

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.805.226 - SP (2018/0336126-4)**

**RELATOR** : **MINISTRO SÉRGIO KUKINA**  
**RECORRENTE** : METALOCK BRASIL LTDA  
**ADVOGADOS** : ENOS DA SILVA ALVES - SP129279  
RENATO SODERO UNGARETTI - SP154016  
ERIKA REGINA MARQUIS FERRACIOLLI - SP248728  
**RECORRIDO** : MUNICÍPIO DE SANTOS  
**PROCURADOR** : LUIZ SOARES DE LIMA - SP107408

**EMENTA**

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 desenganada 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/contribuente. 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.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso especial e, nesta parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Regina Helena Costa, Gurgel de Faria, Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região) e Benedito Gonçalves (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Dra. MARIA MADALENA SANTANA PEREIRA, pela parte RECORRENTE: METALOCK BRASIL LTDA

# *Superior Tribunal de Justiça*

Brasília (DF), 09 de novembro de 2021(Data do Julgamento)

**MINISTRO SÉRGIO KUKINA**  
Relator



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2018/0336126-4      **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.805.226 / SP**

Números Origem: 30122684720138260562 3012268472013826056290004

PAUTA: 26/10/2021

JULGADO: 26/10/2021

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **AURÉLIO VIRGÍLIO VEIGA RIOS**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : METALOCK BRASIL LTDA  
ADVOGADOS : ENOS DA SILVA ALVES - SP129279  
                  RENATO SODERO UNGARETTI - SP154016  
                  ERIKA REGINA MARQUIS FERRACIOLLI - SP248728  
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE SANTOS  
PROCURADOR : LUIZ SOARES DE LIMA - SP107408

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:

Retirado de Pauta por indicação do Sr. Ministro Relator.

# Superior Tribunal de Justiça

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.805.226 - SP (2018/0336126-4)**

**RELATOR** : **MINISTRO SÉRGIO KUKINA**  
**RECORRENTE** : METALOCK BRASIL LTDA  
**ADVOGADOS** : ENOS DA SILVA ALVES - SP129279  
RENATO SODERO UNGARETTI - SP154016  
ERIKA REGINA MARQUIS FERRACIOLLI - SP248728  
**RECORRIDO** : MUNICÍPIO DE SANTOS  
**PROCURADOR** : LUIZ SOARES DE LIMA - SP107408

## RELATÓRIO

**O SENHOR MINISTRO SÉRGIO KUKINA:** Trata-se de recurso especial manejado por **Metalock Brasil Ltda.**, com base no art. 105, III, *a*, da CF, contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, assim ementado (fl. 552):

*APELAÇÃO E AGRAVO RETIDO - AÇÃO ORDINÁRIA - ISS, exercícios de 2008 a 2012 Município de Santos*

*1) Hipótese de não conhecimento do agravo retido - Ausência de reiteração do pedido de julgamento em grau de recurso*

*2) Serviços de reparo e manutenção em embarcações e plataformas petrolíferas - Tributação por ISS - Possibilidade - No caso, verifica-se que parte dos serviços prestados obtiveram resultados dentro do território nacional - Imposto que deve ser recolhido no local do estabelecimento do prestador - Ausência de exportação de serviço - Isenção prevista no Decreto-Lei 244/67 - Inaplicabilidade - Ausência de cumprimento aos requisitos da norma de isenção - Sentença mantida.*

**RECURSO NÃO PROVIDO.**

Os embargos declaratórios opostos pela contribuinte foram rejeitados (fls. 564/568).

A parte recorrente aponta violação aos arts. 489, § 1º, IV, e 1.022 do CPC; 2º, I, da LC 116/03; 11, § 9º, da Lei 9.432/97; e 5º do DL 244/67.

