valores recebidos a título de pagamento de serviços.

De forma que, em sintonia com entendimento do STJ, tem-se que a 'empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas 'intermediações'. O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, justiça tributária e capacidade contributiva.

A Turma julgadora entendeu ainda que o 'ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários.'

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. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, do CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008).

13. Agravo regimental desprovido" (STJ, AgRg no REsp 1.107.097/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe de 11/06/2010).

"AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. ISSQN. EMPRESA DE FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. LEI 6.019/74. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. VALOR REFERENTE AOS SALÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS. TEMA JÁ JULGADO PELO REGIME DO ARTIGO 543-C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (RECURSOS REPETITIVOS).

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial 1.138.205/RJ, publicado no DJe de 1º/2/2010, submetido ao regime dos recursos repetitivos (artigo 543-C do Código de Processo Civil, incluído pela Lei 11.672/2008), firmou o entendimento de que, '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', devendo incidir o 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).'

2. Agravo regimental improvido" (STJ, AgRg no REsp 1.123.441/MG, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe de 24/06/2010).

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. ISS. EMPRESA PRESTADORA DE TRABALHO TEMPORÁRIO. BASE DE CÁLCULO QUE ABRANGE,

ALÉM DA TAXA DE AGENCIAMENTO, OS VALORES RELATIVOS AO PAGAMENTO DOS SALÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS REFERENTES AOS TRABALHADORES CONTRATADOS PELA 'EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO'.

1. A orientação da Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de 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 hipótese, 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', como ocorre em relação aos serviços prestados na forma da Lei 6.019/74 (REsp 1.138.205/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 1º.2.2010 - recurso submetido à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ).

2. No caso dos autos, o acórdão embargado esclareceu que 'a empresa não é intermediadora de mão-de-obra, mas sim prestadora de trabalho temporário, que utiliza para tanto empregados por ela própria contratados pelo regime trabalhista'. Assim, a base de cálculo do ISS abrange, além da taxa de agenciamento, os valores relativos ao pagamento dos salários e encargos sociais referentes aos trabalhadores contratados pela 'empresa de trabalho temporário' (art. 4º da Lei 6.019/74).

3. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg nos EREsp 982.952/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 06/09/2010).

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. HIPÓTESE DE JULGAMENTO MONOCRÁTICO. SÚMULA 7/STJ. NÃO-INCIDÊNCIA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. 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. POSICIONAMENTO CONSOLIDADO PELA

PRIMEIRA SEÇÃO NO JULGAMENTO DO RECURSO REPETITIVO 1.138.205/PR.

1. Nos termos do art. 557 do CPC, o relator negará seguimento a recurso em confronto com jurisprudência dominante do respectivo tribunal.
2. A qualificação jurídica de fatos incontroversos, ou seja, seu devido enquadramento no sistema normativo, para deles extrair determinada consequência jurídica, pode ser aferida neste âmbito recursal. Não-incidência da Súmula 7/STJ.
3. **As empresas agenciadoras de mão-de-obra temporária devem recolher ISS tão somente sobre o preço da taxa de comissão, quando trata-se de mera intermediação.**
4. **Todavia, quando a atividade de prestação de serviço de mão-de-obra temporária executada não se limita à simples intermediação, havendo contratação dos próprios empregados das empresas, 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.**
5. **Posicionamento consolidado no julgamento do REsp 1.138.205/PR, Rel. Min. Luiz Fux, submetido à Egrégia Primeira Seção pelo regime da Lei 11.672/08 (Lei dos Recursos Repetitivos), que introduziu o art. 543-C do CPC, julgado em 09.12.09 e publicado no DJe de 01.02.10.**
6. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg no REsp 1.162.078/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 22/09/2010).

"PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. **IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISS. 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. POSICIONAMENTO CONSOLIDADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO NO JULGAMENTO DO RECURSO REPETITIVO 1.138.205/PR.**

1. Não há qualquer indicação de dispositivo da Constituição Federal no acórdão regional, sendo que eventual fundamento constitucional somente seria vislumbrado de forma reflexa, o que, consoante a jurisprudência desta Corte, não tem o condão de obstar o conhecimento do recurso especial por ausência de interposição de recurso extraordinário, hipótese na qual afasta-se a incidência da Súmula 126/STJ.
2. **A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial 1.138.205/RJ, publicado no DJe de 1º/2/2010, submetido ao regime dos recursos repetitivos (artigo 543-C do Código de Processo Civil, incluído pela Lei 11.672/2008), firmou o entendimento de que, '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', devendo incidir o 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)'.

