

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.439.753 - PE (2012/0090857-2)

RELATOR : **MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA**
R.P/ACÓRDÃO : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**
RECORRENTE : **LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS GILSON CIDRIM S/C LTDA**
ADVOGADO : **EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO CAVALCANTI E OUTRO(S)**
RECORRIDO : **MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES**
ADVOGADO : **MÁRCIO FÁBIO FLORENCIO DE AZEVÊDO**

EMENTA

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).
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 minguada 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 minguada 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho e Sérgio Kukina, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Lavrará o acórdão o Sr. Ministro Benedito Gonçalves (RISTJ, art. 52, IV, b). Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves e Ari Pargendler votaram com o Sr.

Superior Tribunal de Justiça

Ministro Relator.

Brasília (DF), 06 de novembro de 2014(Data do Julgamento)

MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

Relator p/ Acórdão
(RISTJ, art. 52, IV, b)



Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.439.753 - PE (2012/0090857-2)

RELATOR : **MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA**
RECORRENTE : **LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS GILSON CIDRIM S/C**
LTDA
ADVOGADO : **EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO CAVALCANTI E**
OUTRO(S)
RECORRIDO : **MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES**
ADVOGADO : **MÁRCIO FÁBIO FLORENCIO DE AZEVÊDO**

RELATÓRIO

MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA:

Trata-se de recurso especial interposto pelo LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS GILSON CIDRIM S/C LTDA em desfavor do MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES, com base no art. 105, inciso III, "a" e "c", da Constituição Federal, em que se insurge contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco assim ementado (fls. 24/25e - ap 1):

DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. COBRANÇA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS (OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR), INDEPENDENTE DA NATUREZA DO SERVIÇO. ENTENDIMENTO PACÍFICO DO STJ. RECURSO DE AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. Os autos sub examine versam sobre a discussão acerca da cobrança do ISSQN relativo aos serviços de coleta realizados na unidade do Laboratório de Análises Clínicas Gilson Cidrim S/C Ltda., sediada na Av. Bernardo Vieira de Melo, 2568, Jaboatão dos Guararapes, ou seja, se cabe à cobrança no local dos postos de mera coleta, como no caso da unidade em Jaboatão dos Guararapes, ou no local da efetiva prestação de serviços de análises clínicas que ocorre no estabelecimento da unidade do Recife.

2. A controvérsia decorre da autuação do Fisco Municipal, na unidade do Laboratório no município de Jaboatão de Guararapes, o qual constatou o não recolhimento do ISS incidente sobre a receita arbitrada (período de 01/2004 a 12/2005), apurada com base no artigo 41, II, da Lei nº 155/91, em razão da recusa da entrega da documentação exigida.

3. O recorrente insiste em alegar que a unidade de Jaboatão de Guararapes realiza apenas serviço de coleta de material, sendo esta uma atividade meio, posto que a atividade fim (análises clínicas e exames) é realizada no estabelecimento situado no município de Recife, onde, efetivamente, recolhe o ISS.

4. A legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador disciplina que o recolhimento do ISS deve ser no local da prestação dos serviços, conforme se depreende da leitura dos artigos 3º e 4º da LC nº 116/2003.

5. Ainda que se conteste, como o faz o autor/recorrente que os serviços fim de análises clínicas são efetivamente prestados na unidade sediada no Município do Recife e que a unidade sediada no Município de Jaboatão dos Guararapes trata-se apenas de um posto de coleta de material, sendo este um serviço meio, consta na lista do anexo da Lei Complementar nº 116/2003,

Superior Tribunal de Justiça

assim como na legislação municipal do apelado (Lei Municipal nº 155/99) como hipótese de incidência do ISS os seguintes serviços.

6. Portanto, verifica-se que a unidade do Laboratório de Análises Clínicas Gilson Cidrim S/C Ltda., sediada no Município de Jaboatão dos Guararapes presta serviços de coleta de material, sobre o qual, conforme a legislação em vigor incide o ISS sobre tais serviços, sendo irrelevante sua denominação de mero posto de coleta, posto que a simples coleta de material já é considerado serviço prestado à coletividade, conforme consta na lista de serviços anexa a LC 116/2003.

7. Ademais, independentemente do local onde efetivamente é realizada a análise do material coletado, o serviço é prestado ao paciente/consumidor na unidade do laboratório onde ele é atendido, pois é lá onde ele coleta o material, efetua o pagamento (seja particular ou através de convênios ou planos de saúde) e recebe os resultados dos exames.

8. Nesse sentido, colacionamos diversos julgados do Superior Tribunal de Justiça, que trata da regra geral da incidência do ISS (AgRg no Ag 1304453 / MG 2010; AgRg no Ag 1173805 / MG 2009; REsp 1124862 / GO 2009).

9. À unanimidade de votos, negou-se provimento ao presente recurso.

Opostos embargos de declaração, foram rejeitados (fls. 26/27e).

A recorrente sustenta violação do art. 535, I e II, do CPC, ao argumento de que, embora tenha suscitado nas razões de embargos de declaração, o Tribunal de origem não se manifestou a respeito da alegada ofensa aos arts. 156, III, da Constituição Federal, 4º da Lei Complementar 116/03 e 420 do CPC.

