



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2448628 - SP (2023/0275444-4)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
AGRAVANTE : UNICA - UNIAO DA AGROINDUSTRIA CANAVIEIRA E DE
BIOENERGIA DO BRASIL
OUTRO NOME : UNIÃO DA AGROINDÚSTRIA CANAVIEIRA DO ESTADO
DE SÃO PAULO - UNICA
ADVOGADOS : ÂNGELA MARIA DA MOTTA PACHECO - SP021910
CRISTIANO SCORVO CONCEIÇÃO - SP194984
AGRAVADO : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : GENGIS AUGUSTO CAL FREIRE DE SOUZA - SP352423

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICCIONAL. INEXISTÊNCIA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). ADVOCACIA. SUJEIÇÃO PASSIVA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SERVIÇO CONTRATADO E PRESTADO NO EXTERIOR, ONDE SE DEU SUA UTILIDADE. NÃO INCIDÊNCIA.

1. Inexiste ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal de origem se manifesta de modo fundamentado acerca das questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos autos, não se podendo confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdiccional.

2. Não se conhece de recurso especial cuja controvérsia não foi objeto de prequestionamento nem de oposição de embargos de declaração de modo a suprir o alegado vício, circunstância que atrai a incidência do enunciado da Súmula 282 do STF.

3. O serviço de advocacia contratado no exterior para a realização de defesa dos interesses de seu representado perante organismo internacional, onde se deu a sua utilidade, não se amolda à hipótese prevista no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar n. 116/2003 a justificar a incidência do ISS.

4. Agravo conhecido para conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, dar-lhe provimento.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA, por unanimidade, conhecer do agravo para conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, dar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina (Presidente) e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 15 de setembro de 2025.

Ministro GURGEL DE FARIA
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2448628 - SP (2023/0275444-4)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
AGRAVANTE : UNICA - UNIAO DA AGROINDUSTRIA CANAVIEIRA E DE
BIOENERGIA DO BRASIL
OUTRO NOME : UNIÃO DA AGROINDÚSTRIA CANAVIEIRA DO ESTADO
DE SÃO PAULO - UNICA
ADVOGADOS : ÂNGELA MARIA DA MOTTA PACHECO - SP021910
CRISTIANO SCORVO CONCEIÇÃO - SP194984
AGRAVADO : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : GENGIS AUGUSTO CAL FREIRE DE SOUZA - SP352423

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICCIONAL. INEXISTÊNCIA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). ADVOCACIA. SUJEIÇÃO PASSIVA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SERVIÇO CONTRATADO E PRESTADO NO EXTERIOR, ONDE SE DEU SUA UTILIDADE. NÃO INCIDÊNCIA.

1. Inexiste ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal de origem se manifesta de modo fundamentado acerca das questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos autos, não se podendo confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdiccional.

2. Não se conhece de recurso especial cuja controvérsia não foi objeto de prequestionamento nem de oposição de embargos de declaração de modo a suprir o alegado vício, circunstância que atrai a incidência do enunciado da Súmula 282 do STF.

3. O serviço de advocacia contratado no exterior para a realização de defesa dos interesses de seu representado perante organismo internacional, onde se deu a sua utilidade, não se amolda à hipótese prevista no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar n. 116/2003 a justificar a incidência do ISS.

4. Agravo conhecido para conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, dar-lhe provimento.

RELATÓRIO

Trata-se de agravo interposto por ÚNICA - UNIÃO DA AGROINDÚSTRIA CANAVIEIRA E DE BIOENERGIA DO BRASIL em que defende a admissão de recurso especial manejado contra acórdão que, atendendo determinação contida no julgamento do AREsp 194436/SP, proferiu novo julgamento dos embargos de declaração, assim ementado (e-STJ fls. 713/715):

Embargos de declaração. Aresto proferido pela extinta 14ª Câmara Temporária de Direito Público. Colegiado composto integralmente por juízes de primeiro grau convocados. Vício insanável. O STF, nos autos do RE 597.133/RS, sob a sistemática da repercussão geral, consolidou sua jurisprudência no sentido de que não fere o princípio do juiz natural o julgamento de recurso por órgão fracionário de Tribunal composto maioritariamente por juízes de primeiro grau convocados. Contudo, o colegiado que proferiu o julgado ora embargado não contava com nenhum desembargador na composição de sua turma julgadora. Ausência de validade da decisão colegiada em referência. Anulação de rigor. Necessidade de nova apreciação do apelo subjacente.

