



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2030087 - RJ (2022/0252944-7)

**RELATORA** : MINISTRA REGINA HELENA COSTA  
**RECORRENTE** : DIAGNOSTICOS DA AMERICA S.A  
**ADVOGADOS** : RICARDO LACAZ MARTINS - SP113694  
LIÈGE SCHROEDER DE FREITAS ARAUJO - SP208408  
VICTOR DAHER - DF032754  
PATRICIA DE SOUZA GONÇALVES - RJ162423  
MIGUEL PEREIRA NETO - DF002382A  
FELIPE PARADELLA DE BRITTO FARIAS - BA049404  
JOÃO MARCELO DA SILVA ELIAS E OUTRO(S) - SP462104  
**RECORRIDO** : MUNICIPIO DE NITEROI  
**PROCURADOR** : RODRIGO BOTELHO KANTO - RJ186739

### EMENTA

**TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 1022 DO ESTATUTO PROCESSUAL. INEXISTÊNCIA. AUSÊNCIA DE COMANDO NORMATIVO EM DISPOSITIVO LEGAL APTO A SUSTENTAR A TESE RECURSAL. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA, POR ANALOGIA, DA SÚMULA N. 284/STF. LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003. ISSQN. LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. SUJEIÇÃO ATIVA TRIBUTÁRIA. TEMA N. 355 DOS RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS. NECESSIDADE DE *DISTINGUISHING*.**

I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. *In casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II – O tribunal de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III – Em relação aos arts. 3º, 4º, 6º, 7º, 8º, 506 e 1.039 do CPC/2015, a par da ausência de comando normativo suficiente para alterar a conclusão alcançada pelo tribunal *a quo*, a Recorrente não demonstrou, de maneira precisa, como tais violações teriam ocorrido, limitando-se a apontá-las de forma vaga, circunstâncias que atraem, por analogia, a incidência do entendimento da Súmula n. 284 do Supremo Tribunal Federal.

IV – O Município competente para cobrar o ISSQN sobre serviço prestado pelos laboratórios de análises clínicas é o do local em que coletado o material a ser examinado, independentemente de os procedimentos laboratoriais serem executados em município diverso. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público.

V - Inviável aplicar idêntica conclusão aos casos envolvendo contratos de *leasing* e às hipóteses de serviços prestados por laboratórios de análises clínicas, pois presente relevante *distinguishing* entre ambas as atividades, para efeito de divisar o sujeito ativo do ISSQN.

VI - Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, improvido.

## **ACÓRDÃO**

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues (Presidente), Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília, 20 de agosto de 2024.

**REGINA HELENA COSTA**

Relatora



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2030087 - RJ (2022/0252944-7)

**RELATORA** : MINISTRA REGINA HELENA COSTA  
**RECORRENTE** : DIAGNOSTICOS DA AMERICA S.A  
**ADVOGADOS** : RICARDO LACAZ MARTINS - SP113694  
LIÈGE SCHROEDER DE FREITAS ARAUJO - SP208408  
VICTOR DAHER - DF032754  
PATRICIA DE SOUZA GONÇALVES - RJ162423  
MIGUEL PEREIRA NETO - DF002382A  
FELIPE PARADELLA DE BRITTO FARIAS - BA049404  
JOÃO MARCELO DA SILVA ELIAS E OUTRO(S) - SP462104  
**RECORRIDO** : MUNICIPIO DE NITEROI  
**PROCURADOR** : RODRIGO BOTELHO KANTO - RJ186739

### EMENTA

**TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 1022 DO ESTATUTO PROCESSUAL. INEXISTÊNCIA. AUSÊNCIA DE COMANDO NORMATIVO EM DISPOSITIVO LEGAL APTO A SUSTENTAR A TESE RECURSAL. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA, POR ANALOGIA, DA SÚMULA N. 284/STF. LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003. ISSQN. LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. SUJEIÇÃO ATIVA TRIBUTÁRIA. TEMA N. 355 DOS RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS. NECESSIDADE DE *DISTINGUISHING*.**

I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. *In casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II – O tribunal de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III – Em relação aos arts. 3º, 4º, 6º, 7º, 8º, 506 e 1.039 do CPC/2015, a par da ausência de comando normativo suficiente para alterar a conclusão alcançada pelo tribunal *a quo*, a Recorrente não demonstrou, de maneira precisa, como tais violações teriam ocorrido, limitando-se a apontá-las de forma vaga, circunstâncias que atraem, por analogia, a incidência do entendimento da Súmula n. 284 do Supremo Tribunal Federal.

IV – O Município competente para cobrar o ISSQN sobre serviço prestado pelos laboratórios de análises clínicas é o do local em que coletado o material a ser examinado, independentemente de os procedimentos laboratoriais serem executados em município diverso. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público.

V - Inviável aplicar idêntica conclusão aos casos envolvendo contratos de *leasing* e às hipóteses de serviços prestados por laboratórios de análises clínicas, pois presente relevante *distinguishing* entre ambas as atividades, para efeito de divisar o sujeito ativo do ISSQN.