Assevera que presta serviço de análise clínica e, em razão dessa atividade, possui uma unidade no Município de Jaboatão dos Guararapes destinada à coleta de material biológico, que entende constituir serviço relacionado à mera atividade-meio, não sujeita à tributação pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Alega que a atividade-fim seria a efetiva análise clínica desse material, a qual é realizada no Município de Recife, onde entende ser devido o tributo. Aduz que, ao não decidir dessa forma, o Tribunal de origem teria contrariado o disposto no art. 4º da Lei Complementar 116/03.

Aduz que o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que "o município competente para realizar a cobrança do ISS é aquele em que estiver configurada uma organização necessária ao exercício da atividade do contribuinte, considerando-se, portanto, o local em que situado o complexo de bens e equipamentos necessários ao fiel desenvolvimento das atividades econômicas" (fl. 45e).

Segue afirmando que o acórdão recorrido violou o art. 420 do CPC, ao não possibilitar "a realização de perícia técnica a fim de comprovar que a integralidade dos serviços de análises clínicas é efetivamente realizada no Recife, bem como para comprovar o devido

Superior Tribunal de Justiça

pagamento do ISS sobre tais serviços" (fl. 43e).

Defende haver divergência em relação aos acórdãos proferidos nos seguintes julgados: REsp 883.254/MG, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Primeira Turma, DJ 28/02/08; REsp 1.160.253/ MG, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJe 19/08/10.

O Município de Jaboatão dos Guararapes, embora intimado, não apresentou contrarrazões (fls. 160e).

O recurso especial não foi admitido pelo Tribunal de origem (fls. 163/167e). Por força da decisão que proferi em 13/02/14 nos autos do AREsp 173.898/PE, foi determinada a conversão do agravo em recurso especial (fl. 337/338e).

É o relatório.



RECURSO ESPECIAL Nº 1.439.753 - PE (2012/0090857-2)

EMENTA

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 de 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 como 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 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).
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 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 e de 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 um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".
6. Recurso especial conhecido e não provido.

VOTO

MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA (Relator):

Inicialmente, tendo o Tribunal de origem se pronunciado de forma clara e precisa sobre as questões postas nos autos, tal como ocorreu no presente caso, assentando-se em fundamentos suficientes para embasar a decisão, não há falar em afronta ao art. 535 do CPC, não se devendo confundir "fundamentação sucinta com ausência de fundamentação (REsp

Superior Tribunal de Justiça

763.983/RJ, Rel. Min. NANCY ANDRIGHI, Terceira Turma, DJ 28/11/05).

No tocante à suscitada ofensa ao art. 420 do CPC, não há dúvidas, de acordo com os autos, quanto às atividades desenvolvidas pela recorrentes tanto no Município de Jaboatão dos Guararapes quanto no Município de Recife, de modo que se mostra absolutamente desnecessária a realização de prova pericial para tal finalidade, assim como com o objetivo de comprovar os valores pagos a título de ISS.

Ressalto, outrossim, que, em relação ao acórdão apontado como paradigma oriundo da Primeira Turma (REsp 883.254/MG, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 28/02/08), não verifico a suscitada divergência jurisprudencial. Aqueles autos versam sobre a incidência de ISS sobre serviços acessórios, em contraposição à incidência do ICMS, devido sobre a atividade essencial de telecomunicação, que em nada se identifica com a prestação de serviços de análise clínica, tratada nos presentes autos. Pouco importa, nesse contexto, o debate a respeito de atividade-fim e atividade-meio travado naquele julgado. Assim, sobressai a ausência de similitude fática entre os casos confrontados.

O recorrente também aponta como paradigma o acórdão proferido pela Segunda Turma (REsp 1.160.253/ MG, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 19/08/10), no qual restou decidido que "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 como sede ou filial da pessoa jurídica".

No entanto, a tese exposta nesse último paradigma não socorre aos argumentos apresentados pela parte recorrente, pois o acórdão recorrido se alinha à tese ali adotada. Quer dizer, não há a suscitada divergência jurisprudencial, conforme se passa a expor.

Narram os autos que a recorrente presta serviços de análise clínica e de diagnose preventiva no Estado de Pernambuco. Propôs a presente ação visando à declaração de inexistência de relação jurídico-tributária no tocante ao Município de Jaboatão dos Guararapes quanto à incidência de ISS sobre os serviços de coleta de material biológico que ali realiza. Assevera que todo o material colhido é encaminhado ao Município de Recife, onde ocorre, de fato e integralmente, a análise clínica.

Discute-se, em essência, a definição do sujeito ativo do ISS quando a coleta de material biológico dá-se em unidade do laboratório estabelecida em local distinto daquele onde ocorre a efetiva análise desse material.

De acordo com os arts. 146, III, "a", e 156, III, da Constituição Federal, compete

Superior Tribunal de Justiça

aos municípios e ao Distrito Federal instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, a qual, por sua vez, também cabe estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Desse modo, segundo o texto constitucional, cabe à lei complementar, entre outros, definir o fato gerador do ISS, quer dizer, os serviços submetidos à incidência do tributo, assim como sua base de cálculo. Com efeito, a descrição hipotética do denominado fato jurídico tributário é matéria reservada à lei complementar.