Ação declaratória de inexigibilidade de ISS sobre serviços de advocacia contratados na cidade de Washington, nos Estados Unidos para serem prestados na cidade suíça de Genebra perante à OMC, Organização Mundial do Comércio, cumulada com pedido de repetição de indébito. Apelação cível. A sentença julgou os pedidos deduzidos na inicial improcedentes e deve ser mantida. Controvérsia decorrente da crescente globalização dos negócios, outrora limitada às operações comerciais de exportação e importação de produtos, mas que agora também abarca de forma cada vez mais frequente e abrangente a prestação de serviços diversos. No caso, houve inequívoca prestação de serviços técnicos advocatícios contratados para a defesa dos interesses comerciais e exportadores da apelante junto a órgão regulador do comércio mundial. O tributo em discussão (ISS) constitui imposto de competência dos Municípios e apresenta como fato gerador a prestação de serviços, excluídos aqueles tributos cobrados pelos Estados e Distrito Federal, conforme previsão da Constituição Federal. De fato, o trabalho técnico contratado pela apelante, à primeira vista, pode parecer não se enquadrar, totalmente, às hipóteses de incidência de ISS, contudo, a lei federal que regula o referido imposto (Lei Complementar 116/2003) ampliou os fatos geradores fiscais quanto à territorialidade, para também alcançar os serviços prestados no exterior. A Constituição Federal, por seu turno, não definiu, como aliás era de esperar, minúcias sobre a totalidade de possíveis situações imponíveis, entretanto, delegou à legislação complementar o estabelecimento de regras gerais de direito tributário, em seu artigo 146, inciso III. Dessa forma, coube à legislação complementar moldar aquilo que a Constituição Federal não pôde esmiuçar. Na espécie, a mencionada Lei Complementar respeitou as balizas e limites estabelecidos pela Carta Constitucional, assim como os marcos previstos pelo constituinte originário. Atuação do Fisco Paulistano dentro do

espectro legal que lhe fora destinado, sem usurpar temas e competências. Diversamente do aventado pela entidade apelante, a norma municipal infirmada, com absoluta base jurídica respaldada pela Carta Constitucional e legislação complementar federal estabeleceu o responsável tributário pelo serviço prestado no exterior, consistente na pessoa que toma ou realiza a intermediação dos serviços de lá provenientes, cumprindo a este reter na fonte o seu valor. O serviço descrito nos autos, por conseguinte, implica na responsabilidade tributária da autora, diante da subsunção do fato à norma jurídica- tributária, devidamente configurada sua vinculação ao fato gerador da obrigação e o correlato direito do Fisco Municipal de exigir a prestação respectiva. Diante insucesso recursal, com base no artigo 85, § 11, do CPC, majora-se a verba honorária advocatícia arbitrada na sentença em R\$2.000,00 (dois mil reais) para R\$3.000,00 (três mil reais). Acolhem-se os embargos de declaração para anular-se o acórdão proferido por colegiado composto integralmente por juízes de primeiro grau convocados, sem a participação de desembargador e, conseqüentemente, reaprecia-se o apelo interposto pela entidade embargante para, no mérito negar-se-lhe provimento, nos termos do acórdão.

Os novos embargos de declaração foram rejeitados (e-STJ fls. 779/788).

No recurso especial (e-STJ fls. 791/837), o recorrente aponta, preliminarmente, violação do art. 1.022, II, do CPC. Alega que o acórdão recorrido descumpriu a determinação desta Corte (proferida no AREsp 194936/SP), omitindo-se na apreciação de questão relevante para o deslinde do caso, qual seja, a fixação de premissa fática equivocada sem considerar que "os serviços realizaram-se no exterior e lá se esgotaram". No ponto, afirma também que o julgado diverge do que foi decidido por esta Corte no AREsp 1877550/SP.

Quanto à matéria de fundo, sustenta ofensa ao art. 1º, § 1º, da Lei Complementar n. 116/2003. Alega que "não houve, aqui, importação de serviços" (e-STJ fl. 821), ao argumento de que "os serviços de advocacia contratados pela Recorrente realizaram-se e exauriram-se integralmente no exterior" (e-STJ fl. 825).

Além disso, indica contrariedade ao art. 121, parágrafo único, II, e ao art. 128, do CTN. Diz que "não é contribuinte porque não realizou o critério material descrito na norma" e que "não é responsável porque não está vinculada [ao] critério material (fato gerador), *in casu*, a prestação de serviços" (e-STJ fl. 831).

As contrarrazões foram oferecidas.

