

DA DESONERAÇÃO DO ISS NAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS AO EXTERIOR

I. INTRODUÇÃO

O objetivo desse breve artigo é analisar os requisitos legais necessários para a caracterização da hipótese de exportação de serviço com desoneração do ISSQN, especialmente diante do Parecer Normativo SF nº 4, de 09/11/2016, o qual, no âmbito do Município de São Paulo, extrapolou o conteúdo da lei e restringiu de forma ilegal a regra de desoneração tributária.

II. DA LEGISLAÇÃO FEDERAL E MUNICIPAL SOBRE A DESONERAÇÃO DO ISS NAS HIPÓTESES DE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇO

O Governo Brasileiro, já há algumas décadas, criou e tem intensificado a desoneração tributária das exportações, ampliando a aplicação das imunidades constitucionais por intermédio de alterações legislativas, as quais afastam a tributação das operações de exportação. Isso se verifica, por exemplo, na Lei Complementar n. 87/96, que se refere ao ICMS, na Lei Complementar n. 116/2003, concernente ao ISSQN e, na Emenda Constitucional n. 33/2001, no que trata da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Relativamente ao ISSQN, o inciso II, do § 3º, do art. 156, da Constituição Federal (“CF”), versa sobre a competência do legislador infraconstitucional para, por meio de lei complementar, excluir da incidência do ISSQN as hipóteses de exportações de serviços:

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

(...)

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

(...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

(...)

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;” (original sem destaques)

Uma primeira observação relevante é que a norma constitucional, da forma como foi redigida, elegeu o princípio de destino para excluir da incidência do ISSQN os serviços prestados a tomadores localizados no exterior.

Diante da regra constitucional de competência dos Municípios para legislar sobre ISSQN, com observância da determinação de exclusão da sua incidência para os serviços exportados, foi editada a LC n° 116/03. A legislação infraconstitucional determinou que a regra de desoneração somente é aplicável para os serviços prestados a tomadores no exterior e cujo resultado se verifique fora do território nacional. É o que se depreende da redação do inciso I, de seu art. 2°:

“Art. 2° 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.”
(original sem destaques)

Não se pretende nesse momento analisar a adequação da lei complementar ao texto constitucional, mas vale registrar que o constituinte determinou a exclusão da incidência do ISSQN nas exportações de serviços para o exterior, determinando à lei complementar observar referido preceito, mas por outro lado a norma federal infraconstitucional acabou por extrapolar a regra de desoneração, ao acrescentar requisito não previsto no texto constitucional e restringir a aplicação do princípio de destino.

Ou seja, enquanto a CF elegeu o princípio de destino para aplicar a regra de desoneração do ISSQN, o legislador infraconstitucional implementou o requisito do resultado no exterior como condição de afastamento da tributação.

A regra da desoneração tributária sobre os serviços exportados parece ter sido mais bem elaborada no âmbito do Imposto sobre Bens e Serviços (“IBS”), haja vista a redação do inciso III, do art. 156-A, da CF ter determinado de maneira incondicional que referido imposto não incidirá sobre as exportações. Vejamos:

“Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

(...)

III - não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III;” (original sem destaques)

Voltando a exposição das leis de forma hierarquizada, no âmbito do Município de São Paulo o Decreto n. 53.151/2012¹ repete o teor da LC n° 116/03 no tocante ao tema da exportação de serviço, ao prever a não incidência do ISSQN sobre as exportações de serviços ao exterior do país:

“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 deste artigo os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.” (original sem destaque)

Desse modo, conforme se extrai da legislação de regência, a exportação de serviço é desonerada da incidência do ISSQN, desde que o resultado decorrente do serviço prestado seja verificado no exterior.

O que se verifica da referida regra de desoneração tributária é que não será aperfeiçoada nas hipóteses em que o resultado decorrente do serviço prestado se realizar no Brasil, ainda que o pagamento do preço seja proveniente do exterior.

Precisamente, para a caracterização da hipótese de exportação de serviço deve haver a efetiva destinação do serviço ao exterior. Pressupõe-se, dessa forma, que o tomador deve ser residente ou sediado no exterior, sendo imprescindível que o efeito do serviço executado seja produzido fora do Brasil.

A esse respeito, o Tribunal de Justiça do Estado Rio Grande do Sul aplicou a regra da desoneração do ISSQN em situação hipotética em que o resultado do serviço prestado foi verificado na China, situação

¹ Aprova o Regulamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS do Município de São Paulo.

específica em que foram considerados irrelevantes os reflexos econômicos em território nacional, conforme se verifica na ementa a seguir exposta:

“Ementa: TRIBUTÁRIO. ISS. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. ART. 2º, I E PARÁGRAFO ÚNICO, LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03. ARTS. 18, IV, E 18-B, I, LEI COMPLEMENTAR MUNICIPAL Nº 07/73.