VI - Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, improvido.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto por **DIAGNÓSTICOS DA AMÉRICA S.A.** contra acórdão prolatado, por unanimidade, pela 12ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, assim ementado (fl. 591e):

**APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ISS. COLETA DE MATERIAL. LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. COLETA DE MATERIAL EM UNIDADE DIVERSA DA SEDE. SENTENÇA QUE JULGOU IMPROCEDENTE O PEDIDO. RECURSO DO EMBARGANTE QUE REPISA AS QUESTÕES ESPOSADAS NA CONSTESTAÇÃO. MANUTENÇÃO DO JULGADO. A MUNICIPALIDADE COMPETENTE PARA REALIZAR A COBRANÇA DO ISS É A DO LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR DOS SERVIÇOS. ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE QUE O ISS É DEVIDO PELO MUNICÍPIO EM QUE O CONTRIBUINTE COLHE MATERIAL DO CLIENTE. RECURSO CONHECIDO. PROVIMENTO NEGADO.**

Opostos Embargos de Declaração por ambas as partes, foram rejeitados os do contribuinte e acolhidos os do **MUNICÍPIO DE NITERÓI/RJ**, consoante fundamentos resumidos na seguinte ementa (fls. 646/647e):

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OPOSTOS PELO MUNICÍPIO DE NITERÓI. OCORRÊNCIA DE OMISSÃO UMA VEZ QUE O ACÓRDÃO GUERREADO DE FATO NÃO MAJOROU A VERBA HONORÁRIA. DE SORTE QUE, IMPÕE-SE SEU PROVIMENTO PARA NOS TERMOS DO ART. 85, § 11, DO CPC PARA MAJORAR PARA 13% SOBRE O VALOR DA EXECUÇÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS POR DIAGNÓSTICOS DA AMÉRICA. INEXISTÊNCIA DE QUALQUER OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE, PRESSUPOSTOS PREVISTOS NO ART. 1.022, DO CPC, QUE VIABILIZAM A VEICULAÇÃO DOS EMBARGOS DECLARATÓRIOS. DESCONHECIMENTO DE PREMISSE EQUIVOCADA, ENCAMPADA PELO JULGADO EMBARGADO, APTA A ENSEJAR A APLICAÇÃO DE EXCEPCIONAL EFEITO MODIFICATIVO. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA 52, DESTA E. CORTE. DESCABIMENTO DE PRETENSÃO VOLTADA A REDISCUTIR MATÉRIA DE MÉRITO DEVIDAMENTE ENFRENTADA PELA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL ATRAVÉS DE FUNDAMENTO IDÔNEO. EVIDENCIADO O PROPÓSITO DE PREQUESTIONAMENTO E REFORMA DO JULGADO, POR VIA IMPRÓPRIA. CONHECIMENTO DOS RECURSOS. ACOLHIMENTO DOS PRIMEIROS EMBARGOS E REJEIÇÃO DOS SEGUNDOS.**

Com amparo no art. 105, III, a e c, da Constituição da República, além de divergência jurisprudencial, aponta-se ofensa aos dispositivos a seguir relacionados, alegando-se, em síntese, que:

(i) Arts. 489, § 1º, III, IV, V e 1.022, II, do Código de Processo Civil de 2015 – o tribunal de origem não enfrentou as questões cruciais levantadas em sede de Embargos de Declaração;

(ii) Arts. 3º, 4º, 6º, 7º, 8º e 506 do CPC/2015 - o tribunal a quo aponta o REsp 1.439.753/PE como único fundamento decisório, deixando de entregar tutela jurisdicional ao Recorrente, além de esbarrar no caráter inter partes da decisão.

(iii) Arts. 3º e 4º da Lei Complementar n. 116/2003, e 97, I, e 114 do Código Tributário Nacional - Nos termos de tais dispositivos legais, considera-se prestado o serviço no local do estabelecimento prestador; o Colegiado a quo, todavia, apesar de reconhecer que o serviço de análise clínica foi realizado no Município do Rio de Janeiro/RJ, compreendeu que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) seria devido ao Município de Niterói/RJ, onde se realizou a mera coleta do material biológico;

(iv) Art. 1.039 do estatuto processual – arrazoa quanto ao julgamento do Tema 355 dos recursos repetitivos, apontando que o acórdão recorrido nega sua força vinculante.

Sustenta-se, ademais, que o tributo deve ser recolhido ao Município no qual domiciliado o estabelecimento especializado, com equipamentos e funcionários aptos a realizar a análise clínica – atividade-fim, geradora do cumprimento efetivo do serviço contratado –, e não aos entes municipais onde realizada a simples coleta (fls. 675/676e).

Aduz-se, ainda, a diversidade de postos de mera coleta de material biológico (sangue, urina, fezes), atividade-meio necessária para o cumprimento do contrato firmado, que, entretanto, não exaure o pacto por si (fls. 675/676e).

Com contrarrazões (fls. 790/807e), o Sr. Desembargador Terceiro Vice-Presidente do tribunal de origem negou seguimento à insurgência em razão do Tema n. 355 dos recursos repetitivos, inadmitindo o Recurso Especial quanto aos demais pontos (fls. 822/827e).

Interposto Agravo Interno (fls. 882/893e) e Agravo nos próprios autos (fls.896/913e), sobreveio parcial reconsideração do pronunciamento impugnado, tão somente para afastar a negativa de seguimento e manter a inadmissão do Recurso Especial (fls. 1.356/1.359e).

Indeferi o ingresso da Associação Brasileira de Medicina Diagnóstica (ABRAMED) nos autos a título de *amicus curiae* (fls. 1.834/1.836e), decisão mantida por esta 1ª Turma (fls. 1.896/1.900e).

Após a conversão do Agravo em Recurso Especial (fl. 1.396e), proferi decisão mediante a qual não conheci parcialmente da insurgência e, nessa extensão, neguei-lhe provimento (fls. 1.401/1.406e), a qual foi posteriormente reconsiderada (fls. 2.012/2.013e).