O Tribunal de origem não admitiu o recurso especial (art. 1.030, V, do CPC/2015), por entender não configurado vício de integração, insuficiente a argumentação para infirmar as conclusões do acórdão recorrido, ausente a ofensa aos dispositivos apontados como violados, aplicável a orientação das Súmulas 7 do STJ e

280 do STF, bem como por vislumbrar inadequada a demonstração do dissídio jurisprudencial (e-STJ fls. 932/934), o que ensejou o presente agravo em recurso especial (e-STJ fls. 940/998).

A contraminuta foi apresentada.

É o relatório.

VOTO

Preenchidos os pressupostos legais para o conhecimento do agravo e do próprio recurso especial, submeto o presente feito diretamente ao Colegiado, conforme faculta o art. 1.042, § 5º, do CPC/2015.

Na origem, cuidam os autos de ação ordinária que visa o reconhecimento da inexigibilidade do imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS) cobrado pela prestação de serviço de advocacia perante organismo internacional e, conseqüentemente, a compensação ou a repetição do indébito.

O magistrado de primeiro grau julgou improcedentes os pedidos (e-STJ fls. 288/291).

A apelação foi desprovida (e-STJ fls. 377/393) e os embargos de declaração foram rejeitados (e-STJ fls. 412/428) pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.

Em razão do provimento do AREsp 194.436/SP por esta Corte, que anulou o acórdão dos embargos de declaração, o Tribunal de origem reapreciou a apelação e manteve a sentença nos seguintes termos (e-STJ fls. 720/730):

No mérito, contudo, não comporta provimento, nos termos que serão adiante delineados.

Contudo, antes da análise meritória, afasta-se a preliminar deduzida pela recorrida de impossibilidade jurídica do pedido, pois na hipótese a ação não discute lei em tese, mas sim sua aplicação e incidência em uma situação concreta, a saber, a cobrança de ISS sobre serviços de advocacia contratados no exterior para a defesa dos interesses da autora e de seus associados, também em território estrangeiro.

Outrossim, quanto ao pleito repetitório, os pagamentos fiscais realizados pela autora foram devidamente comprovados por documentos, alguns destes inclusive realizados no curso dos autos, por meio de depósitos judiciais, de modo que não há qualquer óbice ao processamento e apreciação da ação e, conseqüente, à análise do mérito da causa.

Superadas essas preliminares, cumpre assinalar, como bem pontuado pela sentença recorrida, em que pesem as sólidas e bem fundamentadas peças

processuais da autora, que os precedentes jurisprudenciais apontados pela demandante não se aplicam à controvérsia em testilha, na medida em que proferidos antes da entrada em vigor da Lei Complementar 116/2003.

Outrossim, a controvérsia decorre da globalização dos negócios, outrora limitada às operações comerciais de exportação e importação de produtos, mas que agora também abarca de forma cada vez mais frequente e abrangente a prestação de serviços diversos.

Pois bem.

Dos autos extrai-se que no caso concreto subjacente houve a inequívoca prestação de serviços técnicos advocatícios contratados para a defesa dos interesses comerciais e exportadores da apelante junto a órgão regulador do comércio mundial.

O tributo em discussão (ISS) constitui imposto de competência dos Municípios e apresenta como fato gerador a prestação de serviços, excluídos aqueles tributos cobrados pelos Estados e Distrito Federal, conforme previsão da Constituição Federal.

De fato, o trabalho técnico contratado pela apelante, num primeiro olhar, parece não se enquadrar, totalmente, às hipóteses de incidência de ISS, contudo, a lei federal que regula o referido imposto (Lei Complementar 116 /2003) ampliou os fatos geradores fiscais quanto à territorialidade, para também alcançar os serviços prestados no exterior.

Há, outrossim, embasamento constitucional para as disposições contidas na Lei Complementar, pois a Constituição Federal não definiu, como aliás não seria possível, minúcias sobre os tributos e suas situações imponíveis, entretanto, delegou à legislação complementar o estabelecimento de regras gerais de direito tributário, em seu artigo 146, inciso III.

O mestre Sacha Calmon Navarro Coelho, em seu "Curso de Direito Tributário Brasileiro" (6a edição. Ed. Forense, página 96) expressa que:

[...]

Dessa forma, percebe-se que à legislação complementar incumbe moldar aquilo que a Constituição Federal não pode esmiuçar.

É certo que a Lei Complementar não pode ultrapassar as balizas e limites estabelecidos pela Carta Constitucional, ou seja, ultrapassar os marcos previstos pelo constituinte originário, contudo, na situação concreta objeto dos autos a legislação complementar e correlatas normas tributárias atuaram dentro do espectro legal que lhes fora destinado, sem usurpar temas e competências.