Implementando-se o resultado da prestação dos serviços no exterior - China - está presente a hipótese de não-incidência do ISS, tal como prevista em o art. 2º, I, e parágrafo único, Lei Complementar nº 116/03, e nos artigos 18, IV, e 18-B, I, Lei Complementar Municipal nº 7/73, **irrelevante reflexos econômicos no território nacional, o que, aliás, é algo inerente a toda e qualquer prestação de serviços realizada por empresa nele sediada.**”

(Apelação Cível Nº 70046023594, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Arminio José Abreu Lima da Rosa, Julgado em 07/12/2011 – original sem destaques)

O simples fato de o pagamento ter sido realizado por residente no exterior, por si só, não importa para a caracterização da hipótese de exportação de serviço, pois a invariável condição para aperfeiçoamento da regra de desoneração é que o resultado se verifique no exterior do país, conforme constou no julgamento do *leading case* (REsp nº 831.124/RJ²):

“Nos termos do art. 2º, inciso I e parágrafo único, da LC 116/03, o ISS não incide sobre as exportações de serviços, **sendo tributáveis aqueles desenvolvidos dentro do território cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.**”
(original sem destaques)

Sobre o tema, não restam dúvidas, portanto, que para a caracterização da hipótese de exportação de serviço é imprescindível que o resultado do serviço prestado pela empresa sediada em território nacional seja verificado em território estrangeiro, conforme demonstram os diversos julgados emanados do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo:

“EMENTA - TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO - AÇÃO ANULATÓRIA - ISS - EXERCÍCIOS DE 2008 A 2012 - EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS - MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Sentença que julgou procedente a ação. Recurso interposto pelo Município. ISS SOBRE EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O EXTERIOR. A Constituição da República, em seu artigo 156, § 3º, inciso II, dispõe que cabe à lei complementar excluir a incidência do ISS sobre as exportações de serviços para o exterior. A teor do artigo 2º, inciso I da Lei Complementar Federal nº 116/2003, o ISS não incide sobre as exportações de serviços. Discussão doutrinária a respeito da natureza da

² REsp 831124/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/08/2006, DJ 25/09/2006, p. 239.

desoneração - O C. Supremo Tribunal Federal já entendeu que a questão não é de ordem constitucional, de forma que não se trata de imunidade, mas de isenção tributária. Nos termos do parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar Federal nº 116/2003, a isenção não se aplica aos serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. Para que se configure a exportação de serviço e, portanto, a isenção, é necessário que o seu resultado se dê no exterior.

RESULTADO DO SERVIÇO. A contratação de um serviço gera uma obrigação que, com relação ao seu fim, pode ser classificada em três tipos: de meio, de resultado e de garantia. Um serviço objetivando uma obrigação de resultado normalmente passa pelas etapas de contratação; desenvolvimento; conclusão; disponibilização ao cliente; aceitação do serviço pelo cliente; e fruição - Quanto às obrigações de resultado, observa-se que o resultado do serviço se dá no momento da sua aceitação pelo cliente, não sendo necessária a fruição, pois ela pode não ocorrer por decisão do contratante. Nas obrigações de meio e nas de garantia, como não há um “resultado” contratado, a atividade em si é o resultado e nela se confundem a disponibilização, aceitação e fruição do serviço.

SERVIÇO DE PESQUISA CLÍNICA E DESENVOLVIMENTO DE MEDICAMENTO. Da análise dos contratos de prestação de serviços, verifica-se que há menção expressa no item 4 de cada contrato no sentido de que “**todos os resultados deverão ser exclusivamente detidos pela Detentora de Propriedade Intelectual**”, bem como que a “**Prestadora de serviço cede, de forma antecipada, todos os Resultados para a Detentora de Propriedade Intelectual, e a Detentora de Propriedade Intelectual aceita a cessão**”, restando claro que a autora, prestadora de serviços, não possui a patente das referidas substâncias nem dos dados coletados, o que significa que a pesquisa só terá utilidade ao tomador dos serviços - **Resultado final que é o desenvolvimento e viabilização comercial do medicamento, que não é exaurido no Brasil, e sim no exterior, quando ali forem patenteadas as substâncias passíveis de aprovação pelos órgãos competentes e que foram objeto dos serviços prestados pela autora, se e quando a tomadora dos serviços, e detentora da patente, assim o proceder.** Serviços de pesquisa clínica que não tem utilidade isolada ou aplicabilidade no país de forma dissociada das demais etapas da pesquisa e/ou conclusão da viabilidade do medicamento, pois somente a tomadora/contratante dos serviços tem o direito de patentear o resultado da pesquisa, seja ele a descoberta de um novo medicamento ou o aperfeiçoamento de uma droga já existente. Isenção reconhecida Precedentes deste E. Tribunal de Justiça em casos análogos, inclusive envolvendo as mesmas partes.