As normas aplicáveis ao ISS eram definidas pelo Decreto-Lei 406/68. A Lei Complementar 116/03 revogou alguns dispositivos do referido diploma legal, trazendo nova disciplina, em especial, quanto ao sujeito ativo da relação jurídico-tributária.

Dispõe a Lei Complementar 116/03, no que interessa:

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. (grifos nossos)

Ressalto que esta Corte Superior, por ocasião do julgamento do REsp 1.060.210/SC, processado e julgado sob o rito do art. 543-C do CPC, dirimiu a controvérsia sobre o município competente para instituir o tributo do ISS nos casos de operações de *leasing* da seguinte forma: "(b) O sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) 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" (REsp 1.060.210/SC, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Primeira Seção, DJe 5/3/13).

Em outras palavras, o Superior Tribunal de Justiça firmou compreensão segundo a

qual, na vigência do Decreto-lei 406/68, o ISS era devido na sede do estabelecimento prestador. Com a superveniência da Lei Complementar 116/03, caso dos autos, passou a ser exigível pelo município em que o serviço é prestado e haja agência, filial ou qualquer unidade econômica ou profissional do contribuinte.

Desse modo, o fato de haver unidade econômica ou profissional da parte recorrente em Jaboatão dos Guararapes autoriza aquele Município, em tese, a exigir o tributo.

Em relação à circunstância de incidir sobre a coleta de material ou sobre a análise clínica propriamente dita, cabe tecer algumas considerações.

Leciona Geraldo Ataliba que a hipótese de incidência constitui a descrição genérica e hipotética de um fato. O fato impositivo, por sua vez, seria aquele concretamente ocorrido no mundo fenomênico, empiricamente verificável. Adiante, esclarece o renomado e saudoso tributarista, ao discorrer sobre o caráter unitário do fato impositivo (*Hipótese de Incidência Tributária*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 73):

27.3 Pois, cada fato impositivo é um todo uno (unitário) e indivisível e determina o nascimento de uma obrigação tributária.

É uma unidade lógica, entidade una, somente identificável consigo mesma. Por mais variados e diversos que sejam os fatos que o integram, como dados ou elementos pré-jurídicos, o fato impositivo como tal – ou seja, como ente do mundo jurídico – é uno e simples, irreduzível em sua simplicidade, indivisível e indecomponível.

27.4 Não há, em consequência, dois fatos impositivos iguais: cada fato impositivo só se identifica consigo mesmo e dá nascimento a uma obrigação distinta. Cada fato impositivo se subsume inteiramente à hipótese de incidência a que corresponde.

27.5. Uma hipótese de incidência – enquanto vigor a lei que a contém – pode cobrir milhões de fatos impositivos. Cada qual será uno e inconfundível com os demais, por mais acentuados que sejam os traços de semelhança que apresentem entre si. Ainda quando as circunstâncias de tempo e lugar sejam as mesmas, bem como os sujeitos e a base impositiva, ainda assim, cada fato impositivo é uma individualidade. E nesta individualidade estarão todas as características previstas hipoteticamente pela hipótese de incidência a que corresponde.

Por conseguinte, não há como falar em decomposição do fato impositivo.

O ISS recai, em regra, sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros. Assim, quando há mera remessa do material biológico colhido para análise entre outra unidade do mesmo contribuinte não há fato gerador do tributo, à míngua de relação jurídico-tributária com terceiros e de onerosidade. A hipótese se assemelha, no que for cabível, ao enunciado da Súmula 166/STJ, *verbis*:

Superior Tribunal de Justiça

Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

A função econômica precípua desenvolvida pelo laboratório recorrente não é coletar material biológico, embora referido serviço constitua hipótese de incidência do ISS, por se encontrar expressamente previsto na lista anexa à Lei Complementar 116/03, mas sim proceder à sua análise clínica, serviço este também integrante da lista.

Pela natureza das atividades que desenvolve, o laboratório recorrente compromete-se a entregar o laudo com o resultado das análises clínicas realizadas a partir do material colhido. O fato gerador se concretiza com a prestação desse serviço. A mera colheita, sem a indispensável análise, não tem nenhum sentido. O cliente paga pelo exame clínico, que vem materializado no laudo que lhe é entregue.

Ressalto que o serviço pode limitar-se à mera coleta de material caso seja necessária sua remessa a outro laboratório no Brasil ou exterior, possivelmente para análise por entidade detentora de equipamento mais avançado em termos tecnológicos. Nesse caso, o fato gerador seria aquele preconizado pelo item 4.20 (coleta de material biológico) da lista anexa à Lei Complementar 116/03, na medida em que a efetiva análise clínica e a feitura do laudo correspondente caberia a outro contribuinte.

No entanto, no caso dos presentes autos, a unidade da parte recorrente colhe o material para ela mesma analisá-la clinicamente em outra unidade, situada em município diverso. O consumidor paga por esse serviço diretamente ou por meio de plano de saúde, se for o caso. Desse modo, tem-se que o fato imponível, passível da incidência do ISS, é a análise clínica, de que cuida o Item 4.02 da lista anexa à Lei Complementar 116/03.