A apelante contratou serviços consistentes em trabalho intelectual para a defesa de seus direitos e interesses econômicos, especialmente quanto aos subsídios concedidos pela União Europeia para os produtores europeus de açúcar e derivados.

É nítida, portanto, inobstante a questão da territorialidade, a materialização do fato gerador, consubstanciado na prestação de serviço sujeito à incidência fiscal e da configuração do respectivo sujeito passivo tributário.

Com base nesses fatos e ciente do princípio da legalidade, bem como do sub-princípio da legalidade estrita, a legislação tributária descreve com clareza a respectiva relação jurídica, indicando os sujeitos da relação fiscal em seu

aspecto pessoal e também espacial (relacionado às circunstâncias de lugar decorrentes do negócio entabulado entre o prestador e o tomador do serviço).

Nesse cenário, a Lei Complementar 116/2003 estabeleceu, dentro da permissão constitucional, que nas hipóteses de importação de serviços a obrigação de pagar o ISS compete ao tomador domiciliado no Brasil.

A esse propósito, os autos revelam ser inconteste a subsunção do fato material à descrição abstrata do tipo fiscal ensejador da obrigação tributária infirmada.

E como bem pontuado pelo juízo, até a vigência da LC 116/2003 os Municípios não podiam tributar serviços prestados no exterior, entretanto, podem fazê-lo a partir de então, conforme previsão legal disposta no artigo 1º, § 1º, complementada pelos artigos 3º, inciso I e 6º, § 2º, inciso I, da norma federal em questão.

No mais, não apenas as Municipalidades, como também os Estados, o DF e a União em sucessivas reformas constitucionais passaram a possuir poder tributante sobre operações internacionais envolvendo produtos e serviços.

Essas sucessivas mudanças visaram conferir uma maior isonomia e equilíbrio entre produtos e serviços brasileiros e estrangeiros, a fim de estabelecer uma concorrência mais equânime entre eles.

A título de ilustração, o legislador constituinte derivado estabeleceu a incidência de impostos e contribuições sobre produtos e serviços importados.

Tudo isso a indicar que a Lei Complementar 116/2003 poderia complementar o leque de situações imponíveis, nos moldes das situações já abrangidas pela Carta Magna em seus artigos 149, §2º, inciso II e 155, §2º, inciso IX, alínea "a".

À vista disso, a Lei Complementar 116/03 o contempla em seu artigo 1º, § 1º, o seguinte:

"Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País."

Extrai-se, portanto, do dispositivo em questão, que o responsável tributário não é o prestador do serviço, mas sim a pessoa beneficiada com o serviço no Brasil, nos termos dos artigos 3º, inciso I e 6º, §§ 1º e 2º, inciso I, da mencionada 6ª norma (LC 116/03):

"Art. 3 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 1 a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar n. 157, de 2016) (Vide ADIN 3142)

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;

Art. 6 Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis: (Vide Lei Complementar n. 123. de 2006)

I - o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país;"

Verifica-se, portanto, que o Município possuía substrato jurídico, o bastante, isto é, base legal com fundamento na Constituição Federal e na Lei Complementar 116/03 para a edição de norma tributária que disciplinasse a incidência de ISS sobre serviços prestados no exterior, para contribuinte sediado no Município.

Nesse cenário, a Lei Municipal 13.701/2003 limitou-se a reproduzir os preceitos contidos na Lei Complementar 116/03 ao estabelecer em seu artigo 1º, § 1º, que "o imposto incide também sobre serviço proveniente do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior".

A referida norma local, inclusive, prevê em seu artigo 9º quem deve recolher o tributo, ou seja, o responsável tributário pelo serviço prestado no exterior, que é justamente quem toma ou faz a sua intermediação, isto é, quem colhe os frutos e bom êxito do serviço prestado no exterior, mas com impactos diretos em sua atuação no território nacional.

Cumpre, nesse cenário, reiterar a observação no sentido de que, embora possa soar estranha a tributação de um serviço prestado em território estrangeiro, que nada há de anormal ou ilegal nesta incidência fiscal, especialmente diante da intensa e cada vez maior expansão dos negócios e serviços, além das fronteiras nacionais, na medida em que se esses serviços não fossem tributados, aconteceria, de fato, uma espécie de exportação de postos de trabalho, desonerada do pagamento de impostos, o que consistiria em verdadeira prática de concorrência desleal, em clara afronta aos preceitos constitucionais balizadores da livre concorrência.