**É o relatório.**

## VOTO

**A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA  
(RELATORA):**

Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, *in casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

### **I. Da ausência de violação aos arts. 489 e 1.022 do Código de Processo Civil de 2015.**

A Recorrente sustenta a existência de omissão no acórdão recorrido, não sanada no julgamento dos embargos de declaração, porquanto havia deixado de explicar a aplicação dos dispositivos à decisão.

Ao prolatar o acórdão recorrido, mediante o qual os Embargos de Declaração foram analisados, o tribunal de origem enfrentou a controvérsia no sentido de que cumpriu-se o determinado nos arts. 3º e 4º da LC n.116/2003, pois os laboratórios de análises clínicas realizam o fato gerador de ISSQN, quando da coleta do material genético, independentemente do local do processamento dos exames, consoante dispositivos normativos mencionados, além de cumprir jurisprudências desta Corte, (fls. 594/595e):

*As hipóteses de incidência do tributo são tratadas na LC116/03, como indica o texto dos arts. 3º e 4º:*

*Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:*

*.....*  
*Art. 4º. Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-los as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou conta ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.*

*Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça manifestou-se recentemente no sentido de que na hipótese de o contribuinte colher material do cliente em unidade situada em determinado município e realizar a análise clínica em outro, o ISS será devido ao primeiro município.*

*Colaciono o julgado:*

**“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. COLETA DE MATERIAL. UNIDADES DIVERSAS. LOCAL DO**

*ESTABELECIAMENTO PRESTADOR. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO. 1. Discussão a respeito da definição do sujeito ativo do ISS quando a coleta do material biológico dá-se em unidade do laboratório estabelecida em município distinto daquele onde ocorre a efetiva análise clínica. 2. "A municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada com sede ou filial da pessoa jurídica" (R Esp 1.160.253/MG, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJe de 19/8/10). 3. Na clássica lição de Geraldo Ataliba, "cada fato impositivo é um todo uno (unitário) e indivisível e determina o nascimento de uma obrigação tributária" (Hipótese de Incidência Tributária. 14a ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 73). ISS recai sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros. Se o contribuinte colhe material do cliente em unidade situada em determinado município e realiza a análise clínica em outro, o ISS é devido ao primeiro município, em que estabelecida a relação jurídico-tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, à míngua da impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato impositivo. 5. A remessa do material biológico entre unidades do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do tributo, à míngua de relação jurídico-tributária com terceiros ou onerosidade. A hipótese se assemelha, no que lhe for cabível, ao enunciado da Súmula 166/STJ, verbis: "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de uma para outro estabelecimento do mesmo contribuinte". 6. Recurso especial conhecido e não provido. (REsp 1439753/PE, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, Rel. p/ Acórdão Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/11/2014, DJe 12/12/2014).*

No caso, não verifico omissão acerca de questão essencial ao deslinde da controvérsia e oportunamente suscitada, tampouco de outro vício a impor a revisão do julgado.

Consoante o art. 1.022 do Código de Processo Civil de 2015, cabe a oposição de embargos de declaração para: i) esclarecer obscuridade ou eliminar contradição; ii) suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento; e, iii) corrigir erro material.

A omissão, definida expressamente pela lei, ocorre na hipótese de a decisão deixar de se manifestar acerca de tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em incidente de assunção de competência aplicável ao caso sob julgamento, não sendo essa a hipótese do Tema n. 355 dos recursos repetitivos, o qual versa sobre o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN quanto aos serviços de leasing (arrendamento mercantil), matéria distinta da ora em exame.

O Código de Processo Civil considera, ainda, omissa, a decisão que incorra em qualquer uma das condutas descritas em seu art. 489, § 1º, no sentido de não se considerar fundamentada a decisão que: i) se limita à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida; ii) emprega conceitos jurídicos indeterminados; iii) invoca motivos que se prestariam a justificar

qualquer outra decisão; iv) não enfrenta todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; v) invoca precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes, nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos; e, vi) deixa de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

Sobreleva notar que o inciso IV do art. 489 do Código de Processo Civil de 2015 impõe a necessidade de enfrentamento, pelo julgador, dos argumentos que possuam aptidão, em tese, para infirmar a fundamentação do julgado embargado. Esposando tal entendimento, o precedente da Primeira Seção desta Corte:

**PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.**

*1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.*

*2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.*

*3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.*

*4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquirir tal decisum.*

*5. Embargos de declaração rejeitados.*

*(EDcl no MS n. 21.315/DF, Rel. Ministra DIVA MALERBI - DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO -, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 8.6.2016, DJe 15.6.2016).*

E depreende-se da leitura do acórdão integrativo que a controvérsia foi examinada de forma satisfatória, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao firme posicionamento jurisprudencial aplicável ao caso.

O procedimento encontra amparo em reiteradas decisões no âmbito desta Corte Superior, de cujo teor merece destaque a rejeição dos embargos declaratórios, uma vez ausentes os vícios do art. 1.022 do Código de Processo Civil de 2015 (v.g. Corte Especial, EDcl no AgRg nos EREsp n. 1.431.157/PB, Rel. Ministro João Otávio



de Noronha, DJe 29.6.2016; Primeira Turma, EDcl no AgRg no AgRg no REsp n. 11041181/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes, DJe 29.6.2016; e Segunda Turma, EDcl nos EDcl no REsp n. 1.334.203/PR, Rel. Ministra Assusete Magalhães, DJe 24.6.2016).