HONORÁRIOS RECURSAIS Majoração nos termos do artigo 85, §11 do Código de Processo Civil de 2015. **POSSIBILIDADE** Observância ao disposto nos §§ 2º a 6º do artigo 85, bem como aos limites estabelecidos nos §§ 2º e 3º do respectivo artigo. Majoração em 1% (um por cento) com relação à verba honorária já fixada. Sentença mantida. Recurso desprovido.”

(TJ/SP, Apelação – Remessa Necessária, processo n. 1045924-62.2017.8.26.0053, 15ª Câmara de Direito Público, Des. Relator Eurípedes Faim, julgado em 22 de maio de 2021 – original sem destaques)

Trechos Extraídos do Voto do Desembargador Relator:

“O caso dos autos.

Conforme se verifica do Estatuto Social da autora (fls. 23/33), ela tem por objeto social realizar, dentre outras atividades, a indústria e comércio, inclusive a importação e exportação, a fabricação, a produção, o transporte, a distribuição, a armazenagem, o fracionamento, a embalagem, a reembalagem, o envasamento, a rotulagem, a manipulação, o controle de qualidade, a distribuição e a pesquisa de produtos químicos farmacêuticos.

Dentre essas atividades, **a que merece destaque para o caso dos autos é o serviço de pesquisa clínica e desenvolvimento de medicamento**, pois conforme a autora foi atuada em razão da ausência de recolhimento do ISS sobre serviços de pesquisa de clínica médica realizados no período de 2008 a 2012 (fls. 34/184). Referidos serviços foram prestados nos termos dos contratos traduzidos às fls. 374/380, 394/400, 408/414, 423/430 e 438/445.

Da análise dos referidos contratos, verifica-se que há menção expressa no item 4 de cada contrato no sentido de que “todos os resultados deverão ser exclusivamente detidos pela Detentora de Propriedade Intelectual”, bem como que a “Prestadora de serviço cede, de forma antecipada, todos os Resultados para a Detentora de Propriedade Intelectual, e a Detentora de Propriedade Intelectual aceita a cessão”, restando claro que a autora, prestadora de serviços, não possui a patente das referidas substâncias nem dos dados coletados, o que significa que a pesquisa só terá utilidade ao tomador dos serviços.

O resultado final, que é o desenvolvimento e viabilização comercial do medicamento, não é exaurido no Brasil, e sim no exterior, quando ali forem patenteadas as substâncias passíveis de aprovação pelos órgãos competentes e que foram objeto dos serviços prestados pela autora, se e quando a tomadora dos serviços, e detentora da patente, assim o proceder.

Assim, com razão a autora ao afirmar que os serviços de pesquisa clínica por ela prestados “não tem utilidade isolada ou aplicabilidade no país de forma dissociada das demais etapas da pesquisa e/ou conclusão da viabilidade do medicamento”, pois “somente a tomadora/contratante dos serviços tem o direito de patentear o resultado da pesquisa, seja ele a descoberta de um novo medicamento ou o aperfeiçoamento de uma droga já existente” (fls. 07/08).”

“Declaratória ISS Exportação de serviços - Município de São Paulo - Inocorrência de sentença “ultra petita” diante da correlação entre o pedido inicial e a sentença proferida Pretensão de declaração de inexistência de relação jurídico-tributária - **Hipótese de prestação de serviços para a matriz localizada no exterior - Atividade cujo resultado não se verifica no Brasil** - Inteligência o art. 156, § 3º, II, da CF e art. 2º, parágrafo único da LC 116/03 - Sentença que julgou procedente o pedido mantida - Verba honorária bem fixada - Recursos improvidos.”
(TJSP; Apelação 0015497-75.2012.8.26.0053; Relator (a): Rezende Silveira; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 6ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 14/05/2015; Data de Registro: 22/05/2015)

“Apelação Cível - Mandado de Segurança - ISSQN - Exportação - Incidência de ISS nas exportações de serviços para o exterior, **desde que o serviço desenvolvido no Brasil não produza nenhum resultado no território Brasileiro - Isenção de tributação de ISSQN** - Necessária a reforma da sentença - Recurso Provido.”

(TJSP; Apelação 1012837-23.2014.8.26.0053; Relator (a): Mônica Serrano; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 8ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 26/02/2015; Data de Registro: 19/03/2015 – original sem destaques)

“Apelação. Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-tributária - **Autora/apelante exporta serviços de assessoria e consultoria em investimentos a cliente domiciliado no exterior - Caracterizada a não incidência de ISS sobre os referidos serviços**, conforme art. 2º, inciso I da Lei Complementar nº 116/03 - Sentença reformada - Recurso provido.”