Ressalte-se, por fim que, a Lei Complementar pode definir tributos e suas espécies, bem como suas respectivas bases de cálculos e fatos geradores, nos termos do artigo 146 da CF.

Claro está, por conseguinte, que a norma municipal infirmada, com absoluta base jurídica estipula o responsável tributário pelo serviço prestado no exterior, que a é pessoa que toma ou faz ou faz a intermediação dos serviços provenientes do exterior:

[...]

Dessarte, o serviço descrito nos autos implica na responsabilidade tributária da autora, diante da subsunção do fato à norma jurídica-tributária, devidamente

configurada sua vinculação ao fato gerador da obrigação e o correlato direito do fisco de exigir a prestação respectiva.

Pois bem.

Inicialmente, desacolho a alegação de negativa de prestação jurisdicional.

Isso porque o Tribunal de origem destacou que a presente ação diz respeito à "cobrança de ISS sobre serviços de advocacia contratados no exterior para a defesa dos interesses da autora e de seus associados, também em território estrangeiro" (e-STJ fl. 720), de forma que não se verifica nenhuma omissão no acórdão recorrido a respeito da mencionada premissa fática.

Na análise de mérito, do que se extrai do trecho acima transcrito, o acórdão recorrido concluiu que incide ISS "sobre serviços de advocacia contratados no exterior para a defesa dos interesses da autora e de seus associados, também em território estrangeiro" (e-STJ fl. 720).

Depois de uma breve digressão acerca da competência legislativa atribuída pela Constituição Federal para a instituição e normatização do tributo, o Tribunal de origem entendeu que a hipótese seria de importação de serviço prestado no exterior por sujeito tomador domiciliado no Brasil.

Assim, ocorrido o fato gerador do tributo com a prestação de serviço no exterior, estaria a recorrente obrigada pelo imposto na qualidade de responsável tributário, tendo em vista o papel de tomador, nos termos do art. 1º, § 1º, do art. 3º, I, e do art. 6º, § 2º, I, todos da Lei Complementar n. 116/2003, que assim dispõem:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

[...]

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: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (Vide ADIN 3142)

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;

[...]

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa,

vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

[...]

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

Logo, as instâncias ordinárias verificaram a subsunção do fato impositivo – serviço advocatício contratado nos Estados Unidos da América e prestado em Genebra, na Suíça, perante a Organização Mundial do Comércio (OMC) – à hipótese de incidência de que trata o art. 1º, § 1º, da Lei Complementar n. 116/2003. Em seguida, atribuíram à recorrente a figura de sujeito passivo, como responsável tributário, considerando-a como tomadora do serviço, nos termos dos arts. 3º, I, e 6º, § 2º, I, da LC n. 116/2003.

Não há, pois, deficiência de fundamentação que justifique a necessidade da postulada integração no acórdão recorrido.

Prosseguindo, quanto ao juízo de reforma, verifico que o Tribunal de origem não se manifestou a respeito da sujeição passiva à luz dos arts. 121 e 128 do CTN, que nem mesmo foram mencionados nos embargos de declaração.

Assim, não se conhece de recurso especial cuja controvérsia não foi objeto de prequestionamento nem de oposição de embargos de declaração de modo a suprir o alegado vício, circunstância que atrai a incidência do enunciado da Súmula 282 do STF.

No ponto, portanto, não conheço do recurso especial.

Entretanto, no tocante ao aspecto material do fato gerador, melhor sorte tem a recorrente.

Isso porque, no caso dos autos, não há subsunção do fato supostamente tributável à norma jurídico-tributária de maneira a justificar a incidência do imposto sobre o mencionado serviço.

O § 1º do art. 1º da Lei Complementar n. 116/2003 é definido doutrinariamente como a norma que prevê a incidência do imposto sobre a importação de serviços do exterior, embora não mencione expressamente esse fenômeno.

Essa tributação de serviços prestados no exterior é alvo de discussão doutrinária em diversos aspectos que, porém, não exigem apreciação nesta oportunidade. Isso porque o serviço de que tratam estes autos foi contratado, prestado e

exaurido no exterior do País, tendo lá se operado a sua utilidade. Não há, exatamente, importação de serviços, como será evidenciado.

O dispositivo legal sobre o qual instaurou-se a controvérsia (art. 1º, § 1º, da Lei Complementar n. 116/2003), prevê que "o imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País".