Aduz, em resumo: **(I)** omissão no julgado embargado, que não se manifestou acerca do disposto no art. 11, § 9º, da Lei 9.432/97, "segundo o qual os serviços prestados em embarcações estrangeiras, com suspensão da bandeira do país de origem, e embarcações brasileiras inscritos no Regime Especial Brasileiro (REB), são equiparados à exportação para todos os efeitos legais e fiscais" (fl. 594); **(II)** não incidência do ISS uma vez que "as prestações de serviços realizadas dentro das embarcações de bandeiras estrangeiras produzem o respectivo resultado igualmente em território estrangeiro" (fl. 598), o que

# *Superior Tribunal de Justiça*

caracteriza a exportação de serviços; (III) "nos termos do artigo 11 da Lei nº 9.432/97 os serviços de reparo em embarcações brasileiras (e estrangeiras, com suspensão da bandeira do país de origem) inscritas no REB são equiparadas à operação de exportação"(fl. 604) para fins de apuração do ISS; e (IV) "tendo em vista que a Recorrente atende aos requisitos indicados no artigo 5º do Decreto-Lei nº 244/67, tendo sido constituída em 24/02/1948, goza da isenção dos impostos incidentes sobre o serviço de manutenção e reparos que realiza em navios, inclusive quando executados em navios e/ou embarcações de bandeira estrangeira" (fls. 605/606).

Sem contrarrazões (fl. 614).

**É O RELATÓRIO. SEGUE A FUNDAMENTAÇÃO.**



# Superior Tribunal de Justiça

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.805.226 - SP (2018/0336126-4)**

**RELATOR : MINISTRO SÉRGIO KUKINA**

**RECORRENTE : METALOCK BRASIL LTDA**

**ADVOGADOS : ENOS DA SILVA ALVES - SP129279**

**RENATO SODERO UNGARETTI - SP154016**

**ERIKA REGINA MARQUIS FERRACIOLLI - SP248728**

**RECORRIDO : MUNICÍPIO DE SANTOS**

**PROCURADOR : LUIZ SOARES DE LIMA - SP107408**

## **EMENTA**

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 desenganada 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.

## VOTO

**O SENHOR MINISTRO SÉRGIO KUKINA (RELATOR):** O recurso foi interposto no bojo de ação declaratória, proposta em 2013, visando à declaração judicial de inexistência de relação jurídica entre a autora e o município de Santos, no que tange à exigência do imposto sobre os serviços de reparo (ISSQN) por ela prestados para embarcações de bandeira estrangeira, em águas marítimas do Porto de Santos, defendendo se

# Superior Tribunal de Justiça

tratar de exportação de serviços, o que faria atrair, em seu favor, a regra isentiva constante do art. 2º, I, da LC 116/03.

A tal desiderato, nas razões do especial inconformismo, aduz a contribuinte que, *"Sendo as embarcações de bandeira estrangeira, o resultado dos serviços se verifica em território estrangeiro, estando, pois, caracterizada a exportação de serviços para fins da regra de isenção do imposto"* (fl. 603).

Extrai-se dos autos, pois, que a empresa recorrente é pessoa jurídica de direito privado, que tem por atividade precípua a prestação de serviços de reparos e manutenção de navios e embarcações de bandeira estrangeira, assim como plataformas petrolíferas, de acordo com os seguintes itens da lista anexa à LC 116/03 (fls. 499/500):

*14.01. – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).*

*14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).*

*14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer.*

*14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.*

O laudo pericial elaborado durante a instrução teve por objetivo "verificar as instalações do Autor, se os serviços executados são realizados no local da oficina, externo ou de forma mista, para esclarecer a cobrança de imposto sobre serviço incidente sobre o trabalho prestado" (fl. 328).

Apurou-se, então, que (fl. 359):

*[...] a autora realiza uma ampla prestação de serviços que podem ser divididos em três tipos:*

*1- Serviços realizados totalmente em solo nacional, tais como manutenção e serviços corretivos em indústrias,*

*2- Serviços executados de forma parcial nas instalações da autora e concluídos em local externo (navios) em território nacional e estrangeiro.*

*3- Serviços executados exclusivamente em território estrangeiro, neste caso sendo o principal da empresa.*

*A maioria dos serviços realizados consiste em reparo naval.*

*Neste tipo de serviço, o mesmo inicia e termina na embarcação/navios.*

# Superior Tribunal de Justiça

*Os serviços realizados no exterior, são pagos em moeda estrangeira. Conforme documentos anexo ao laudo, pode se observar notas fiscais de serviços e relatório de serviços realizados.*

Nas duas instâncias ordinárias, a autora teve recusado seu pedido, na perspectiva de que os trabalhos por ela desenvolvidos, conquanto efetivamente materializados em embarcações de bandeira estrangeira, ainda assim teriam seu resultado, ou fato gerador, ocorrido em território brasileiro, de modo a legitimar, nos termos dos arts. 2º, par. único e 3º, § 3º, da LC 116/03, a incidência do ISSQN em benefício do fisco santista.