Não constatada a existência de vício no julgado da Corte de origem passível de provocar a sua nulidade, prossigo no exame da questão de fundo – definição do município competente para cobrar o tributo em tela.

## II. Da admissibilidade do Recurso Especial

Em relação à suscitada afronta aos arts. 3º, 4º, 6º, 7º, 8º, 506 e 1.039 do CPC/2015, verifica-se, a par da ausência de comando normativo suficiente nos dispositivos apontados para alterar a conclusão alcançada pelo tribunal *a quo*, não ter a Recorrente demonstrado, de maneira precisa, como tais violações teriam ocorrido, limitando-se a apontá-las de forma vaga, o que impede o conhecimento do recurso especial.

Desse modo, em consonância com o entendimento desta Corte, nos casos em que a arguição de ofensa ao dispositivo de lei federal é genérica, sem demonstração efetiva da contrariedade, aplica-se, por analogia, a orientação contida na Súmula n. 284 do Colendo Supremo Tribunal Federal, segundo a qual: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia”.

Nesse sentido, os seguintes precedentes:

**PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENERGIA ELÉTRICA. ALEGAÇÕES GENÉRICAS DE VIOLAÇÃO AOS DISPOSITIVOS LEGAIS. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA 284/STF. AÇÃO DE COBRANÇA. DÉBITO DE TERCEIRO. OBRIGAÇÃO DE NATUREZA PESSOAL. RESPONSABILIDADE DO CONSUMIDOR QUE EFETIVAMENTE UTILIZOU O SERVIÇO.**

1. O recurso especial não pode ser conhecido no tocante à alegada ofensa à Resolução ANEEL 456/00. Isso porque o referido ato normativo não se enquadra no conceito de “tratado ou lei federal” de que cuida o art. 105, III, a, da CF.

2. A mera indicação dos dispositivos legais tidos por violados, sem que haja demonstração clara e objetiva de como o acórdão recorrido teria malferido a legislação federal, não enseja a abertura da via especial, devendo a parte recorrente demonstrar os motivos de sua insurgência, o que não ocorreu no caso em exame. Hipótese em que incide a Súmula 284/STF, por deficiência na fundamentação.

(...)

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no AREsp 401.883/PE, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/02/2014, DJe 18/02/2014).

**PROCESSUAL CIVIL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. ACÓRDÃO ASSENTADO EM FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL. NÃO COMPROVAÇÃO DE QUE FOI INTERPOSTO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA 284/STF.**

(...)

3. *No que tange à apontada violação do art. 292 do Código de Processo Civil, a insurgente restringe-se a alegar genericamente ofensa à citada norma sem, contudo, demonstrar de forma clara e fundamentada como o aresto recorrido teria violado a legislação federal apontada.*

4. *Agravo Regimental não provido.*

*(AgRg no AREsp 441.462/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/02/2014, DJe 07/03/2014).*

As demais questões federais debatidas se encontram satisfatoriamente prequestionadas.

Além disso, quanto a tal ponto, o Recurso Especial acha-se hígido para julgamento, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade e ausentes questões prejudiciais e/ou preliminares a serem examinadas.

Convém assinalar, outrossim, que o exame da pretensão ora veiculada no recurso não demanda reexame fático-probatório, porquanto todos os aspectos factuais e processuais estão clara e suficientemente delineados no acórdão recorrido.

O pronunciamento impugnado, por sua vez, dirimiu a controvérsia baseado em fundamentos infraconstitucionais.

### **III. Delimitação da controvérsia**

Na origem, trata-se de Embargos à Execução, opostos por **DIAGNÓSTICOS DA AMÉRICA S.A.**, ora Recorrente, objetivando afastar a cobrança de crédito tributário relativo ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), efetuada pelo **MUNICÍPIO DE NITERÓI/RJ** na Execução Fiscal n. 0062160-31.2015.8.19.0002.

Em primeira instância, o pedido foi julgado improcedente (fls. 488/490e), decisão mantida pelo tribunal local ao reconhecer que, “[...] na hipótese de o contribuinte colher material do cliente em unidade situada em determinado município e realizar a análise clínica em outro, o ISS será devido ao primeiro município” (fl. 595e).

Cinge-se a controvérsia, portanto, em definir, à vista dos arts. 3º e 4º da Lei Complementar n. 116/2003, o Município competente para cobrar o ISSQN sobre o serviço prestado pelos laboratórios de análise clínica quando o local da coleta do material a ser examinado é diverso daquele onde realizados os procedimentos laboratoriais.

### **IV. Moldura normativa**

O art. 156, III, da Constituição da República, consagra aos Municípios e ao Distrito Federal a competência tributária para instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), desde que não compreendidos entre os arrolados no art. 155, II, consoante definidos em Lei Complementar:

*Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

*(...)*

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

Em âmbito infraconstitucional, mister destacar, primeiramente, a norma estampada no art. 114 do Código Tributário Nacional, segundo o qual o fato gerador da obrigação principal é a situação legalmente definida como necessária e suficiente à sua ocorrência, cabendo à lei instituidora de cada exação estabelecer os seus diversos aspectos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.