A interpretação dessa norma não permite outra conclusão senão a de que é possível a tributação de serviço prestado no exterior em duas situações: serviço proveniente do exterior e serviço cuja prestação tenha iniciado no exterior. A definição da segunda hipótese, que não é o caso dos autos, é possível de ser extraída com facilidade do texto normativo, no sentido de que aquele serviço que começou no exterior e aqui foi concluído atrai a incidência do imposto (ISS). A primeira, porém, exige mais atenção, haja vista a ausência de clareza da redação legislativa quanto à definição de "serviço proveniente do exterior".

Esta Corte já se deparou com questão semelhante, quando provocada acerca da imunidade tributária para "as exportações de serviços para o exterior do país", prevista no art. 2º, I, e parágrafo único, da Lei Complementar n. 116/2003 e no art. 155, § 3º, II, da CF.

Na oportunidade, estabeleceu-se que "não incide ISS sobre serviços exportados, assim considerados aqueles cujos resultados não ocorrem no âmbito do território nacional" (AREsp n. 1.150.353/SP, de minha relatoria, Primeira Turma, julgado em 4/5/2021, DJe de 13/5/2021).

Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. CONCERTO DE AERONAVES DE EMPRESAS ESTRANGEIRAS. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM O POSICIONAMENTO DO STJ SOBRE O TEMA.

1. Tendo o recurso sido interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/2015, devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele previsto, conforme Enunciado Administrativo n. 3/2016/STJ.

2. O acórdão recorrido analisou o caso sob a ótica do conceito de "resultado-utilidade", firmando que o "[...] serviço de concerto e reparo, logicamente, é /foi iniciado e concluído no Brasil; todavia seu resultado verificado fora, beneficiando o tomador, estrangeiro (empresas aéreas do México e Moçambique, por exemplo, que não fazem rota no território nacional, apenas

trazendo as aeronaves para conserto). [...] levando-se em conta a natureza do serviço desempenhado pela contribuinte, verifica-se que a fruição dos serviços tomados ocorreu no estrangeiro." (fl. 24 e 27).

3. Tal entendimento está em conformidade com o atual posicionamento do STJ sobre o tema, o qual, em sintonia com o art. 2º da LC 116/2003, tem reconhecido a imunidade tributária do ISSQN na hipótese em que o resultado dos serviços prestados a pessoas estrangeiras ocorre em território estrangeiro.

4. Agravo interno não provido.

(AgInt no AREsp n. 1.931.977/RS, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 29/8/2022, DJe de 1/9/2022.) (Grifos acrescidos).

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC. REALIZAÇÃO DE EXPORTAÇÃO PELO REGIME ESPECIAL BRASILEIRO (REB). EQUIPARAÇÃO. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 7/STJ. ISENÇÃO DE ISSQN CONCEDIDA PELO ART. 5º DO DL 244/67. REQUISITOS. VERIFICAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SERVIÇOS DE REPAROS NAVAIS EM EMBARCAÇÕES DE BANDEIRA ESTRANGEIRA. EQUIPARAÇÃO A TERRITÓRIO ESTRANGEIRO PARA FINS DE CARACTERIZAÇÃO DE EXPORTAÇÃO DOS SERVIÇOS. INVIABILIDADE. OCORRÊNCIA DO RESULTADO DOS SERVIÇOS EM ÁGUAS MARÍTIMAS DO TERRITÓRIO NACIONAL. CONSEQUENTE INCIDÊNCIA DO ISSQN. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 2º, PAR. ÚNICO, E 3º, § 3º, DA LC 116/03.

1. Não há ofensa ao art. 1.022 do CPC quando a Corte de origem dirime, fundamentadamente, as questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos autos. Não se pode, ademais, confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

2. O Tribunal a quo, no julgamento dos aclaratórios, afastou a alegada equiparação dos serviços prestados pela ora recorrente à operação de exportação pelo Regime Especial Brasileiro (REB), reconhecendo não haver nos autos comprovação da inscrição dos navios estrangeiros nesse regime especial. Dissentir dessa conclusão encontra óbice na Súmula 7/STJ.

3. A alteração das conclusões adotadas pelo Tribunal bandeirante, quanto ao não preenchimento dos requisitos para a concessão da isenção prevista no art. 5º do DL 244/67, demandaria, por igual, o revolvimento do material fático-probatório existente nos autos, providência vedada em sede de insurgência especial.

4. Nos termos da jurisprudência desta Corte, é "condição para que haja exportação de serviços desenvolvidos no Brasil que o resultado da atividade contratada não se verifique dentro do nosso País, sendo de suma importância, por conseguinte, a compreensão do termo 'resultado' como disposto no parágrafo único do art. 2º" (REsp 831.124/RJ, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 15/8/2006, DJ 25/9/2006, p. 239).