De acordo com o art. 7º, *caput*, da referida lei, a base de cálculo do imposto é o preço do serviço. A divisão da base de cálculo entre os municípios envolvidos na prestação de serviços é admitida pela lei tão somente quando o serviço prestado for o correspondente ao preconizado pela item 3.04 da lista anexa, qual seja, locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, hipótese diversa da tratada nos presentes autos.

Nesse contexto, a sustentada divisão entre atividade-meio e atividade-fim não se mostra capaz, por si só, de modificar a competência tributária. Na unidade econômica ou profissional do contribuinte em que o cliente colher o material, pagar pelo serviço de análise

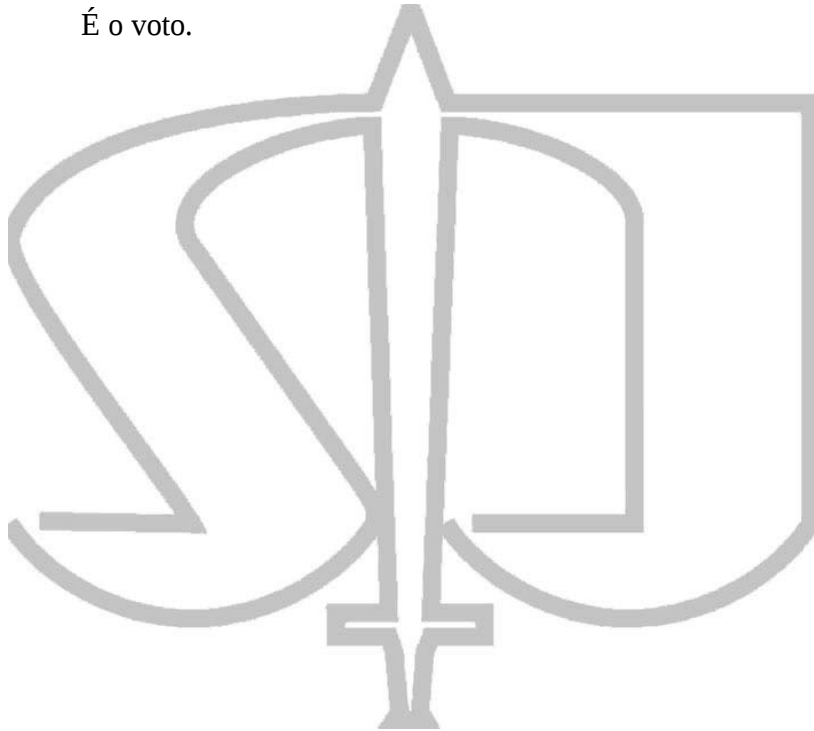
Superior Tribunal de Justiça

clínica e receber a nota fiscal será devido o ISS, pouco importando onde ocorra, por uma questão de organização administrativa interna, a efetiva análise clínica.

Em resumo, 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.

Ante o exposto, **conheço** do recurso especial e **nego-lhe provimento**.

É o voto.



RECURSO ESPECIAL Nº 1.439.753 - PE (2012/0090857-2)

VOTO

EXMO. SR. MINISTRO ARI PARGENDLER:

O fato.

A recorrente, que tem sede no Recife, explora a prestação de serviços de análises clínicas. No que aqui importa, o Município de Jaboatão de Guararapes está a lhe exigir o pagamento do imposto sobre serviços de qualquer natureza relativamente aos serviços contratados no seu âmbito territorial. A controvérsia resulta da circunstância de que a recorrente mantém uma filial no Município de Jaboatão de Guararapes, onde só faz a coleta dos materiais utilizados na prestação dos serviços de análises clínicas. As análises clínicas propriamente tais são realizadas na matriz localizada no Recife.

As questões jurídicas.

O local da prestação de serviços é o do Município de Recife ou o Município de Jaboatão dos Guararapes - ou ambos, cindindo-se a base de cálculo do tributo (*num caso, o preço ds análises clínicas; noutro, o preço da coleta*) ?

O imposto sobre serviços de qualquer natureza tributa a riqueza produzida no Município de Jaboatão dos Guararapes, e dele é a competência para arrecadá-lo. A prestação dos serviços se dá no interesse do respectivo tomador, que no caso deles se beneficia sem deslocar-se para o Município de Recife.

A segunda questão é estranha aos autos, porque não há, na espécie, preços distintos para as análises clínicas e para a coleta dos materiais nelas examinados.

Voto, por isso, no sentido de conhecer do recurso especial negando-lhe provimento.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2012/0090857-2

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.439.753 / PE

Números Origem: 2325582 232558200 232558201 232558202 51110 5112010 76576220118170000
92229520078170810

PAUTA: 03/06/2014

JULGADO: 03/06/2014

Relator

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

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **NÍVIO DE FREITAS SILVA FILHO**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS GILSON CIDRIM S/C LTDA
ADVOGADO : EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO CAVALCANTI E OUTRO(S)
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES
ADVOGADO : MÁRCIO FÁBIO FLORENCIO DE AZEVÊDO

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

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr. EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO CAVALCANTI, pela parte RECORRENTE:
LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS GILSON CIDRIM S/C LTDA.