3. In casu, o Tribunal a quo além de declarar expressamente que a empresa presta serviços de agenciamento, consignou também que ora agravante, paga salários e encargos sociais dos trabalhadores que fornece como mão-de-obra temporária, o que descaracteriza a intermediação.

4. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg no REsp 1.189.278/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 07/10/2010).

"TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. ISS. EMPRESA PRESTADORA DE TRABALHO TEMPORÁRIO. BASE DE CÁLCULO QUE ABRANGE, ALÉM DA TAXA DE AGENCIAMENTO, OS VALORES RELATIVOS AO PAGAMENTO DOS SALÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS REFERENTES AOS TRABALHADORES CONTRATADOS PELA 'EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO'.

1. A orientação da Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de 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 hipótese, 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', como ocorre em relação aos serviços prestados na forma da Lei 6.019/74 (REsp 1.138.205/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 1º.2.2010 - recurso submetido à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ).**

2. **No caso dos autos, é incontroverso que a empresa recorrida é prestadora de trabalho temporário, que utiliza para tanto empregados por ela própria contratados pelo regime trabalhista. Desse modo, a base de cálculo do ISS abrange, além da taxa de agenciamento, os valores relativos ao pagamento dos salários e encargos sociais referentes aos trabalhadores contratados pela 'empresa de trabalho temporário' (art. 4º da Lei 6.019/74).**

3. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg no Ag 1.407.916/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 15/08/2011).

"TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO DE INSTRUMENTO, RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. PRINCÍPIO DA FUNGIBILIDADE RECURSAL. ISSQN. AGENCIAMENTO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. MATÉRIA DECIDIDA EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (REsp 1.138.205/PR). AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. Embargos declaratórios recebidos como agravo regimental, dado o seu caráter manifestamente infringente, em observância aos princípios da fungibilidade recursal.

2. **O entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso especial representativo de controvérsia, processado e julgado sob o rito do art. 543-C do CPC, é no sentido de que, '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' (REsp 1.138.205/PR, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Seção, DJe 1º/2/10).**

3. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, ao qual se nega provimento" (STJ, EDcl no Ag 1.225.513/SP, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 12/12/2011).

"TRIBUTÁRIO. ISS. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. LEI 6.019/1974. BASE DE CÁLCULO. ABATIMENTO DE SALÁRIOS E ENCARGOS. IMPOSSIBILIDADE.

1. **Incide ISS sobre taxa de agenciamento e importâncias relativas a pagamento de salários e encargos sociais de trabalhadores contratados por prestadoras de serviços de fornecimento de mão de obra temporária (Lei 6.019/1974).**

2. **Entendimento consolidado no julgamento do REsp 1.138.205/PR, sob o rito do art. 543-C do CPC.**

3. Embargos de Divergência não conhecidos" (STJ, EREsp 920.665/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 26/06/2012).

"MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. PRESTADORA DO PRÓPRIO SERVIÇO. BASE DE CÁLCULO. INTEGRANTES DO PREÇO DO SERVIÇO. SALÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA 1.138.205/PR. 543-C DO CPC.

I - *In casu*, a prestadora executa os serviços com empregados próprios, não havendo vínculo empregatício temporário entre o tomador e o empregado. Nesta situação, deve-se considerar a mão de obra empregada na prestação do serviço contratado como custo do serviço (item 17.05), despesa não dedutível da base de cálculo do ISSQN. Precedente: REsp 1.138.205/PR, Rel. Min. LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 01/02/2010.

II - Agravo regimental improvido" (STJ, AgRg no AREsp 60.839/MS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, DJe de 09/08/2012).

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. ORIENTAÇÃO FIRMADA NO JULGAMENTO DE RECURSO REPETITIVO. INTELIGÊNCIA DA EFICÁCIA DO ART. 543-C DO CPC.

1. Se a relação entre empresa e mão de obra é regida pela Lei 6.019/1974, o ISS incide sobre prestação de serviços, e não apenas sobre taxa de agenciamento.

2. Entendimento consolidado no julgamento do REsp 1.138.205/PR, sob o rito do art. 543-C do CPC.

3. Hipótese em que o Tribunal *a quo* consignou que o ISS deve recair apenas sobre taxa de agenciamento, pois o contrato social demonstra que a recorrida atua na locação de mão de obra.

4. *In casu*, a solução adotada é insuficiente, pois há necessidade de verificação do regime jurídico que disciplina a locação de mão de obra.

5. É improcedente o argumento apresentado no memorial da recorrida, isto é, de que o Poder Judiciário está legislando ao alterar a base de cálculo do ISS. Na realidade, houve apenas interpretação do art. 7º da Lei Complementar 116/2003 (abrangência do termo 'preço do serviço').