5. No caso dos autos, os serviços são prestados pela empresa recorrente em território nacional, presente a incontroversa circunstância de as embarcações

estrangeiras se encontrarem em águas marítimas brasileiras. Em desdobramento, revela-se igualmente enganada a constatação de que o resultado dos serviços ocorre em solo nacional, uma vez que a feitura de reparos e a manutenção dos navios se mostram úteis desde logo para os tomadores/contratantes do serviço, que deles passam a usufruir ainda em águas nacionais, não se configurando, com isso, a sustentada hipótese de exportação de serviços, como almejado pela parte autora/contribuinte. Inteligência dos arts. 2º, parágrafo único, e 3º, § 3º, da LC 116/03.

6. Não se sustenta a tese recursal de que, por se tratarem de embarcações que ostentariam o status de território estrangeiro, caracterizada estaria a exportação do serviço para o exterior do País, capaz de arredar a incidência do ISSQN, como dispõe o art. 2º, I, da LC 116/03. Tal percepção, em verdade, exsurge infirmada pela literalidade do art. 3º, § 3º, da LC 116/03, que assim preceitua:

"Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas..."; logo, no que aqui interessa, bem se constata que o legislador, para fins de incidência do tributo, não fez qualquer distinção quanto à nacionalidade da embarcação ou do equipamento atendidos pelo serviço, não cabendo ao intérprete, portanto, empreender tal distinção.

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, na parte conhecida, improvido. (REsp n. 1.805.226/SP, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 9/11/2021, DJe de 19/11/2021.) (Grifos acrescidos).

Essa mesma premissa direciona a delimitação do conceito de importação de serviço, proveniente do exterior ou iniciado em território estrangeiro, nos limites da Lei Complementar n. 116/2003.

Isso porque a importação e a exportação constituem a antítese uma da outra, razão pela qual a definição legal para os fins de tributação deve seguir a mesma lógica, numa espécie de simetria, de maneira a conferir coerência ao sistema legalmente estabelecido.

Se, por um lado, a exportação de serviços desenvolvidos no Brasil exige a produção de resultado no exterior, por outro, a importação somente deve caracterizar-se quando houver efeito de serviços desenvolvidos fora do País dentro do território nacional.

Diante disso, o imposto somente deve incidir sobre serviços provenientes do exterior cuja utilidade (resultado) se verifique no território nacional, de acordo com a norma extraída do art. 1º, § 1º, da Lei Complementar n. 116/2003.

A presente discussão gira em torno da tributação de serviço de advocacia contratado por entidade brasileira nos Estados Unidos da América para defesa dos interesses de seus associados perante a Organização Mundial do Comércio (OMC), localizada em Genebra, na Suíça, relacionados a subsídios concedidos ao açúcar no âmbito da Comunidade Europeia. Como expressamente assentado, "serviços de

advocacia contratados no exterior para a defesa dos interesses da autora e de seus associados, também em território estrangeiro" (e-STJ fl. 720).

Portanto, cuida-se de serviço contratado fora do país e prestado além dos limites territoriais pátrios.

O serviço de advocacia configura atividade que visa contribuir, no processo, com a postulação de decisão favorável ao seu constituinte, segundo estabelecem os §§ 2º e 2º-A do art. 2º do Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil - OAB (Lei n. 8.906/1994).

Contudo, essa atividade é classificada como atividade-meio, de forma que não importa se favorável ou desfavorável o desfecho dessa atuação.

E, a despeito do juízo de sua procedência, a utilidade (resultado) da defesa apresentada pelo advogado se dá perante o órgão decisório que a examina.

Sendo assim, a existência de meras consequências reflexas em território nacional decorrente do deslinde da controvérsia resolvida em ambiente internacional não consubstanciam, no caso, etapa da atividade da advocacia, mas apenas repercussões indiretas do resultado que ocorreu no exterior com a manifestação do sistema do organismo internacional.

As consequências do julgado na esfera jurídica do postulante não modificam o lugar onde o serviço advocatício prestado se mostrou necessário e útil, qual seja, no processo instaurado em organismo internacional sediado no estrangeiro.

Dessa forma, o exaurimento do serviço advocatício relacionado à defesa dos interesses no âmbito processual ocorre quando da simples prolação da decisão pelo órgão julgador.

Na hipótese dos autos, trata-se de serviço de advocacia que envolve a defesa dos interesses da recorrente (e de seus associados) perante organismo internacional, contratado, prestado e concluído no estrangeiro, com o pronunciamento no âmbito daquela estrutura do mecanismo de solução de controvérsias.