CERTIDÃO

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

Após o voto do Sr. Ministro Relator conhecendo do recurso especial, mas negando-lhe provimento, no que foi acompanhado pelos Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves e Ari Pargendler, pediu vista o Sr. Ministro Sérgio Kukina.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2012/0090857-2

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.439.753 / PE

Números Origem: 2325582 232558200 232558201 232558202 51110 5112010 76576220118170000
92229520078170810

PAUTA: 03/06/2014

JULGADO: 10/06/2014

Relator

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

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **ANA BORGES COELHO SANTOS**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS GILSON CIDRIM S/C LTDA
ADVOGADO : EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO CAVALCANTI E OUTRO(S)
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES
ADVOGADO : MÁRCIO FÁBIO FLORENCIO DE AZEVÊDO

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

CERTIDÃO

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

"Adiado por indicação do Sr. Ministro Sérgio Kukina."

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2012/0090857-2

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.439.753 / PE

Números Origem: 2325582 232558200 232558201 232558202 51110 5112010 76576220118170000
92229520078170810

PAUTA: 03/06/2014

JULGADO: 13/06/2014

Relator

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

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **ANA BORGES COELHO SANTOS**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS GILSON CIDRIM S/C LTDA
ADVOGADO : EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO CAVALCANTI E OUTRO(S)
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES
ADVOGADO : MÁRCIO FÁBIO FLORENCIO DE AZEVÊDO

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

CERTIDÃO

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

"Adiado por indicação do Sr. Ministro Sérgio Kukina."

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2012/0090857-2

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.439.753 / PE

Números Origem: 2325582 232558200 232558201 232558202 51110 5112010 76576220118170000
92229520078170810

PAUTA: 03/06/2014

JULGADO: 16/06/2014

Relator

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

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **ROBERTO LUÍS OPPERMANN THOMÉ**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS GILSON CIDRIM S/C LTDA
ADVOGADO : EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO CAVALCANTI E OUTRO(S)
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES
ADVOGADO : MÁRCIO FÁBIO FLORENCIO DE AZEVÊDO

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

CERTIDÃO

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

"Adiado por indicação do Sr. Ministro Sérgio Kukina."

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.439.753 - PE (2012/0090857-2)

RELATOR : MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA

RECORRENTE : LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS GILSON CIDRIM S/C LTDA

ADVOGADO : EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO CAVALCANTI E OUTRO(S)

RECORRIDO : MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES

ADVOGADO : MÁRCIO FÁBIO FLORENCIO DE AZEVÊDO

VOTO-VENCIDO

O SENHOR MINISTRO SÉRGIO KUKINA: A hipótese é de recurso especial interposto pelo Laboratório de Análises Clínicas Gilson Cidrim S/C Ltda contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, em demanda visando à declaração de inexistência de relação jurídica tributária com o Município de Jaboatão dos Guararapes no tocante a supostos débitos de ISS incidentes sobre a coleta de material.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa (fl. 24/25 - Ap 1):

DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. COBRANÇA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS (OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR), INDEPENDENTE DA NATUREZA DO SERVIÇO. ENTENDIMENTO PACÍFICO DO STJ. RECURSO DE AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. Os autos sub examine versam sobre a discussão acerca da cobrança do ISSQN relativo aos serviços de coleta realizados na unidade do Laboratório de Análises Clínicas Gilson Cidrim S/C Ltda., sediada na Av. Bernardo Vieira de Melo, 2568, Jaboatão dos Guararapes, ou seja, se cabe à cobrança no local dos postos de mera coleta, como no caso da unidade em Jaboatão dos Guararapes, ou no local da efetiva prestação de serviços de análises clínicas que ocorre no estabelecimento da unidade do Recife.

2. A controvérsia decorre da autuação do Fisco Municipal, na unidade do Laboratório no município de Jaboatão de Guararapes, o qual constatou o não recolhimento do ISS incidente sobre a receita arbitrada (período de 01/2004 a 12/2005), apurada com base no artigo 41, II, da Lei nº 155/91, em razão da recusa da entrega da documentação exigida.

3. O recorrente insiste em alegar que a unidade de Jaboatão de Guararapes realiza apenas serviço de coleta de material, sendo esta uma atividade meio, posto que a atividade fim (análises clínicas e exames) é realizada no estabelecimento situado no município de Recife, onde, efetivamente, recolhe o ISS.

4. A legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador

Superior Tribunal de Justiça

disciplina que o recolhimento do ISS deve ser no local da prestação dos serviços, conforme se depreende da leitura dos artigos 3º e 4º da LC nº 116/2003.

5. Ainda que se conteste, como o faz o autor/recorrente que os serviços fim de análises clínicas são efetivamente prestados na unidade sediada no Município do Recife e que a unidade sediada no Município de Jaboatão dos Guararapes trata-se apenas de um posto de coleta de material, sendo este um serviço meio, consta na lista do anexo da Lei Complementar nº 116/2003, assim como na legislação municipal do apelado (Lei Municipal nº 155/99) como hipótese de incidência do ISS os seguintes serviços.