6. No mesmo sentido, a informação trazida de que há precedentes atuais dos Tribunais de Justiça dos Estados que contrariam o posicionamento firmado no RESP 1.138.205/PR não surte efeitos no presente julgado.

7. A dicção do art. 543-C, § 8º, do CPC inquestionavelmente prevê a faculdade de as instâncias de origem manterem, no reexame da causa, o acórdão que diverge da orientação fixada pelo STJ no julgamento de recurso repetitivo.

8. É necessário, entretanto, observar que a interpretação da norma em tela (art. 543-C, § 8º, do CPC) não pode ser feita exclusivamente pelo método literal.

9. A Lei 11.672/2008, ao introduzir a técnica de julgamento do recurso repetitivo, teve por principal objetivo reduzir a grande quantidade de processos idênticos que engessam a prestação jurisdicional nos tribunais brasileiros, sobretudo no STJ.

10. Dessa forma, a melhor maneira de compatibilizar a ausência de efeito vinculante com o escopo visado pela legislação processual é entender, em abrangência sistemática, que a faculdade de manter o acórdão divergente da posição estabelecida por este Tribunal Superior em julgamento no rito do art. 543-C do CPC somente é admissível quando, no reexame do feito (art. 543-C, § 7º, do CPC), o órgão julgador, expressa e minuciosamente, identifica questão jurídica que não foi abordada na decisão do STJ e que diferencia a solução concreta da lide.

11. Dito de outro modo, se não houver peculiaridade que excepcione entendimento fixado em julgamento de recurso repetitivo, a solução conferida pelo STJ deve ser aplicada ao caso concreto, sob pena de inviabilizar a vigência e o escopo do art. 543-C do CPC.

12. Em conclusão, é inaproveitável a singela afirmação de que há precedentes atuais, oriundos das Cortes locais, que continuam a não aplicar a orientação do STJ. A recorrida não cuidou de demonstrar quais os fundamentos utilizados para o descumprimento da decisão do STJ, tampouco que haja similitude entre o acórdão proferido no caso concreto e os paradigmas citados.

13. Recurso Especial provido para anular o acórdão hostilizado, com determinação de retorno dos autos ao Tribunal *a quo*, de maneira a ser feito o re julgamento da causa conforme os parâmetros definidos no REsp 1.138.205/PR" (STJ, REsp 1.323.111/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 05/11/2012).

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EMPRESA DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. BASE DE CÁLCULO DO ISS. LEI 6.019/1974.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.138.205, PR, processado sob o regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, consolidou o entendimento de que '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' (rel. Min. Luiz Fux, DJe de 01/02/2010).

Discrepâncias a esse entendimento, manifestadas em acórdãos proferidos

anteriormente, já não autorizam o processamento de embargos de divergência.

Agravo regimental desprovido" (STJ, AgRg nos EREsp 1.185.275/PR, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 02/05/2013).

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. ISS. EMPRESA PRESTADORA DE TRABALHO TEMPORÁRIO. BASE DE CÁLCULO QUE ABRANGE, ALÉM DA TAXA DE AGENCIAMENTO, OS VALORES RELATIVOS AO PAGAMENTO DOS SALÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS REFERENTES AOS TRABALHADORES CONTRATADOS PELA 'EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO'. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DO ACÓRDÃO PROFERIDO NO RESP 1.138.205/PR. ÓBICE DA SÚMULA 168/STJ.

1. A orientação da Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de 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 hipótese, 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', como ocorre em relação aos serviços prestados na forma da Lei 6.019/74** (REsp 1.138.205/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 1º.2.2010 - recurso submetido à sistemática prevista no art. 543-C do CPC). No mesmo sentido: REsp 1.185.275/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 23.9.2011; AgRg no REsp 1.197.799/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe de 22.6.2012.

2. **'Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado' (Súmula 168/STJ).**

3. Agravo regimental não provido, com aplicação de multa de 1% (um por cento) sobre o valor corrigido da causa, na forma do art. 557, § 2º, do CPC" (STJ, AgRg nos EAREsp 113.485/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 02/05/2013).

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO. BASE DE

CÁLCULO DO ISS FORMADA PELA TAXA DE AGENCIAMENTO MAIS OS VALORES REFERENTES AOS SALÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS DOS TRABALHADORES CONTRATADOS PELAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. QUESTÃO DECIDIDA NO RESP 1.138.205/PR, REL. MIN. LUIZ FUX, DJE 01.2.2010, SUBMETIDO À SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. Esta Corte, no julgamento do REsp. 1.138.205/PR, sob a Relatoria do Ministro LUIZ FUX, DJe 01.2.2010, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC, firmou o entendimento de 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.