Feitas essas considerações, passo à análise dos dispositivos legais tidos por violados.

Observa-se, de início, não ter ocorrido ofensa ao art. 1.022 do CPC, na medida em que a Corte de origem dirimiu, fundamentadamente, as questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos autos.

Com efeito, veja-se os seguintes excertos do acórdão integrativo recorrido (fl. 566 - g.n.):

*...o v. acórdão, fundamentando-se nos elementos dos autos, em especial a prova pericial produzida, assentou seu entendimento no sentido de que há relação jurídico-tributária entre a embargante e o Município de Santos na hipótese em que os serviços prestados importarem em resultados verificados no território nacional, por força do parágrafo único do art. 2º da LC nº 116/03 [...] não se vislumbra a aludida omissão, porquanto a alegação de incidência do art. 11 da Lei nº 9.432/97 não se presta sequer para, em tese, infirmar a conclusão adotada por este órgão julgador, porquanto referida norma se restringe às embarcações devidamente registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, não havendo nenhuma comprovação nos autos do cumprimento de tal requisito.*

Não se pode, ademais, confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

Já no tocante à apontada violação ao art. 11, § 9º, da Lei 9.432/97, conforme referido, o Tribunal paulista, 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 (fl. 566). Dessa forma, a pretensão de reexaminar tal premissa faz atrair a incidência da súmula 7/STJ, que veda o revolvimento do material fático-probatório dos autos.

# Superior Tribunal de Justiça

Adiante, quanto à isenção concedida pelo art. 5º do DL 244/67, eis o teor de referido dispositivo legal:

*DECRETO-LEI Nº 244, DE 28 DE FEVEREIRO DE 1967*

*Dispõe sobre a indústria de construção naval.*

*Art. 5º Para efeito de tributação, a prestação de serviços e os fornecimentos da indústria de construção e reparos navais, quando executada por empresas existentes nesta data cujas instalações tenham sido implantadas por projeto aprovados pelo extinto Grupo Executivo da Indústria Naval - GEIN, absorvido pela Comissão de Marinha Mercante, são equiparados a produtos de exportação, gozando das isenções de impostos atribuídos a estes, exceto o imposto sobre a renda.*

No ponto, a Corte local, apreciando o acervo documental dos autos, concluiu que a ora recorrente não faria jus à isenção prevista no referido normativo, porquanto não preenchidos os requisitos dispostos no aludido art. 5º. Confira-se: "A uma, porque o objeto social da empresa autora foi modificado no ano de 2009, conforme consta em seu contrato social de fls. 24/37. A duas, porque as notas fiscais de fls. 52, 58, 63, 70, 77, 82 e 83 não comprovam que a empresa autora exercia tais atividades na data da constituição do referido diploma, eis que os serviços discriminados em tais notas são do ano de 2008" (fl. 555).

Nesse sentido, a pretendida alteração das conclusões assim adotadas pelo aresto impugnado encontra barreira, mais uma vez, na mesma Súmula 7/STJ. Ilustrativamente, calha reproduzir o seguinte precedente:

*TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL . RECURSO ESPECIAL E MEDIDA CAUTELAR . ISS . SERVIÇOS DE REPAROS NAVAIS . ISENÇÃO. DL 244/67. INAPLICABILIDADE. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA DO DECRETO-LEI 406/68. LISTA TAXATIVA. REVOLVIMENTO DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO (SÚMULA 7/STJ).*

- 1. Inviável a apreciação de recurso especial com base em violação de Parecer Normativo, por não se enquadrar no conceito de lei federal.*
- 2. A ausência de prequestionamento da matéria pelo Tribunal de origem obsta seu conhecimento nesta Corte Superior. Incidência da Súmula 282/STF.*
- 3. Não configurado o dissídio, apto a abrir a via do especial, ao se contrapor acórdãos oriundos do mesmo Tribunal, ou quando inexistente similitude fática entre os arestos colacionados e o julgado recorrido.*
- 4. O Decreto-Lei 244/67 é taxativo ao estabelecer que somente será concedida isenção fiscal às empresas da indústria, construção e reparos navais já constituídas na data da expedição do referido diploma.*
- 5. A mencionada legislação continua em vigor, tendo sido alterada somente para que fosse excluída a isenção referente aos tributos federais.*

# Superior Tribunal de Justiça

6. A jurisprudência sedimentada é no sentido de entender como taxativa a enumeração da lista de serviços que acompanha a LC 56/87.