Desse modo, o serviço de advocacia contratado no exterior para a defesa dos interesses de seu representado no âmbito de organismo internacional (Organização Mundial do Comércio - OMC) não se amolda à hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) prevista no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar n. 116/2003.

Consequentemente, é inválida a imposição tributária e imperiosa a anulação do lançamento do tributo, além de ser devida a repetição do indébito.

Ressalte-se que "este Tribunal Superior firmou tese segundo a qual 'a opção entre a compensação e o recebimento do crédito por precatório ou requisição de pequeno valor cabe ao contribuinte credor pelo indébito tributário, haja vista que constituem formas de execução do julgado colocadas à disposição da parte, quando procedente a ação que teve a eficácia de declarar o indébito' (REsp 1.114.404/MG, repetitivo, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 10/02/2010, DJe 01/03/2010)" (AgInt no REsp n. 1.904.842/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 10/5/2021, DJe de 13/5/2021.).

Contudo, importa destacar que a compensação exige previsão específica em lei do ente tributante, segundo o que dispõe o art. 170 do CTN.

Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. ICMS. PRECATÓRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 170 DO CTN. INEXISTÊNCIA DE LEI LOCAL AUTORIZATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

1. Conforme exigência expressa contida no art. 170 do CTN, somente se admite a compensação de tributos quando existir na esfera do ente federativo lei autorizadora.

2. Recurso Especial provido.

(REsp n. 1.662.594/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 27/4/2017, DJe de 30/6/2017.)

Logo, sendo indevida a tributação discutida nestes autos, deve ser reconhecido o direito da recorrente à repetição do indébito indevidamente pago, por meio de precatório ou, se for o caso, requisição de pequeno valor, assim como por compensação, se autorizada e nos termos da legislação local específica.

Ante o exposto, CONHEÇO do agravo para CONHECER EM PARTE do recurso especial e, nessa extensão, DAR-LHE PROVIMENTO a fim de: (i) anular o lançamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) de que tratam estes autos; e (ii) determinar a repetição do indébito por meio de precatório (ou RPV) ou por compensação, se houver previsão em lei local específica e nos seus termos.

No tocante aos ônus sucumbenciais, a Fazenda Pública recorrida deverá ressarcir as custas processuais adiantadas pela parte recorrente e pagar honorários advocatícios, os quais, diante do zelo profissional, da longa duração do processo e da ausência da complexidade da causa, fixo nos percentuais mínimos estabelecidos para cada uma das faixas descritas nos incisos do § 3º, acrescidos de 20% (I - 12%; II - 9,6%; III - 6%; IV - 3,6%; V - 1,2%), a incidirem sobre o valor do crédito tributário reconhecido como indevido, atualizado pelos mesmos critérios utilizados pelo fisco para a cobrança desse imposto, a ser apurado em fase de liquidação.

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2023/0275444-4

PROCESSO ELETRÔNICO

AREsp 2.448.628 /
SP

Números Origem: 01533410820078260000 0153341082007826000050004 1422053040238825
1533410820078260000 153341082007826000050004 201201307750
20220000089117 20220000578295 7009425 7009425000 7009425201
994071533415

PAUTA: 09/09/2025

JULGADO: 09/09/2025

RelatorExmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro SÉRGIO KUKINA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. AURÉLIO VIRGÍLIO VEIGA RIOS

Secretária

Bela. ANDREA GONÇALVES FUJICHIMA

AUTUAÇÃO

AGRAVANTE : UNICA - UNIAO DA AGROINDUSTRIA CANAVIEIRA E DE
BIOENERGIA DO BRASIL
OUTRO NOME : UNIÃO DA AGROINDÚSTRIA CANAVIEIRA DO ESTADO DE SÃO
PAULO - UNICA
ADVOGADOS : ÂNGELA MARIA DA MOTTA PACHECO - SP021910
CRISTIANO SCORVO CONCEIÇÃO - SP194984
AGRAVADO : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : GENGIS AUGUSTO CAL FREIRE DE SOUZA - SP352423

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

SUSTENTAÇÃO ORAL

Assistiu ao julgamento a Dra. ÂNGELA MARIA DA MOTTA PACHECO, pela parte
OUTRO NOME: UNIÃO DA AGROINDÚSTRIA CANAVIEIRA DO ESTADO DE SÃO
PAULO - UNICA.

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 do agravo para conhecer
parcialmente do recurso especial e, nessa parte, dar-lhe provimento, nos termos do voto do
Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina
(Presidente) e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

C542212551=4012012019@ 2023/0275444-4 - AREsp 2448628