6. Portanto, verifica-se que a unidade do Laboratório de Análises Clínicas Gilson Cidrim S/C Ltda., sediada no Município de Jaboatão dos Guararapes presta serviços de coleta de material, sobre o qual, conforme a legislação em vigor incide o ISS sobre tais serviços, sendo irrelevante sua denominação de mero posto de coleta, posto que a simples coleta de material já é considerado serviço prestado à coletividade, conforme consta na lista de serviços anexa a LC 116/2003.

7. Ademais, independentemente do local onde efetivamente é realizada a análise do material coletado, o serviço é prestado ao paciente/consumidor na unidade do laboratório onde ele é atendido, pois é lá onde ele coleta o material, efetua o pagamento (seja particular ou através de convênios ou planos de saúde) e recebe os resultados dos exames.

8. Nesse sentido, colacionamos diversos julgados do Superior Tribunal de Justiça, que trata da regra geral da incidência do ISS (AgRg no Ag 1304453 / MG 2010; AgRg no Ag 1173805 / MG 2009; REsp 1124862 / GO 2009).

9. À unanimidade de votos, negou-se provimento ao presente recurso.

O contribuinte opôs, então, embargos declaratórios, que foram rejeitados por decisão assim ementada (fl. 26):

ADMINISTRATIVO E CONSTITUCIONAL. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. PRETENSÃO ÚNICA DE REDISCUTIR MATÉRIA AMPLAMENTE ANALISADA. EMBARGOS CONHECIDOS E REJEITADOS. DECISÃO UNÂNIME.

1. Da literalidade Do Acórdão vergastado, pode-se inferir que esta Câmara Cível apreciou, detidamente, todos os argumentos desenvolvidos ao longo do processo, quando da análise da matéria em sede de Recurso de Apelação, assim como, nos autos do Recurso de Agravo, em apenso.

2. No tocante à contradição apontada, não há como prosperar tal alegação, uma vez que, além da coleta de material tratar-se de serviço constante da lista anexa à LC 116/2003, tal procedimento faz parte da atividade fim da embargante, pois sem a coleta do

Superior Tribunal de Justiça

material, como poderia haver a análise clínica? Pode-se dizer até que a coleta de material é uma fase da atividade fim, porém, imprescindível. Portanto, não há como tratar a coleta de material como atividade meio, já que ela é parte inerente da prestação do serviço da análise clínica.

3. No tocante às omissões apontadas, segundo a melhor doutrina, apenas caracteriza a omissão o silêncio do órgão julgador acerca de questões efetivamente ventiladas pelas partes ao longo da relação processual. A omissão é uma falha de julgamento, pois a autoridade judicial, diante de um argumento capaz de influenciar no rumo da decisão, ao não fazê-lo, cerceia o direito da parte à ampla defesa de sua pretensão.

4. Em outras palavras, pretende o embargante rediscutir matéria já examinada neste juízo ad quem através dos presentes aclaratórios, o que é manifestamente impossível diante do estreitamento desta via recursal, voltada exclusivamente para sanear eventuais falhas constantes no julgado, desde que previstas nas hipóteses do art. 535, CPC, o que, evidentemente, não é o caso.

5. Todavia, apenas para argumentar, no tocante às omissões apontadas, ou seja, a manifestação expressa acerca da aplicabilidade ao presente caso de toda legislação invocada, ressalto que é desnecessária ao julgador a citação numérica dos dispositivos legais, mormente se fundamentou suficientemente a decisão, muito embora não tenha feito da forma desejada pela parte recorrente.

6. Tampouco está obrigado a responder todas as questões levantadas pelas partes se já encontrou razões suficientes para seu convencimento.

7. Note-se que, mesmo quando visem especificamente ao pré-questionamento, não podem os embargos de declaração ultrapassar os contornos do artigo 535 do CPC.

8. Embargos CONHECIDOS e REJEITADOS, considerando a inexistência de contradições, obscuridades ou omissões quanto à matéria posta em julgamento. Por unanimidade.

No especial apelo, manejado com fundamento no art. 105, III, *a* e *c*, da CF, a parte recorrente aponta violação aos arts. 420, 535, I e II, do CPC; e 4º da LC 116/03. Sustenta que o acórdão recorrido foi omisso e contraditório, pois, mesmo após a oposição dos embargos de declaração, não houve manifestação sobre as alegações de que (I) a coleta de material é atividade meio para a prestação de serviço de análise clínica, (II) a unidade econômica do laboratório é instalada na cidade de Recife, e (III) necessário que o Tribunal se manifeste sobre os dispositivos violados para fins de prequestionamento da matéria junto às instâncias superiores.

Afirma que, nos termos do art. 4º da LC 116/03, "o estabelecimento prestador do serviço é o local onde o contribuinte desenvolve suas atividades, configurando-se uma

Superior Tribunal de Justiça

unidade econômica ou profissional" e "a unidade econômica do contribuinte é situada na Cidade de Recife, a quem é devidamente pago o ISS incidente sobre os serviços prestados" (fl. 43).

Alega ainda que, "exceto sua matriz, localizada no Município do Recife, todas as demais unidades do Recorrente não passam de meros postos de coleta que executam apenas uma atividade meio, impossível de ensejarem a tributação do ISS, o qual é regular e integralmente recolhido na capital (já que a Cidade do Recife igualmente exige o referido tributo)" (fl. 48).