(TJSP; Apelação 1043405-22.2014.8.26.0053; Relator (a): Cláudio Marques; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 5ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 25/08/2016; Data de Registro: 29/08/2016 – original sem destaques)

“Apelação. Ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária. **Autora/apelante exporta serviços de assessoria e consultoria financeira e de gestão de carteira de investimento a clientes domiciliados no exterior. Assim, tal atividade se enquadra no disposto previsto inciso I, do art. 2º, da Lei Complementar nº 116/03.** Deram provimento ao recurso, com inversão dos ônus da sucumbência.”

(Apelação Cível nº 0057880-68.2012.8.28.0053; Des. Rel. Osvaldo Capraro 18ª Câm.; J. 22.05.2014 – original sem destaques)

“Apelação Cível - Mandado de Segurança - ISSQN - Exportação - Incidência de ISS nas exportações de serviços para o exterior, **desde que o serviço desenvolvido no Brasil não produza nenhum resultado no território Brasileiro - Isenção de tributação de ISSQN** - Necessária a reforma da sentença - Recurso Provido.”

(TJSP; Apelação 0022905-83.2013.8.26.0053; Relator (a): Mônica Serrano; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 3ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 11/09/2014; Data de Registro: 11/09/2014 – original sem destaques)

“Apelação. Repetição de Indébito Tributário. Empresa química e farmacêutica. Exportação de serviços de pesquisa para empresas do mesmo grupo econômico localizadas no exterior. Cláusula de exclusividade na fruição do serviço pela TOMADORA. Inteligência dos art. 156, §3º, II da CF e art. 2º, I e par. único da LC 116/03. Dúvida sobre o conceito de 'resultado'. Aplicação de métodos jurídicos de interpretação. **Resultado que deve ser entendido como "fruição", com o aproveitamento ou efeito do serviço (proveito econômico) exclusivamente no exterior, tomando-se por base o objeto do contrato e a finalidade do serviço para o tomador (aspecto subjetivo). Hipótese de isenção configurada.** Declarada nulidade do lançamento tributário. Indébito caracterizado. Repetição do Indébito devido. Decisão reformada. Recurso provido.”

(TJSP; Apelação 0038110-26.2011.8.26.0053; Relator (a): Henrique Harris Júnior; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 11ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 14/08/2014; Data de Registro: 18/08/2014 – original sem destaques)

“AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO TRIBUTÁRIA - ISS - Município de São Bernardo do Campo - Alegação de falta de enquadramento legal - **Serviços de informática - Bancos de dados hospedados no país, mas acessados no exterior configurando exportação** - Cobrança ilegítima - Perícia judicial bem fundamentada - Possibilidade de aferição do local onde se dá o resultado do serviço - Subsunção do fato ao art. 2º, inc. I da LC 116/03 - Interpretação de seu parágrafo único - Respeito ao princípio da legalidade - Precedentes do STJ - Tributação indevida - Isenção configurada - Sentença mantida - Recurso oficial, considerado interposto e apelo da municipalidade não providos.”

(TJSP; Apelação Cível 0212939-53.2008.8.26.0000; Relator (a): Silva Russo; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de São Bernardo do Campo - 3ª. Vara Cível; Data do Julgamento: 01/03/2012; Data de Registro: 03/03/2012 – original sem destaques)

Ainda, dentro desse contexto, infere-se do *leading case* do STJ (REsp nº 831.124), onde se julgou o conhecido caso do concerto de turbinas de avião realizado no Brasil pela GE GELMA LTDA, que o Ministro José Delgado adotou o entendimento doutrinário de Gabriel Lacerda Troianelle e Juliana Gueiros, corroborando, portanto, a interpretação que se deve atribuir ao termo legal “resultado”, conforme se infere dos trechos citados ao longo de seu voto:

“A respeito, abrilhanto este voto com o artigo intitulado "O ISS e Exportação e Importação de Serviços", de autoria dos juristas Gabriel Lacerda Troianelle e Juliana Gueiros (in ISS Lei Complementar 116/03, organizado por Ives Gandra da Silva Martins e Outros, pp. 199/208, 1ª edição, Editora Juruá, 2005), que nos propicia um entendimento mais profundo sobre a questão discutida:

(...)