Relativamente ao ISSQN, a matéria era regulada pelo Decreto-Lei n. 406/1968, recepcionado com *status* de lei complementar, cujo art. 12 estabelecia, como regra, considerar-se local da prestação do serviço – aspecto espacial da hipótese de incidência do imposto municipal –, o do estabelecimento prestador, ou, em sua falta, o do seu domicílio, ressalvados os casos de construção civil ou de exploração rodoviária, constante do item 101 da então lista de serviços, *in verbis*:

*Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço.*

*a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;*

*b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.*

*c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.*

Com o advento da Lei Complementar n. 116/2003, manteve-se a lógica segundo a qual considera-se local da prestação do serviço o da sede do estabelecimento do prestador (art. 3º, *caput*), sendo previstas, contudo, hipóteses distintas para as hipóteses descritas nos incisos I a XXV, nos seguintes termos:

*Art. 3º - O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:*

*I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;*

*II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;*

*III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;*

*IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista*

*anexa;*

*V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;*

*VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;*

*VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;*

*VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;*

*IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos [...]*

*XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios;*

*XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;*

*XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;*

*XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;*

*XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;*

*XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;*

*XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;*

*XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa;*

*XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;*

*XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;*

*XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.*

*XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09;*

*XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01;*

*XXV - do domicílio do tomador do serviço do subitem 15.09.*

*No tocante aos serviços de análises clínicas, arrolados no item 4.02 da lista de serviços, incide a regra geral constante do caput do art. 3º da Lei Complementar n. 116/2003, porquanto não enquadrado entre as exceções acima arroladas, considerando-se, portanto, prestada a atividade no local do estabelecimento do prestador.*

*Por sua vez, de acordo com o art. 4º da Lei Complementar n. 116/2003:*

*Art. 4º. considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.*

Assim, para efeito de definir o local da prestação do serviço – e, por consequência, o município territorialmente competente para a instituição e cobrança do ISSQN –, o que importa é definir o local do estabelecimento do prestador, assim entendido o “lugar onde o contribuinte desenvolve a respectiva atividade, de modo permanente ou temporário, a título de unidade econômica ou profissional, independentemente da nomenclatura de agência, sucursal, filial etc.”

À luz dessa disciplina normativa, vislumbra-se o desígnio do legislador em impedir, ante a extensa gama de serviços prestados por agentes econômicos com ampla atuação no mercado – os quais operam, ao mesmo tempo, em diversos municípios de uma mesma região metropolitana por meio de filiais, sucursais, posto de atendimento ou expressões congêneres – que a tributação fosse concentrada em única pessoa política, culminando em uma possível guerra fiscal entre edidades próximas, as quais certamente buscariam fixar alíquotas inferiores em detrimento das demais.

Definida a moldura normativa, passo à análise do posicionamento doutrinário quanto ao caso emoldurado.

## **V. Lineamentos doutrinários**

Quanto ao aspecto espacial do ISSQN, na vigência do Decreto-Lei n. 406/1968, discutia-se sobre a viabilidade do tributo ser exigido por município distinto daquele onde o serviço foi prestado, notadamente quando a sede do estabelecimento do prestador fosse diversa do local da execução das atividades comerciais.

A respeito do tema, Roque Antônio Carrazza defendia a utilização de método sistemático na hermenêutica do art. 12 do Decreto-Lei n. 406/1968, de modo que sua eficácia haveria de ser negada nos casos em que Município no qual o serviço foi de fato prestado não se confundisse com o local do estabelecimento do prestador (*In: Breves Considerações sobre o art. 12 do Decreto-Lei n. 406/1968*. Revista de Direito Tributário n. 6. São Paulo, outubro/dezembro de 1978, p. 156).

Com a entrada em vigor da Lei Complementar n. 116/2003, buscou-se equacionar tal controvérsia, de sorte a viabilizar a instituição e cobrança do ISSQN por unidade federativa na qual, embora não sediado o estabelecimento do prestador, exercida a atividade de prestar serviços por unidade econômica ou profissional, como anotam Ives Gandra Martins e Marilene Talarico:

*A Lei Complementar 116/2003 procurou, assim, definir estabelecimento, para efeitos de incidência do ISS com alcance bastante amplo, considerando estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolver a atividade de prestar serviços, podendo ser de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas, desde que configure unidade econômica ou profissional, a exemplo do conceito de estabelecimento para efeitos de incidência do ICMS.*

[...]

*Desta forma, há uma maior abrangência para efeitos do ISS, considerando estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, que configure unidade econômica ou profissional.*

*(In: Aspectos Relevantes do ISS. Revista Dialética de Direito Tributário, 182, nov/2010, págs. 165/166).*

Remarque-se, ainda, face à disposição constante da LC n. 116/2003, que, havendo prestação de serviço por filial, agência ou sucursal sediada em local diverso do estabelecimento sede do prestador, não haverá tributação centralizada por única entidade tributante, mas, sim, a divisão entre os diversos Municípios, desestimulando a guerra fiscal.

A tal respeito, pondera Aires Barreto:

*Embora seja correta a afirmação de que são frequentes os conflitos (de lei no espaço) com outros Municípios, não é menos certa a asserção de que, por via de regra, a maioria dos casos envolve falsos conflitos, ditados pelo erro consistente na má identificação do átimo em que se considera ocorrido o fato tributário. Nestes casos, despontam aparentes conflitos de leis cuja solução é encontrável não no critério na repartição de competências tributárias constitucionalmente estabelecida, mas na correta determinação do momento em que ocorre o fato, possibilitando precisar o lugar (Município) em que é devido.*

*(In: ISS na Constituição e na Lei. São Paulo: Noeses, 2018, p. 527).*

Indicada a doutrina pertinente, passo ao exame do panorama jurisprudencial.