Por fim, menciona que a perícia técnica se mostrava necessária no caso para se constatar que a unidade econômica da empresa recorrente está localizada no município de Recife e que o ISS incidente sobre os serviços de análises clínicas é devidamente recolhido no citado ente público.

Não houve contrarrazões.

Na decisão presidencial local de fls. 163/167, foi proferido juízo negativo de admissibilidade do apelo especial.

Já neste STJ, o Ministro Relator Arnaldo Esteves Lima deu provimento ao agravo para determinar sua conversão em recurso especial (fls. 337/338).

Na assentada da Primeira Turma de 3/6/14, o Ministro Relator proferiu voto nos termos da seguinte ementa:

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 de 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 como 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 impositivo é um todo uno (unitário) e incindível e determina o nascimento de uma

Superior Tribunal de Justiça

obrigação tributária" (Hipótese de Incidência Tributária. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 73).

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 e de 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 um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

6. Recurso especial conhecido e não provido.

Após o voto de Sua Excelência o Relator, desprovido o recurso, no que foi seguido pelos Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves e Ari Pargendler, pedi vista dos autos para melhor exame da matéria.

É o breve relato.

Passo a proferir o voto vista.

Verifica-se, inicialmente, não ter ocorrido ofensa ao art. 535 do CPC, na medida em que o Tribunal de origem dirimiu, fundamentadamente, as questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos presentes autos. Ressalte-se que não se pode confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

No mérito, a controvérsia diz com a possibilidade, ou não, de se cobrar ISS pelo serviço de coleta de material realizada no Município de Jaboatão dos Guararapes, nos casos em que a análise clínica é realizada em município distinto, qual seja, Recife.

É certo que, do ponto de vista operacional, se poderia conceber a coleta de material como atividade-meio. No entanto, ao se analisar a lista anexa à Lei Complementar 116/03, se verifica que o legislador elegeu dois momentos distintos passíveis de incidência de ISS, nos itens 4.02 e 4.20, *verbis*:

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

Superior Tribunal de Justiça

4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.

[...]

4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.

[...]

4.20 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.

Nesse passo, havendo duas bases impositivas diversas, é possível considerar-se a coleta de materiais biológicos como um serviço autônomo relativamente à análise clínica.

Assim, nos termos do art. 4º de já citada norma (*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.*), a coleta sujeita-se à incidência do ISS no município em que tal atividade é realizada, qual seja, Jaboaão dos Guararapes.

No entanto, diversamente do que concluiu o ilustre Relator, no sentido de que o sujeito ativo do ISS, quanto à totalidade do serviço pago pelo consumidor (coleta + análise clínica), é o município de Jaboaão dos Guararapes, entendo que, no tocante ao serviço de análise clínica, previsto na lei em rubrica diferente da coleta, o ISS tem como sujeito ativo o Município de Recife.

Nessas circunstâncias, divergindo do Ministro Relator apenas nos moldes da fundamentação acima apresentada, por entender que o ISS a ser recolhido no Município de Jaboaão dos Guararapes deve incidir **apenas quanto à atividade de coleta**, dou parcial provimento ao recurso especial do Laboratório de Análises Clínicas Gilson Cidrim S/C Ltda, para declarar a inexistência de relação jurídico-tributária relativamente aos serviços de análises clínicas.

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2012/0090857-2

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.439.753 / PE

Números Origem: 2325582 232558200 232558201 232558202 51110 5112010 76576220118170000
92229520078170810

PAUTA: 19/08/2014

JULGADO: 19/08/2014

Relator

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

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Subprocuradora-Geral da República

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

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS GILSON CIDRIM S/C LTDA
ADVOGADO : EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO CAVALCANTI E OUTRO(S)
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES
ADVOGADO : MÁRCIO FÁBIO FLORENCIO DE AZEVÊDO

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

CERTIDÃO

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

Prosseguindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Sérgio Kukina dando parcial provimento ao recurso especial, divergindo do voto do Sr. Ministro Relator, pediu vista para nova análise o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.439.753 - PE (2012/0090857-2)

RELATOR : MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA
RECORRENTE : LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS GILSON CIDRIM S/C LTDA
ADVOGADO : EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO CAVALCANTI E OUTRO(S)
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES
ADVOGADO : MÁRCIO FÁBIO FLORENCIO DE AZEVÊDO

VOTO-VISTA

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES: Conforme bem lançado pelo eminente relator, Ministro Arnaldo Esteves Lima, discute-se neste recurso especial qual é o município que possui competência (sujeição ativa) para exigir o ISS sobre a prestação de serviço de análise clínica (exames laboratoriais), item 4.02 da lista anexa à LC 116/03, quando a coleta do material biológico ocorre em unidade do prestador estabelecida em município diverso daquele onde está situado o laboratório propriamente dito.

Em face dos debates até então ocorridos na sessão de julgamento, sobretudo no que diz respeito à adequação desse julgamento ao que foi decidido no Recurso Especial Repetitivo 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, pedi vista regimental.

Pois bem, ficou decidido no julgamento do aludido recurso repetitivo que "*[a]pós a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, **existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado**, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo*".

Com efeito, dispõe o Art. 4º da LC 116/03 que: "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".