7. Embora taxativa, admite a lista interpretação extensiva para abrigar serviços idênticos aos expressamente previstos, mas com diferente nomenclatura.

8. **Análise das alegações da recorrente que esbarram no óbice da Súmula 7/STJ.**

9. MC 13.445/RJ prejudicada por perda de objeto.

10. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido.

(REsp 949.048/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 11/12/2007, p. 175)

Por fim, cumpre analisar a aventada violação ao art. 2º, I, da LC 116/03. Argumenta a contribuinte, em suma, que o ISSQN não incidiria sobre os serviços por ela prestados, pois que, realizados em embarcações com bandeiras estrangeiras, são elas igualmente consideradas territórios estrangeiros, daí que o resultado dos serviços se traduziria em verdadeira exportação para o exterior. Vale, por oportuno, transcrever o referido dispositivo legal:

*Art. 2º O imposto não incide sobre:*

*I – as exportações de serviços para o exterior do País;*

.....  
.....

**Parágrafo único.** *Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.*

Sobre a exportação de serviços, a Primeira Turma desta Corte, no julgamento do REsp 831.124/RJ, de relatoria do Ministro José Delgado, publicado em 25/9/2006, já se manifestou no sentido de que 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*". Ainda de acordo com o referido julgado, "*necessário ter-se em mente, portanto, os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação*".

Já em acórdãos de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, AREsp 587.403/RS e AREsp 1.150.353/SP, publicados em 18/10/2016 e 13/5/2021, respectivamente,

# Superior Tribunal de Justiça

expressou-se compreensão sobre o aspecto finalístico do termo resultado, associando-o ao lugar onde a utilidade seja efetivamente fruída pelo tomador do serviço.

Também a Segunda Turma do STJ teve ensejo de se pronunciar sobre o tema ao julgar o **AgInt no AREsp 1.446.639/SP**, firmando o entendimento de que, "*para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter conseqüências ou produzir efeitos*". Confira-se a ementa desse julgado:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ. ISSQN. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. SERVIÇO EXECUTADO DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL. APLICAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº LC 116/03. PRECEDENTES. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.*

*1. Trata-se da interpretação de norma infraconstitucional que defere imunidade ao contribuinte no imposto sobre serviço de qualquer natureza concernente à celebração de contrato internacional no transporte de bens para a sua utilização em eventos sediados no território brasileiro.*

*2. Conforme consignado pelo Tribunal de origem, a prestação dos serviços foram verificados em território brasileiro, cuja obrigação de fazer consistente no "desembarço aduaneiro, transporte até o local do evento, armazenagem, transporte de volta, etc", tiveram a execução e o resultado econômico e jurídico no Brasil.*

*3. Assim, nos termos dos precedentes desta Corte, a exegese do art. 2º, inciso I, p. ú., da LC 116/03, não se aplica quando os serviços são realizados em território brasileiro e o resultado aqui se verifica.*

*4. Com efeito, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter conseqüências ou produzir efeitos.*

*5. Logo, no caso em tela, verificando que as atividades desenvolvidas pelo recorrente não configuram exportação de serviço, resta inquestionável a incidência do ISSQN, consoante a incidência do disposto no parágrafo único, do art. 2º, da LC 116/03: "Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior."*

*6. Agravo interno não provido.*

**(AgInt no AREsp 1.446.639/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 24/09/2019)**

Em igual sentido, a lição de Marcelo Marques Roncaglia, para quem a determinação do local do resultado do serviço demanda investigar-se onde o serviço foi consumido. Confira-se:

*[...] se o objetivo do legislador foi desonerar as prestações de serviços ao estrangeiro, nada mais lógico que tal desoneração atingisse aqueles casos*

# Superior Tribunal de Justiça

em que o produto da prestação de serviço é exportado. Como mencionamos linhas atrás, o critério material do ISS, de acordo com um dos maiores - senão o maior - estudiosos desse tributo no Brasil, o Professor Aires F. Barreto, corresponde à "prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial". O produto - ou, se se preferir, o resultado - dessa prestação é o bem material ou imaterial a partir dele obtido.