## **VI. Panorama jurisprudencial a respeito da sujeição ativa do ISSQN quanto aos serviços prestados por laboratórios de análises clínicas.**

A matéria em exame não é nova nesta Corte, já tendo sido apreciada por ambas as Turmas integrantes da Primeira Seção.

Nessa linha, destaco o entendimento abraçado por esta Primeira Turma, em 2014, ocasião na qual firmada compreensão segundo a qual, conquanto realizadas as análises clínicas em local diverso daquele onde colhido o respectivo material, compete ao Município no qual realizada a coleta instituir e cobrar o ISSQN, consoante denota acórdão assim ementado:

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. COLETA DE MATERIAL. UNIDADES DIVERSAS. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.**

1. Discussão a respeito da definição do sujeito ativo do ISS quando a coleta do material biológico dá-se em unidade do laboratório estabelecida em município distinto daquele onde ocorre a efetiva análise clínica.

2. "A municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada com sede ou filial da pessoa jurídica" (REsp 1.160.253/MG, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJe de 19/8/10).

3. Na clássica lição de Geraldo Ataliba, "cada fato imponible é um todo uno (unitário) e incidível e determina o nascimento de uma obrigação tributária" (Hipótese de Incidência Tributária. 14a ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 73). ISS recai sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros. Se o contribuinte colhe material do cliente em unidade situada em determinado município e realiza a análise clínica em outro, o ISS é devido ao primeiro município, em que estabelecida a relação jurídico-tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, à míngua da impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato imponible.

4. O ISS recai sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros. Se o contribuinte colhe material do cliente em unidade situada em determinado município e realiza a análise clínica em outro, o ISS é devido ao primeiro município, em que estabelecida a relação jurídico-tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, à míngua da impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato imponible.

5. A remessa do material biológico entre unidades do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do tributo, à míngua de relação jurídico-tributária com terceiros ou onerosidade. A hipótese se assemelha, no que lhe for cabível, ao enunciado da Súmula 166/STJ, verbis: "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de uma para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

6. Recurso especial conhecido e não provido.

(REsp n. 1.439.753/PE, Relator Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, Relator p/ Acórdão Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, j. 6.11.2014, DJe 12.12.2014 - destaques meus).

Colhe-se do voto condutor prolatado pelo Sr. Ministro Arnaldo Esteves Lima a seguinte definição:

A municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada com sede ou filial da pessoa jurídica.

[...]

Se o contribuinte colhe material do cliente em unidade situada em determinado município e realiza a análise clínica em outro, o ISS é devido ao primeiro município, em que estabelecida a relação jurídico-tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, à míngua da impossibilidade técnica de se dividir ou

decompor o fato impositivo (destaques meus).

Posteriormente, em 2017, a Segunda Turma adotou expressamente tal orientação, em julgado unânime de relatoria do Sr. Ministro Og Fernandes, como estampa a seguinte ementa:

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ISS. COLETA DE MATERIAL EM POSTO E REMESSA PARA ANÁLISE LABORATORIAL EM UNIDADE SITUADA EM OUTRO MUNICÍPIO. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ.**

1. O Superior Tribunal de Justiça possui firme posicionamento de que o município competente para o recolhimento do ISS, "[...] a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada [...]" (REsp 1.060.210/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 28/11/2012, DJe 5/3/2013).

2. Para afastar o entendimento a que chegou a Corte a quo, de modo a albergar as peculiaridades do caso e verificar se a filial analisa ou não o material biológico colhido, como se pretende neste feito, é necessário o revolvimento do acervo fático-probatório dos autos, o que se mostra inviável em recurso especial por óbice da Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".

3. Esta Corte também já se posicionou no sentido de que "o ISS recai sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros. Se o contribuinte colhe material do cliente em unidade situada em determinado município e realiza a análise clínica em outro, o ISS é devido ao primeiro município, em que estabelecida a relação jurídico-tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, à míngua da impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato impositivo" (REsp 1.439.753/PE, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Rel. p/ acórdão Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 6/11/2014, DJe 12/12/2014).

4. Agravo interno a que se nega provimento.

(AglInt no REsp n. 1.634.445/MG, Relator Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, j. 13.6.2017, DJe 21.6.2017. Destaques meus).

Sobre a matéria em tela, os precedentes de ambas as Turmas indicam que a tributação não recairá unicamente sobre o serviço de coleta, mas, em verdade, sobre toda estrutura do negócio, sendo impertinente a distinção entre atividade-meio (coleta) e atividade-fim (análise clínica), porquanto, quando o paciente se destina a determinado estabelecimento a fim de realizar exames médicos e lá são colhidos materiais biológicos, resta formalizada integralmente a transação entre o cliente e o prestador – inclusive com o pagamento do respectivo preço –, ainda que, por conveniência interna da sociedade empresária, os laboratórios nos quais serão processados os exames estejam situados em local distinto.

**VII. Análise dos Temas n. 354 e 355 dos recursos especiais repetitivos: a necessidade de *distinguishing* quanto à prestação de serviços de *leasing* e de análises clínicas.**



Por outro lado, mister consignar que, no julgamento dos Temas ns. 354 e 355, a Primeira Seção desta Corte fixou a seguinte tese:

*O sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo (cf. REsp n. 1.060.210/SC, Relator Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, j. 28.11.2012, DJe 5.3.2013).*

Na ocasião, a par de estabelecer-se que o âmago do contrato de arrendamento mercantil (*leasing*) se tem por formalizado no local da sede da instituição financeira com poderes decisórios para a conclusão do negócio jurídico, restou firmada compreensão no sentido de que, na vigência da Lei Complementar n. 116/2003, viável a instituição e cobrança de ISSQN por Município no qual constatada a existência de unidade econômica ou profissional do prestador e na qual perfectibilizada a prestação dos serviços.