‘A isenção do ISS sobre as exportações de serviços segue uma orientação nacional e internacional, que há muito se desenvolve, para desonerar tributariamente bens sujeitos à exportação. (...) Por essa razão é que a Lei Complementar 116/03 estabelece como condição para que haja exportação de serviço desenvolvidos no Brasil para o exterior que o resultado da atividade contratada não se verifique no País. (...) O fato de ter o pagamento do serviço origem em fonte no exterior ou acontecer no exterior em nada altera a destinação do serviço. Dessa forma, se uma prestadora de serviço no Brasil presta para uma outra empresa situada no País serviços remunerados por sua controladora estrangeira, não ocorrerá a exportação de serviços.

De substancial importância, portanto, a compreensão do conteúdo do termo resultado, da forma como colocado no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 116/03. Na acepção semântica, resultado é consequência, efeito, seguimento 4. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem se produzir em qualquer outro país que não o Brasil. (...).

Outro exemplo. Um investidor residente nos Estados Unidos contrata uma empresa que desempenha trabalhos de análise econômico-financeira do País, realizando projeções e traçando panoramas da economia brasileira. Com base no relatório recebido e com as perspectivas de crescimento do País, o investidor-contratante resolve investir no Brasil no setor de óleo e gás pelos próximos cinco anos. Onde se verifica o resultado do serviço?

E se, de outra forma, as informações traçadas no relatório são desanimadoras, mesmo investidor se decide por investir na China, no desenvolvimento de fábricas de bicicletas, onde se verifica o resultado do serviço de consultoria financeira?

A resposta é a mesma para ambas as situações: nos Estados Unidos, onde se encontra o verdadeiro beneficiário da prestação, e não no Brasil. (...)

Quaisquer outros resultados do serviço de análise financeira, o investimento seja no Brasil, seja na China, ou a aplicação dos recursos no mercado mobiliário, são resultados mediatos, posteriores, indiretos, que não têm qualquer relevância na análise sobre se há ou não exportação de serviço.

Ressalte-se que caso houvesse investimento no Brasil em decorrência do relatório financeiro, não se poderia dizer que houve resultado no Brasil e, portanto, não se lhe aplicaria a isenção. Se a intenção da lei complementar fosse considerar para fins de caracterização da exportação do serviço todo e qualquer resultado dele decorrente, a qualquer tempo realizada, a isenção seria completamente sem efeito, já que, ao se estabelecer uma cadeia de

eventos posteriores (e decorrentes) daquele serviço, é certo que em algum momento se poderia verificar um resultado no Brasil, o que já seria suficiente para a descaracterização da exportação. Teríamos, na prática, a decisão gerencial da empresa no exterior determinando a incidência ou não do imposto no Brasil.

Dessa análise, conclui-se que dois elementos são vitais para a caracterização do “resultado” (e o respectivo local de ocorrência): (i) o beneficiário efetivo do serviço (quem está consumindo) – que deve estar fixado no exterior para que haja exportação – e (ii) a delimitação dos efeitos imediatos / diretos da prestação do serviço, descartando-se de plano quaisquer efeitos secundários. (...)

O tomador do serviço deve verdadeiramente residir, operar, enfim, existir como fonte produtora no exterior para que haja exportação de serviço.” (original sem destaques)

Em julgado mais recente do STJ (AREsp 587.403/RS), de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, foi mantida a aplicação da regra de desoneração do ISSQN na exportação de serviço onde há a remessa de projetos de engenharia ao exterior. Nesse julgamento ficou consignado que *“o resultado do projeto de engenharia, assim, não é a obra correlata, mas a sua exequibilidade, conforme a finalidade para que foi elaborado”*, bem como que *“o que importa, portanto, é constatar a real intenção do adquirente/contratante na execução do projeto no território estrangeiro.”*

Vejamos abaixo a ementa do julgado e alguns trechos extraídos do voto do Ministro Relator:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. EXPORTAÇÃO DE PROJETOS DE ENGENHARIA. NÃO INCIDÊNCIA.

1. Agravo de instrumento julgado conjuntamente com o recurso especial, conforme autorização do art. 1.042, § 5º, do CPC/2015.

2. A só confecção do projeto de engenharia, à luz dos arts. 109, 113, 114, 116, I, do CTN, é fato gerador do ISSQN, e sua posterior remessa ao contratante estrangeiro não induz, por si só, à conclusão de que se está exportando serviço.

3. À luz do parágrafo único do art. 2º da LC n. 116/2003, a remessa de projetos de engenharia ao exterior poderá configurar exportação quando se puder extrair do seu teor, bem como dos termos do ato negocial, **puder-se extrair a intenção de sua execução no território estrangeiro.**

4. Hipótese em que se deve manter o acórdão a quo, porquanto o Tribunal consignou que **as provas dos autos revelaram a finalidade de execução do projeto em obras que só poderiam ser executadas na França** (“elaboração das Plantas de execução do muro cilíndrico de proteção do reservatório de gás liquefeito de petróleo naval TK1, a ser construído na cidade de Gonfreville - LOrcert, França e ao dimensionamento dos blocos de estacas do edifício principal do centro cultural, Centre Pompidou a ser construído na cidade de Metz, França e a modelagem em elementos finitos da fachada principal de dito centro”).

5. Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial.”

(AREsp 587.403/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/10/2016, DJe 24/11/2016 – original sem destaques)

Trechos Extraídos do Voto do Ministro Relator Gurgel de Faria

“(…) Vejamos.

De amplo conhecimento, há necessidade de os serviços técnicos deverem observar os requisitos, os padrões e as normas impostos pela ciência correlata que lhes dá suporte, conforme as regras estabelecidas pelos órgãos competentes, a exemplo do Sistema Brasileiro de Normalização; do Sistema Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial; do Conselho Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial, dentre vários outros.

De outro lado, não se pode ignorar o fato de os prestadores de serviços, principalmente no caso de exportações, **serem procurados pelos potenciais clientes em razão de métodos ou conhecimentos diferenciados na execução (know how).**

Nessa linha, o serviço de elaboração de projetos de engenharia poderá ser enquadrado na hipótese de não incidência do inciso I do art. 2º da LC n. 116/2003 quando a realização do trabalho, obrigatoriamente, observar técnicas, regras e normas estabelecidas no País estrangeiro, independentemente da forma de execução do projeto.

É que, nesse caso, embora o projeto tenha sido finalizado em território nacional, **não se tem dúvidas de que o contratante estrangeiro está interessado, especificamente, na importação do serviço a ser prestado pela pessoa brasileira para, posteriormente, executá-lo.**

Todavia, não se podem descartar outras hipóteses em que os serviços a serem prestados por pessoas nacionais/brasileiras podem ser do interesse do estrangeiro, como seu custo, por exemplo.

O que importa, portanto, é constatar a real intenção do adquirente/contratante na execução do projeto no território estrangeiro, de tal sorte que, quando o projeto, contratado e acabado em território nacional, puder ser executado em qualquer localidade, a critério do contratante, não se estará diante de exportação de serviço, mesmo que, posteriormente, seja enviado a País estrangeiro, **salvo se dos termos do ato negocial se puder extrair a expressa intenção de sua elaboração para fins de exportação.**

O resultado do projeto de engenharia, assim, não é a obra correlata, **mas a sua exequibilidade, conforme a finalidade para que foi elaborado.**

Portanto, à luz do parágrafo único do art. 2º, I, da LC n. 116/2003, a remessa de projetos de engenharia ao exterior **poderá configurar exportação quando, do seu teor, bem como dos termos do ato negocial, puder-se extrair a intenção de sua execução no território estrangeiro.**

Na hipótese, o Tribunal consignou que **as provas dos autos revelaram a finalidade de execução do projeto em obras que só poderiam ser executadas na França** (“Elaboração das Plantas de execução do muro cilíndrico de proteção do reservatório de gás liquefeito de petróleo naval TK1, a ser construído na cidade de Gonfreville - LOrcert, França...” “...e dimensionamento dos blocos de estacas do edifício principal do centro cultural, Centre Pompidou a ser construído na cidade de Metz, França e a modelagem em elementos finitos da fachada principal de dito centro...”), razão pela qual deve ser mantido.” (original sem destaques)

Portanto, a questão principal relativa à referida regra de desoneração nas exportações de serviços ao exterior depende do cumprimento, pela prestadora de serviço, do requisito obrigatório previsto em lei de que o resultado decorrente do serviço prestado ocorra no exterior.

III. DA INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DO PARECER NORMATIVO SF Nº 4, DE 09/11/2016

Conforme exposto anteriormente, o legislador constituinte delegou competência aos Municípios para instituírem o ISSQN, sendo que no inciso II, do § 3º, do art. 156, da CF permitiu à lei complementar, **e somente à lei complementar**, excluir da incidência do ISSQN as hipóteses de exportações de serviços.

Foi justamente nessa permissão constitucional que o legislador infraconstitucional, através da Lei Complementar n. 116/03, criou a regra de desoneração do ISSQN para as hipóteses de exportações de serviços, conforme se depreende da redação do inciso I, do art. 2º da referida LC, na qual se infere que o ISSQN não incide sobre as exportações de serviço ao exterior do país, desde que o resultado lá se verifique.

E nesse sentido, a própria legislação do Município de São Paulo (Decreto n. 53.151/2012), manteve a redação da LC 116/03, sem nenhum acréscimo e/ou restrição à regra de imunidade / desoneração nas exportações.