É, assim, o parecer realizado pelo advogado. O laudo técnico preparado pelo laboratório de análises clínicas. O projeto preparado por um engenheiro. Em todos esses casos poder-se-á identificar claramente o bem decorrente da atividade de prestação de serviços e, em conseqüência, poder-se-á identificar onde se verificará o resultado do serviço prestado. Assim, por exemplo, se um médico atende a um alemão de passagem pelo Brasil, tal circunstância não fará com que de uma exportação de serviços se trate. Se, por outro lado, um médico brasileiro recebe, em seu consultório, determinados exames realizados na Alemanha, para que os analise e expresse sua opinião, que será enviada para a Alemanha, naturalmente tal fato se subsumirá à hipótese de isenção prevista na lei. Este é, segundo pensamos, o objetivo desejado pelo legislador.

[...]

Em função das peculiaridades e dificuldades inerentes à definição da expressão "exportação de serviços", parece que o legislador tentou equiparar tal fato à exportação de mercadorias. E para que estas sejam consideradas exportadas, devem deixar o território nacional. Como as mercadorias são, por definição, bens corpóreos não existem maiores desafios em identificar se houve ou não exportação, pois o "resultado" da exportação é facilmente verificável.

Já em relação aos serviços tal verificação é bastante mais complicada. Por isso, acreditamos que o legislador pretendeu exigir que o produto da atividade de prestação de serviços (processo) realmente fosse exportado. Portanto, em nossa opinião, a palavra "resultado", constante do parágrafo único do artigo 2º da LC 116, deve ser compreendida como o bem material ou imaterial elaborado a partir da prestação de serviços, que deve ser fruído no exterior do País.

Em relação a este tema convém recordar que se costuma dividir os tributos entre aqueles que incidem sobre o patrimônio, a renda ou o consumo. Em nossa opinião, aliás, essa classificação é apropriada e bastante útil ao Direito, já que dela derivam conseqüências jurídicas relevantes. Assim, dentro dessa classificação o ISS e o ICMS (assim como o IVA europeu) são tributos que incidem sobre o consumo de bens ou serviços.

A partir disso pode-se dizer que a melhor maneira de se identificar onde se verifica o "resultado" desse serviço é identificar o local onde foi consumido, que, no mais das vezes, coincidirá com o domicílio do seu tomador. Portanto, a identificação do local onde houve o consumo do serviço é bastante importante para definição da aplicação ou não da regra que excepciona a isenção do ISS na exportação de serviços.

(RONCAGLIA, Marcelo Marques. O ISS e a importação e exportação de serviços. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 129, p. 98-111, jun./2006).

# Superior Tribunal de Justiça

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 desenganada 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/contribuente.

Por fim, 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.

À luz dos fundamentos assim expressos, cumpre que se mantenha, no mérito, a solução adotada pelo Colegiado estadual.

**ANTE O EXPOSTO**, conheço parcialmente do recurso especial de Metalock Brasil Ltda. e, na parte conhecida, nego-lhe provimento, nos termos da fundamentação acima. Em consequência, torno sem efeito a decisão de fls. 684/686, por meio da qual se havia outorgado efeito suspensivo ao presente apelo raro. Nos termos do art. 85, § 11, do CPC, o montante da verba honorária anteriormente fixado em prol da parte recorrida fica acrescido de 20% (vinte por cento) sobre tal valor.

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2018/0336126-4      **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.805.226 / SP**

Números Origem: 30122684720138260562 3012268472013826056290004

PAUTA: 09/11/2021

JULGADO: 09/11/2021

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **MARIA SOARES CAMELO CORDIOLI**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : METALOCK BRASIL LTDA  
ADVOGADOS : ENOS DA SILVA ALVES - SP129279  
RENATO SODERO UNGARETTI - SP154016  
ERIKA REGINA MARQUIS FERRACIOLLI - SP248728  
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE SANTOS  
PROCURADOR : LUIZ SOARES DE LIMA - SP107408

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

**SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dra. **MARIA MADALENA SANTANA PEREIRA**, pela parte RECORRENTE: METALOCK BRASIL LTDA

**CERTIDÃO**

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

A Primeira Turma, por unanimidade, conheceu parcialmente do recurso especial e, nesta parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Regina Helena Costa, Gurgel de Faria, Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região) e Benedito Gonçalves (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.