

Os riscos de autuação para as exportadoras de serviços em São Paulo

10/05/2016

Publicado no *Diário Oficial* do município de São Paulo no dia 27 de abril de 2016, o [Parecer Normativo 2](#) da Secretaria de Finanças, que busca solucionar a divergência existente no que tange à não incidência do ISS na exportação de serviços, define o termo “resultado” como sendo “a própria realização da atividade descrita na lista de serviços do artigo 1º da Lei 13.701, de 24 de dezembro de 2003, **sendo irrelevante que eventuais benefícios ou decorrências oriundas dessa atividade sejam fruídos ou verificados no exterior ou por residente no exterior**” (grifamos).

Como é sabido, o Imposto Sobre Serviços (ISS) é um tributo municipal, previsto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, regulamentado pela Lei Complementar 116/03 e pelas leis municipais (São Paulo — Lei 13.701).

Nos termos dessas leis, a exceção para sua incidência ocorre justamente na “exportação de serviços para o exterior”, não se enquadrando nessa hipótese, “os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior”.

Entendemos que a intenção do legislador ao vedar a incidência do ISS na exportação foi conceder aos serviços nacionais maior competitividade no mercado estrangeiro, impedido que ele seja agregado ao valor final do “produto” brasileiro.

Nesse sentido, a incidência ou não do imposto dependeria do “resultado” do serviço desenvolvido, ou seja, o artigo 2º da LC 116/03 determina que não haverá incidência do ISS nos casos em que o “resultado do serviço” ocorra no exterior.

Nesse contexto, a briga entre Fisco municipal e contribuintes se estende até hoje, pois o primeiro defende que o “resultado” seria o local onde a atividade (prestação do serviço) ocorreu, enquanto os contribuintes sustentam a tese do “resultado” como sendo o local em que o contratante do serviço se beneficiou e usufruiu da prestação, o que não se confundiria com o local de sua realização.

A própria Prefeitura de São Paulo, na Solução de Consulta SF/DEJUG 19, de 8 de abril de 2008, exarou entendimento de que a elaboração de relatórios, em território nacional, contendo informações sobre investimentos de mercado financeiro no Brasil, destinadas a empresas estrangeiras, configuraria exportação de serviços e, portanto, não sujeitos à incidência do ISS, uma vez que a fruição dos dados contidos nesses relatórios seria das empresas estabelecidas no exterior.

Na mesma seara, em meados de 2012, a 1ª Câmara do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo (CMT) acatou a tese do contribuinte, ao analisar um caso de prestação de serviços em

empresas multinacionais, desconsiderando o local da prestação e entendendo que "o desenvolvimento, coordenação, assessoria, aperfeiçoamento etc., foram direcionados para as subsidiárias de outros países, **em favor da matriz internacional**, todas localizadas no exterior, de tal forma que também restou **caracterizada a exportação de serviços**".

Seguindo esse entendimento, o Tribunal Administrativo Municipal também afastou a incidência do ISS sobre serviços de consultoria prestados a um fundo de investimento *offshore* acerca do mercado brasileiro, nos autos do Processo Administrativo 2011-0.125.786-1.

Ainda no mesmo sentido, em julgamento pela 1ª Câmara do CMT do Processo Administrativo 2012-0.316.895-7, foi decidido que a prestação de serviços de licenciamento e cessão de direito de uso de *software* por empresas paulistanas para empresas estabelecidas no exterior também configuraria exportação, não sujeitas à incidência do ISS.

Verificamos, assim, que há muitas decisões favoráveis aos contribuintes na esfera administrativa, sempre no sentido de que o **local do resultado** não se confunde com o local da realização do serviço, e a caracterização do local do resultado não pode se dar em outro lugar que não aquele **onde se encontra o beneficiário do serviço**.

Como bem elucidado pelos brilhantes juristas Ives Gandra Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues, "o que é exportação de serviços senão a fruição do resultado da utilidade produzida, fora dos limites do nosso país? É assim que deve ser considerado. O que é importante para a caracterização da atividade de exportar é que o resultado do serviço e a sua utilidade para o tomador do serviço ocorra fora do país, pouco importando se o pagamento seja feito no Brasil ou no exterior". O termo resultado, em sua concepção semântica, significa: "consequência, efeito, segmento, ato ou efeito ele resultar, produto ele uma operação matemática, deliberação, decisão, resolução, proveito" (*Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986)[1].

E os doutrinadores concluem, no mesmo artigo, justamente afastando qualquer interpretação equivocada por parte do Fisco: "De maneira a não restar dúvidas; **exportação de serviços significa a realização de um determinado serviço aqui para surtir efeito fora do país. É fundamental para a caracterização da exportação de serviço que o destinatário ou beneficiário dos serviços prestados estejam localizados no exterior**" (grifamos).

Importante destacar que o artigo 110 do Código Tributário Nacional define que a lei tributária não pode "alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos municípios, para definir ou limitar competências tributárias".

Todavia, na contramão desses posicionamentos, o parecer normativo do município reforça o entendimento do Fisco, sinalizando uma chuva de autuações em face dessas operações.

O fato é que, independentemente da interpretação dos Fiscos municipais, os argumentos defendidos pelos contribuintes (que são acatados por consultas perante os próprios órgãos administrativos), objetivando garantir a não incidência do imposto quando da exportação do



serviço ainda que desenvolvidos primeiramente no Brasil, são plenamente defensáveis tanto na esfera administrativa, quanto na esfera judicial.

[1] *O ISS, a Exportação de Serviços e a Imunidade Tributária*. Revista Dialética nº 217. Pág 42.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2016-mai-10/riscos-autuacao-exportadoras-servicos-sao-paulo/>