Naqueles autos, que cuidavam do ISS incidente sobre o arrendamento mercantil (*leasing*), concluiu a Primeira Seção que o núcleo da operação, concernente à concessão do financiamento, era integralmente realizado, com a análise e aprovação do crédito, elaboração do contrato e

liberação dos valores, pela empresa arrendadora em seu estabelecimento, normalmente localizado nos grandes centros do País. Confira-se a motivação adotada:

As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências. Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a consequente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC 116/2003, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil.

O tomador do serviço ao dirigir-se à concessionária de veículos não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou consectários do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento.

Depreende-se desse julgado que, na hipótese do *leasing*, a empresa que comercializa o bem desejado não constitui unidade econômica ou profissional da empresa arrendadora, na medida em que, em tais casos, o consumidor somente se dirige à empresa vendedora (concessionária de veículos) para indicar à instituição financeira a *res* que deverá ser adquirida e disponibilizada.

Em outras palavras, o consumidor e a empresa concessionária buscam, ainda que de forma não presencial, o auxílio de instituição financeira sediada noutra localidade para concretizar o negócio.

O caso dos autos é absolutamente diferente. A empresa contribuinte, a despeito de manter seu laboratório na cidade do Recife/PE, estabeleceu unidade econômica e profissional no Município de Jaboatão dos Guararapes/PE com escopo de disponibilizar os seus serviços de análises clínicas para as pessoas daquela localidade. Digo que esse tipo de estabelecimento constituiu unidade econômica porque é lá onde usualmente contrata-se o serviço, providencia-se o pagamento e encerra-se a avença, com a entrega do laudo técnico solicitado pelo consumidor. Também revela-se como unidade profissional, uma vez que nesse lugar dá-se a coleta do material biológico, o qual exige conhecimento técnico para a extração, o acondicionamento e o transporte até o laboratório. Por fim, consoante já assentado pelo eminente relator, também é nessa unidade que se perfectibiliza o serviço contratado, com a entrega do laudo técnico solicitado pelo consumidor.

Superior Tribunal de Justiça

Também na esteira do entendimento adotado pelo relator, registro que não é possível decompor o serviço e o valor a ser tributado. No caso, por meio da unidade de Jaboatão dos Guararapes a empresa contribuinte disponibiliza ao consumidor o serviço de análises clínicas e não apenas a coleta de material biológico. Nessa esteira, importa salientar que o cumprimento da obrigação de fazer assumida pelo prestador ocorre com a entrega do respectivo laudo, a qual, via de regra, acontece no local onde ele o serviço foi contratado.

Frise-se que a faculdade assegurada à empresa contribuinte de eleger o município onde vai manter os seus laboratórios constitui uma conveniência empresarial e, como tal, não pode vincular a competência do ente tributante.

Por fim, mostra-se igualmente importante para a solução da controvérsia as ponderações lançadas pelo eminente Ministro Ari Pargendler acerca do local onde é gerada a riqueza tributável. No presente caso, verifica-se que a receita advinda do contrato de prestação de serviço de análises clínicas é obtida em face do estabelecimento da unidade econômica e profissional sediada no Município de Jaboatão dos Guararapes. Nesse contexto, compete a essa municipalidade o direito à tributação sobre riqueza que foi gerada em seu território.

Ante o exposto, **nego provimento ao recurso especial**, acompanhando o voto do eminente relator, Ministro Arnaldo Esteves Lima.

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2012/0090857-2

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.439.753 / PE

Números Origem: 2325582 232558200 232558201 232558202 51110 5112010 76576220118170000
92229520078170810

PAUTA: 19/08/2014

JULGADO: 26/08/2014

Relator

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

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **FRANCISCO RODRIGUES DOS SANTOS SOBRINHO**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS GILSON CIDRIM S/C LTDA
ADVOGADO : EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO CAVALCANTI E OUTRO(S)
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES
ADVOGADO : MÁRCIO FÁBIO FLORENCIO DE AZEVÊDO

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

CERTIDÃO

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

Prosseguindo o julgamento, após a ratificação de voto do Sr. Ministro Benedito Gonçalves conhecendo do recurso especial, mas negando-lhe provimento, acompanhando o voto do Sr. Ministro Relator, pediu vista para nova análise o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2012/0090857-2

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.439.753 / PE

Números Origem: 2325582 232558200 232558201 232558202 51110 5112010 76576220118170000
92229520078170810

PAUTA: 06/11/2014

JULGADO: 06/11/2014

Relator

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

Relator para Acórdão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **ANTÔNIO CARLOS FONSECA DA SILVA**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS GILSON CIDRIM S/C LTDA
ADVOGADO : EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO CAVALCANTI E OUTRO(S)
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES
ADVOGADO : MÁRCIO FÁBIO FLORENCIO DE AZEVÊDO

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

CERTIDÃO

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

Prosseguindo o julgamento, a Turma, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho (voto-vista) e Sérgio Kukina (voto-vista), negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Lavrará o acórdão o Sr. Ministro Benedito Gonçalves (RISTJ, art. 52, IV, b).

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves (voto-vista) e Ari Pargendler votaram com o Sr. Ministro Relator.