No entanto, sobreveio o Parecer Normativo SF nº 4, de 09/11/2016, o qual, a pretexto de interpretar a legislação de regência, notadamente a norma excepcionadora de imunidade / desoneração do ISS nas exportações de serviço, **acabou por criar situações em que não considera exportado o serviço.**

Nesse sentido, o Parecer Normativo SF nº 4, de 09/11/2016 não considera como exportação de serviço as seguintes situações especificadas em seu art. 2º:

- (i) para os serviços previstos no item 1 da Lista de Serviços (“*Serviços de Informática e Congêneres*”), se o sistema, programa de computador, base de dados ou equipamento estiver vinculado a pessoa localizada no Brasil;

(ii) para os serviços previstos no item 2 da Lista de Serviços (*"Serviços de Pesquisas e Desenvolvimento de Qualquer Natureza"*), se a base pesquisada se encontrar em território nacional;

(iii) para os serviços previstos nos itens 10 e 17 da Lista de Serviços (*"Serviços de Intermediação e Congêneres"* e *"Serviços de Apoio Técnico, Administrativo, Jurídico, Contábil, Comercial e Congêneres"*), se uma das partes intermediadas, os respectivos bens ou os interesses econômicos estiverem localizados no Brasil;

(iv) para o serviço previsto no subitem 15.01 da Lista de Serviços (*"Administração de Fundos Quaisquer, de Consórcio, de Cartão de Crédito ou Débito e Congêneres, de Carteira de Clientes, de Cheques Pré-datados e Congêneres"*), se houver investimento ou aquisição no mercado nacional.

Perceba-se que o Parecer Normativo SF nº 4, de 09/11/2016, ao invés de se ater ao que efetivamente se considera como resultado no exterior, adotou posicionamento inverso e muito mais restritivo, ao estabelecer situações em que, na interpretação do fisco municipal, não considera como exportação de serviço.

No entanto, referido parecer normativo, além de violar a norma de competência constitucional, viola também a legislação complementar.

Isso porque, do ponto de vista formal, foi reservada à legislação complementar excluir da incidência do ISSQN as hipóteses de exportações de serviços, e nesse mister, a LC 116/03 estabeleceu o critério de exclusão da hipótese de desoneração nas exportações, que é justamente quando o resultado não se verifica no exterior.

No entanto, o Parecer Normativo, ignorando a norma constitucional de reserva à lei complementar e extrapolando a LC 116/03, criou novas hipóteses de exclusão da desoneração do ISSQN nas exportações, que são aquelas elencadas em seu art. 2º.

Do ponto de vista material, o Parecer Normativo SF nº 4, de 09/11/2016 também se reveste de ilegalidade, haja vista que a LC 116/03 estabeleceu como critério de exclusão da hipótese de exportação de serviço e desoneração do ISSQN, quando o resultado não se verifica no exterior, de forma que somente este critério pode ser levado adiante para enquadramento ou não à regra de desoneração.

Ao estabelecer outras hipóteses de exclusão, o parecer normativo, além de invadir matéria reservada à lei complementar, ainda cria outras situações não previstas no ordenamento jurídico, em total descompasso com a CF e com a legislação complementar.

Na verdade, o Parecer Normativo SF nº 4, de 09/11/2016 vem travestido de norma interpretativa, mas, na realidade, prevê verdadeiras restrições ao direito dos contribuintes à desoneração do ISSQN nas exportações de serviços, passando longe do princípio eleito pelo constituinte para estimular as exportações, que foi o princípio de destino.

Em julgamento emanado do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, foi afastada a tributação do ISSQN por caracterização de exportação de serviço. Nesse julgamento, a análise central foi voltada para a local da verificação do resultado do serviço no exterior, mesmo em situações em que, nos termos do Parecer Normativo SF nº 4, de 09/11/2016, não seriam consideradas como exportação em razão do fato do sistema, programa de computador, base de dados ou equipamento, estar vinculado a pessoa localizada no Brasil. Nesse sentido, vejamos abaixo a ementa do julgado e alguns trechos extraídos do voto do Des. Relator:

“Ação Anulatória de Débito Fiscal. ISS e multa dos exercícios de 2015 e 2016. Alegação de inexistência do tributo, por se tratar de exportação de serviços. Sentença que julgou procedente o pedido formulado na inicial. Pretensão à reforma manifestada pela municipalidade. Desacolhimento. Afastamento da preliminar de inépcia da inicial, ante a constatação de que os documentos juntados são suficientes à análise da controvérsia. Dispensa de tradução juramentada quando o conteúdo do documento é de fácil compreensão e, considerados conjuntamente com