No entanto, inviável, para efeito de divisar o sujeito ativo do ISSQN, aplicar idêntica conclusão aos casos envolvendo contratos de *leasing* entabulados por instituições financeiras e, igualmente, às hipóteses de serviços prestados por laboratórios de análises clínicas, pois presente relevante *distinguishing* entre ambas as atividades.

Com efeito, no tocante ao *leasing*, é importante destacar que as análises e formalizações documentais são realizadas de forma centralizada na sede do arrendador, dispensando a presença do arrendatário, mesmo quando os correspondentes bancários operam diretamente em regiões mais remotas do país.

Por esse motivo, esta Corte fixou intelecção segundo a qual, relativamente aos serviços de arrendamento mercantil, o sujeito ativo do ISSQN é o Município onde ocorre a análise e emissão do contrato, porquanto a transação não é formalizada onde o tomador do serviço apresenta proposta de contratação do serviço financeiro, mas, em verdade, no lugar da aprovação da operação de crédito.

A seu turno, o *modus operandi* nos laboratórios de análises clínicas é totalmente distinto, já que o tomador precisa estar no estabelecimento contratado para solicitar o serviço, realizar o pagamento ou conferir a autorização de plano de saúde, e, por fim, realizar a coleta do material orgânico, evidenciando o ato jurídico perfeito, naquele momento concretizado, sendo o laudo da análise – resultado do serviço prestado – exaurimento da relação jurídica previamente perfectibilizada.

Remarque-se, outrossim, que o paciente, como regra, retira o laudo

(essência do serviço) no mesmo local onde realizada a coleta, ou de modo virtual, se assim preferir, mas nunca no estabelecimento técnico unicamente dotado de equipamentos e pessoal especializados para processamento do material biológico, evidenciando, portanto, que o início e o fim da relação jurídica ocorrem no local de coleta.

Desse modo, impende asseverar, para fins de identificação do sujeito ativo do ISSQN, a irrelevância de o material biológico coletado ser enviado para outro estabelecimento do mesmo grupo econômico com o intuito de realizar sua análise, porquanto o núcleo do serviço prestado ocorre efetivamente no local de coleta, pagamento e entrega de resultado.

Dessarte, diferentemente das conclusões alcançadas por esta Corte no Tema n. 355 quanto ao contrato de *leasing* – contexto no qual o âmago da transação é concluído na sede da instituição financeira – o sujeito ativo do ISSQN é o Município onde há uma unidade econômica ou profissional capaz de coletar e entregar o resultado ao paciente, uma vez que a prestação principal é a realização da análise clínica, comprovada pelo laudo emitido.

Anoto, ainda, não serem incomuns, as disputas entre os Municípios pela atração de negócios gerando um ambiente de concorrência predatória, que leva à perda de arrecadação por parte dos cofres públicos e à desigualdade entre as regiões do país, evidenciando o impacto que a guerra fiscal gera não apenas às finanças estatais, como também na gestão das cidades brasileiras.

Ademais, convém asseverar quanto ao aspecto social, que a disputa fiscal pode levar à concentração de empresas em determinadas regiões, desencorajando investimentos e prejudicando substancialmente o crescimento econômico das demais municipalidades, gerando desigualdades regionais consideráveis e afetando diretamente a distribuição de renda no país, conjuntura que o legislador buscou coibir com a prescrição constante dos citados arts. 3º e 4º da LC n. 116/2003.

Necessário sublinhar que, além de ser um problema econômico, a guerra fiscal relativa ao ISSQN tornou-se também uma questão social, pois os Municípios dependem da arrecadação desse imposto para cumprir suas obrigações constitucionais e promover o desenvolvimento regional, bem como fomentar a instalações de empresas prestadoras de serviços, propiciando benefícios sociais fundamentais, como geração de emprego e renda local.

Assim, tanto sob a ótica normativa quanto por uma perspectiva pragmática, a interpretação dos arts. 3º e 4º da LC n. 116/2003 deve ser compreendida no sentido de viabilizar, de maneira isonômica, o exercício da competência tributária por amplo número de municípios, de modo a distribuir adequadamente os recursos necessários ao cumprimento de suas missões constitucionais, sendo inadequados, ao meu sentir,

juízos hermenêuticos propiciadores da centralização da atividade tributária em uma única pessoa política, sobretudo quando ausente detida análise do tipo de serviço prestado pelos diversos contribuintes.

Assentadas tais premissas, passo ao exame do caso concreto.

### **VIII. O caso concreto**

No caso, a parte Recorrente opôs Embargos à Execução objetivando afastar a cobrança de crédito tributário relativo ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), sob o fundamento segundo o qual descabe ao município no qual realizada a mera coleta de material genético a exigência do tributo, cuja competência seria exclusiva da municipalidade onde processada a análise clínica.

Em primeira instância, o pedido foi julgado improcedente (fls. 488/490e), decisão mantida pelo tribunal local ao reconhecer que, “[...] na hipótese de o contribuinte colher material do cliente em unidade situada em determinado município e realizar a análise clínica em outro, o ISS será devido ao primeiro município” (fl. 595e).