2. No caso em concreto, o Tribunal de origem deu provimento à Apelação do Município sob o fundamento de que as Recorrentes atuam na locação ou prestação de serviços de mão de obra a terceiros, para tanto, utilizando agentes ou empregados seus, tal como previsto em seu contrato social, razão pela qual o ISS deve incidir sobre o valor total cobrado pelos serviços.

3. Agravo Regimental desprovido" (STJ, AgRg no Ag 1.374.438/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe de 17/03/2016).

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. ORIENTAÇÃO FIRMADA NO JULGAMENTO DE RECURSO REPETITIVO. INTELIGÊNCIA DA EFICÁCIA DO ART. 543-C DO CPC.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC/1973.

2. Se a relação entre empresa e mão de obra é regida pela Lei 6.019/1974, o ISS incide sobre prestação de serviços, e não apenas sobre taxa de agenciamento.

3. Entendimento consolidado no julgamento do REsp 1.138.205/PR, sob o rito do art. 543-C do CPC/1973.

4. Recurso Especial parcialmente provido" (STJ, REsp 1.687.521/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 17/10/2017).

No caso, consoante esclarece o acórdão embargado, "nos contratos sociais das agravantes (fls. 30 e 37), bem como nas contrarrazões ao Recurso Especial (fls. 241),

verifica-se que elas prestam serviços na forma da Lei 6.019/74. Sendo assim, utilizam empregados a elas vinculados mediante contrato de trabalho, não podendo ser consideradas como simples intermediárias. O presente caso se amolda perfeitamente ao julgado proferido no REsp 1.138.205/PR (representativo de controvérsia)" (fl. 719e).

Como visto, o acórdão embargado está em conformidade com o precedente qualificado da Primeira Seção, de modo que incide, na espécie, a Súmula 168/STJ, segundo a qual "não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado".

Por fim, registre-se que, na forma da jurisprudência do STF, "o enquadramento de atividade econômica, para fins de incidência de ISS, cinge-se ao âmbito infraconstitucional" (STF, AREsp 970.692 AgR / SP, Rel. Ministro EDSON FACHIN, PRIMEIRA TURMA, DJe de 17/10/2016). Em igual sentido:

"DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. BASE DE CÁLCULO. SERVIÇO DE FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA. LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E LEI 6.019/1974. EVENTUAL OFENSA REFLEXA NÃO VIABILIZA O MANEJO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ART. 102 DA LEI MAIOR. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 30.3.2010.

1. A controvérsia, a teor do já asseverado na decisão guerreada, não alcança estatura constitucional. Não há falar em afronta aos preceitos constitucionais indicados nas razões recursais. Compreender de modo diverso exigiria a análise da legislação infraconstitucional encampada na decisão da Corte de origem, a tornar oblíqua e reflexa eventual ofensa, insuscetível, como tal, de viabilizar o conhecimento do recurso extraordinário. Desatendida a exigência do art. 102, III, 'a', da Lei Maior, nos termos da remansosa jurisprudência desta Suprema Corte.

2. As razões do agravo regimental não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada.

3. Agravo regimental conhecido e não provido" (STF, ARE 954.206 AgR / SP, Rel. Ministra ROSA WEBER, PRIMEIRA TURMA, DJe de 03/05/2016).

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TERMO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

AgRg nos EREsp 1.197.799 / SP
PROCESSO ELETRÔNICO

Número Registro: 2012/0226842-2

Número de Origem:

201001067252 4422275 4422275800

Sessão Virtual de 23/03/2022 a 29/03/2022

Relator do AgRg

Exma. Sra. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro SÉRGIO KUKINA

AUTUAÇÃO

EMBARGANTE : EMPLOYER ORGANIZAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS LTDA E OUTRO

ADVOGADOS : JULIANA CARNEIRO SAMPAIO E OUTRO(S) - PR063558

RENI MARIA BARBOZA RIBAS - PR056862

EMBARGADO : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

PROCURADOR : RICARDO LUIZ HIDEKI NISHIZAKI E OUTRO(S) - SP180163

ASSUNTO : DIREITO TRIBUTÁRIO - IMPOSTOS - ISS/ IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

AGRAVO REGIMENTAL

AGRAVANTE : EMPLOYER ORGANIZAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS LTDA E OUTRO

ADVOGADOS : JULIANA CARNEIRO SAMPAIO E OUTRO(S) - PR063558

RENI MARIA BARBOZA RIBAS E OUTRO(S) - PR056862

AGRAVADO : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

PROCURADOR : RICARDO LUIZ HIDEKI NISHIZAKI E OUTRO(S) - SP180163

TERMO

A PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, decidiu negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região) votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Sérgio Kukina.

Brasília, 30 de março de 2022