outros meios de prova, não impede nem dificulta o julgamento do mérito. Inteligência do parágrafo único do artigo 283 do CPC c.c artigos 8º e 489, § 2º, do mesmo Código. Questão de fundo. Aspecto territorial do resultado. **Objetivos da tomadora e efeitos práticos decorrentes da prestação dos serviços de suporte técnico de informática (subitem 1.07 da lista de serviços). Atividade cujo resultado não se verifica no Brasil. Inteligência do art. 156, § 3º, II, da CF e art. 2º, parágrafo único, da LC 116/03. Execução remota de parte dos serviços que não afasta a conclusão de que os efeitos práticos da prestação dos serviços ocorreram no exterior, onde sediadas as tomadoras e os provedores, sistemas e servidores objetos das avenças.** Manutenção da anulação dos autos de infração relativos ao ISS e multas, os quais não subsistem ante a inexigibilidade do imposto. Sentença mantida. Recursos oficial e voluntário não providos.” (TJ/SP, Apelação / Remessa Necessária, processo n. 1041277-19.2020.8.26.0053, Des. Relator Ricardo Chimenti, 18ª Câmara de Direito Público, julgado em 30 de maio de 2021 – original sem destaques)

Trechos Extraídos do Voto do Desembargador Relator:

“Destaque-se que nem sempre o resultado será verificado por ocasião da conclusão do contrato, **já que é preciso considerar, ainda, o seu objeto e as verdadeiras utilidades buscadas por meio da contratação dos serviços.** Assim, o resultado deve ser identificado por meio de uma interpretação teleológica, **levando-se em conta os objetivos da tomadora e os efeitos práticos decorrentes da prestação do serviço.**

(...)

Com efeito, o contrato social da apelada indica que a sociedade possui extenso objeto social voltado ao desempenho atividades no ramo de energia elétrica que vão desde estudos de viabilidade técnica e consultoria à comercialização de produtos e softwares aplicados em instalações elétricas (cláusula 2ª do contrato social p. 36).

No caso, restou incontroverso que os serviços objeto da autuação referiam-se à “suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados” (subitem 1.07 da lista de serviços anexa à LC 116/03) e foram prestados junto a empresas sediadas no exterior.

(...)

Diante de todo este panorama, em que pese o esforço argumentativo do Município, há de se reconhecer que não há, nos autos, qualquer indício de que o resultado prático dos serviços teria sido auferido pelas empresas estrangeiras em território brasileiro. **Ao contrário, todos os elementos examinados indicam que, embora a prestadora exerça parte de suas atividades operacionais de suporte técnico em informática no território nacional (acesso remoto), o resultado de tais serviços são produzidos e fruídos exclusivamente no exterior, local onde sediadas as empresas tomadoras e os respectivos provedores/servidores/sistemas objeto da prestação.**

Ou seja, ao contrário do que sustenta a municipalidade apelante, o que se extrai dos autos é que o resultado decorrente dos objetivos da contratação, isto é, manutenção, suporte técnico, instalação e outros serviços derivados, ocorreu, de fato, fora do território nacional, **onde efetivamente o tomador pôde usufruir das prestações, seja em seu aspecto econômico ou material.**

(...)

Em síntese, **na esteira do entendimento doutrinário e jurisprudencial majoritário**, e de acordo com a análise do conjunto probatório constante dos autos, os serviços aqui analisados prestados pela apelada só podem ser dados por prestados (e, por conseguinte, terem seus resultados

efetivamente verificados – resultado-fruição) quando atendida a necessidade primordial que levou os tomadores a contratar sua execução (seja aperfeiçoamento de seus sistemas, implantação de programas ou manutenção dos mesmos), o que, in casu, **ocorreu indubitavelmente fora do território nacional, restando caracterizada a exportação de serviços, a qual afasta a incidência de ISS sobre as receitas deles decorrentes.”**

São essas as razões pelas quais o Parecer Normativo SF nº 4, de 09/11/2016 padece de vícios de ordem formal e material, sendo ele inconstitucional e ilegal.

IV. CONCLUSÕES

Por tudo que foi exposto anteriormente, conclui-se de forma objetiva:

- (i) Para a caracterização da hipótese de exportação de serviço para fins de desoneração do ISSQN, deve haver a efetiva destinação do serviço ao exterior, o tomador deve ser residente ou sediado no exterior, sendo imprescindível que o resultado do serviço executado seja produzido no exterior;
- (ii) O Parecer Normativo SF nº 4, de 09/11/2016 prevê verdadeiras restrições ao direito dos contribuintes à desoneração do ISSQN nas exportações de serviços, passando longe do princípio eleito pelo constituinte para estimular as exportações, que foi o princípio de destino;
- (iii) Para as empresas que sofreram autuações fiscais há embasamento legal, doutrinário e jurisprudencial bastante robusto para subsidiar defesa na esfera judicial.

São Paulo, 04 de abril 2024.