Nesse contexto, impõe-se a manutenção do entendimento alcançado pela Corte *a qua*, porquanto, à vista dos arts. 3º e 4º da LC n. 116/2003 e da jurisprudência de ambas as Turmas de Direito Público desta Corte, o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, no caso de serviços prestados por laboratórios de análises clínicas, ocorre no local estabelecimento onde efetuada a coleta do material a ser examinado, porquanto lugar onde a transação é iniciada e concluída, desde o comparecimento do tomador do serviço até a entrega do laudo, independentemente do localização do espaço destinado ao processamento dos exames.

Ademais, como destacado, inaplicável ao caso em exame o entendimento vinculante firmado pela Primeira Seção deste Superior Tribunal no Tema n. 355, porquanto, a par de decidido à luz de situação fática alusiva a contrato de *leasing* – matéria diversa da ora versada –, há relevante *distinguishing* entre os serviços prestados por laboratórios de análises clínicas e por pessoas jurídicas que realizam operações de arrendamento mercantil.

Enquanto, no primeiro caso, todo o serviço é prestado no estabelecimento da coleta do material genético – unidade econômica e profissional autônoma de cada laboratório –, na segunda hipótese, por sua vez, a formalização da operação demanda decisão a ser tomada na sede da instituição financeira prestadora do serviço, cujo assentimento é indispensável à perfectibilização do respectivo negócio jurídico.

Desse modo, não há reparos a fazer nas conclusões abraçadas pelo tribunal de origem, sendo de rigor o improvimento do Recurso Especial.

Por fim, no que tange aos honorários advocatícios, da conjugação dos

enunciados administrativos n. 3 e 7, editados em 9.3.2016 pelo Plenário desta Corte, depreende-se que as novas regras relativas ao tema, previstas no art. 85 do Código de Processo Civil de 2015, serão aplicadas apenas aos recursos sujeitos à *novel* legislação, tanto nas hipóteses em que o novo julgamento da lide gerar a necessidade de fixação ou modificação dos ônus da sucumbência anteriormente distribuídos, quanto em relação aos honorários recursais (§ 11).

Ademais, vislumbrando o nítido propósito de desestimular a interposição de recurso infundado pela parte vencida, entendo que a fixação de honorários recursais, em favor do patrono da parte recorrida, está adstrita às hipóteses de não conhecimento ou improvimento do recurso.

Quanto ao momento em que deva ocorrer o arbitramento dos honorários recursais (art. 85, § 11, do CPC/15), afigura-se-me acertado o entendimento segundo o qual incidem apenas quando esta Corte julga, pela vez primeira, o recurso, sujeito ao Código de Processo Civil de 2015, que inaugure o grau recursal, revelando-se indevida sua fixação em agravo interno e embargos de declaração.

Registre-se que a possibilidade de fixação de honorários recursais está condicionada à existência de imposição de verba honorária pelas instâncias ordinárias, revelando-se vedada aquela quando esta não houver sido imposta.

Na aferição do montante a ser arbitrado a título de honorários recursais, deverão ser considerados o trabalho desenvolvido pelo patrono da parte recorrida e os requisitos previstos nos §§ 2º a 10 do art. 85 do estatuto processual civil de 2015, sendo desnecessária a apresentação de contrarrazões (v.g. STF, Pleno, AO 2.063 AgR/CE, Rel. Ministro Marco Aurélio, Redator para o acórdão Ministro Luiz Fux, j. 18.5.2017), embora tal elemento possa influir na sua quantificação.

Assim, nos termos do art. 85, §§ 3º e 11, de rigor a majoração dos honorários anteriormente fixados (fl. 489) para 12 % (doze por cento) do valor da execução.

Posto isso, **CONHEÇO PARCIALMENTE** do Recurso Especial e, nessa extensão, **NEGO-LHE PROVIMENTO**, nos termos expostos.

**É o voto.**

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2022/0252944-7

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.030.087 / RJ

Números Origem: 00355101020168190002 0035510102016890002 00617827520158190002  
00621603120158190002 202224400341 355101020168190002  
35510102016890002 617827520158190002 621603120158190002

PAUTA: 20/08/2024

JULGADO: 20/08/2024

**Relatora**

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **PAULO SÉRGIO DOMINGUES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **RONALDO MEIRA DE VASCONCELLOS ALBO**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : DIAGNOSTICOS DA AMERICA S.A  
ADVOGADOS : RICARDO LACAZ MARTINS - SP113694  
LIÈGE SCHROEDER DE FREITAS ARAUJO - SP208408  
VICTOR DAHER - DF032754  
PATRICIA DE SOUZA GONÇALVES - RJ162423  
MIGUEL PEREIRA NETO - DF002382A  
FELIPE PARADELLA DE BRITTO FARIAS - BA049404  
JOÃO MARCELO DA SILVA ELIAS E OUTRO(S) - SP462104  
RECORRIDO : MUNICIPIO DE NITEROI  
PROCURADOR : RODRIGO BOTELHO KANTO - RJ186739

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Dívida Ativa (Execução Fiscal)

**SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr. **RICARDO LACAZ MARTINS**, pela parte RECORRENTE: DIAGNOSTICOS DA AMERICA S.A

**CERTIDÃO**

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

A PRIMEIRA TURMA, por unanimidade, conheceu parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues (Presidente), Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina votaram com a Sra. Ministra Relatora.

C502510325@ 2022/0252944-7 - REsp 2030087