



**PREFEITURA DE
SÃO PAULO**
FINANÇAS E
DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

SOLUÇÃO DE CONSULTA SF/DEJUG nº 6, de 17 de março de 2016

ISS. Subitem 17.01 da Lista de Serviços da Lei nº 13.701/2003. Observância à restrição imposta no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar nº 116/2003. Não é possível caracterizar a exportação de serviços apenas pelo fato de a fonte pagadora encontrar-se no exterior. A ocorrência de resultado em território nacional impede a caracterização como exportação de serviços e há tributação pelo ISS.

O DIRETOR DO DEPARTAMENTO DE TRIBUTAÇÃO E JULGAMENTO, no uso de suas atribuições legais, em especial à vista dos artigos 73 a 78 da Lei nº 14.107, de 12 de dezembro de 2005 e em conformidade com o que consta nos autos do processo administrativo nº. *****

ESCLARECE:

1. Trata o presente de Consulta Tributária apresentada pelo contribuinte supraidentificado.
2. A Consulente está regularmente inscrita no CCM – Cadastro de Contribuintes Mobiliários do Município de São Paulo, como prestadora de serviços descrito pelo código 03115 do Anexo 1 da Instrução Normativa SF/SUREM nº 08, de 18 de julho

de 2011 e tem como objeto social a prestação de serviços de consultoria e assessoria em desenvolvimento de negócios, investimentos e em comércio exterior.

3. A Consulente informa que no desenvolvimento de seu objeto social, presta informações estratégicas, aconselha e realiza uma série de recomendações de ação a pessoas físicas e/ou jurídicas domiciliadas e localizadas no exterior, que as utilizam para orientar a tomada de decisões organizacionais, empresariais, administrativas e até mesmo de relações governamentais, sendo, em regra, remunerada tão só pelo fornecimento de tais dados, independentemente de êxito ou de fechamento de negócios pelos tomadores.

4. A consulente traz aos autos, a título exemplificativo, alguns contratos firmados por ela nos últimos 5 (cinco) anos com pessoas residentes no exterior.

5. Esclarece que o resultado das análises executadas, bem como o aconselhamento e as recomendações de ação delas decorrentes são entregues aos adquirentes no exterior de variadas formas, sobretudo pessoalmente, via telefonemas, e-mails, *skype*, dentre outras, a depender de critérios de conveniência e/ou oportunidade das partes ou de necessidades específicas de cada projeto em andamento.

6. No entender da consulente, as atividades realizadas nos termos descritos constituem exportação de serviços para fins de ISS, nos termos do art. 156, III e § 3º, II, da Constituição Federal, do art. 2º, I e parágrafo único da Lei Complementar nº 116, de 2003 e, sobretudo, do art. 2º, I, e parágrafo único, da Lei Municipal nº 13.701, de 2003.

7. Explica que tal regra, idêntica à constante da lei complementar de regência, é clara no sentido de excluir do âmbito de incidência do imposto de competência municipal toda e qualquer forma de serviço destinado ao exterior, assim entendido aquele cuja entrega (resultado) ao tomador ocorra fora do país, ainda que parcialmente executado dentro dele.

8. Traz aos autos alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça para exemplificar a questão.

9. Pontua a consulente que a posição da Municipalidade paulistana quanto ao tema tem sido oscilante, ora encampando a interpretação que a consulente entende correta e amparada na jurisprudência e doutrina dominantes, ora refutando-a.

10. À vista do exposto, indaga:

10.1. Está correto o entendimento de que as atividades descritas, consistentes em análises estruturais do cenário brasileiro, a pedido de pessoas físicas e/ou jurídicas estrangeiras e a elas entregues fora do território brasileiro sob a forma de relatórios escritos, correspondências, e-mails, telefonemas e mesmo pessoalmente (viagens profissionais), configuram exportação de serviços para o exterior e cujo resultado ali se verifica (art. 2º, parágrafo único, da Lei Municipal nº 13.701, de 2003) e, nessa qualidade, não são alcançadas pelo ISS?

11. Em face do disposto no inciso I e parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar nº 116/2003, reproduzidos no art. 2º da Lei nº 13.701/2003, não incide ISS nas exportações de serviços para o exterior do País desde que o serviço desenvolvido no Brasil não produza resultado em território nacional.

12.1. A questão proposta tem origem na redação do parágrafo único do artigo 2º, que desenquadra os serviços *desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique* do conceito de exportação de serviços para os fins de não incidência do ISS e, mais especificamente, reside no significado do termo '*resultado*'.

13. Em primeiro lugar, o dispositivo legal menciona a figura do residente no exterior tão somente para enfatizar a irrelevância de que a fonte de pagamento esteja localizada fora do País para a caracterização da não incidência do ISS. Vale dizer, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior, se os serviços forem desenvolvidos no Brasil e o resultado aqui se verificar, os serviços não se enquadram na isenção prevista. Logo, a menção ao residente no exterior tem aceção concessiva, rompendo a expectativa de inclusão, servindo antes para mitigar a relevância desse polo da relação na prestação de serviços internacionais do que para colocá-lo em evidência.

14. Além disso, o conceito de resultado relaciona-se com o objetivo pretendido pelo tomador dos serviços e deve ser entendido como o produto dele decorrente.

14.1. Essa decorrência, de fato, não extrapola os limites da relação contratual de prestação de serviço. Ou seja, ainda que o tomador vise outras utilidades abrangentes ao contratar determinado serviço, não se pode confundir esse objetivo mais amplo com o resultado do serviço contratado.

14.2. O resultado da contratação é o que se objetiva como produto da própria prestação. É aquilo a que se obriga o prestador na relação contratual. Este é o resultado que importa à incidência do ISS, uma vez que o imposto incide sobre a prestação de serviços sem perquirir se o tomador efetivamente se beneficiou ou não da prestação, nem as eventuais decisões ulteriores, que venham ou não a ser tomadas em virtude do resultado apresentado.

14.3. Quando se considera os benefícios, utilidades ou decisões que eventualmente possam advir a partir dos serviços, o que se está analisando é algo que já se encontra fora da relação de serviço propriamente dita. É uma decorrência externa do serviço, situada em etapa posterior ou concomitante à prestação contratada, mas que com ela não se confunde. Tais benefícios podem surgir a partir do resultado da prestação, mas devem ser considerados como utilidades extrínsecas à relação entre prestador e tomador de serviços.

15. O resultado é o produto que o prestador entrega ao tomador definido no objeto contratado ou pactuado.

15.1. Sendo assim, o resultado é o cumprimento do núcleo da atividade descrita na Lista de Serviços, que configura a consumação do serviço adquirido pelo contratante.

15.2. Caso esse resultado - essencialmente obtido mediante o esforço do prestador, com a utilização de seus recursos materiais e habilidades - se aperfeiçoe no próprio país, ainda que o usuário dos serviços se encontre no exterior, não restará caracterizada a exportação.

16. Os serviços prestados pela Consulente são essencialmente de consultoria e assessoria em desenvolvimento de negócios. Assim, o resultado se configura pela própria apresentação de informações, consubstanciadas, no caso concreto, pela entrega das análises executadas, momento em que, conforme afirma a própria consulente, resta completa e acabada a obrigação do prestador. Em outras palavras, resta entregue o resultado da prestação contratada.

16.1. O resultado desse serviço de consultoria e assessoria não é, por certo, os investimentos que podem ou não se seguir. Não se pode confundir resultado da prestação de serviço e resultado financeiro, que são conceitos distintos. Menos ainda considerar indistintamente que o resultado se dê no local em que se encontra o tomador pelo fato de ser o beneficiário das informações prestadas.

16.2. O resultado da prestação de serviço é aquele que se encontra na própria hipótese de incidência, descrita no item da lista de serviços. Se a consulente está prestando consultoria e assessoria em desenvolvimento de negócios, está, sem dúvida, entregando o resultado contratado e, neste caso, o está produzindo e aperfeiçoando no Brasil.

17. Portanto, no que se refere à caracterização de exportação de serviços, verifica-se que, no caso sob análise, o serviço é integralmente efetuado no Brasil, ainda que o contratante esteja no exterior.

17.1. Nestas circunstâncias, a ocorrência de resultados da prestação de serviço no Brasil impede que esta prestação seja considerada exportação de serviços em face da restrição imposta no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar nº 116/2003, reproduzido no art. 2º da Lei 13.701/2003.

18. Assim, os serviços prestados pela Consulente, enquadrados no código 03115 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista - previstos no Anexo 1 da Instrução Normativa SF/SUREM nº 08, de 18 de julho de 2011, embora prestados a cliente estrangeiro não domiciliado no Brasil, não podem ser considerados exportação para os fins de não incidência de ISS.

19. Há, portanto, a incidência do imposto municipal nos serviços prestados pela Consulente, devendo-se providenciar o respectivo recolhimento à alíquota de 5% sobre o preço dos serviços.

20. Promova-se a entrega de cópia desta solução de consulta à requerente e, após anotação e publicação, archive-se.

Flávio Sampaio Dantas
Diretor do Departamento de Tributação e Julgamento
DEJUG