

SOLUÇÃO DE CONSULTA SF/DEJUG nº 15, de 17 de junho de 2015

ISS. Subitens 17.19 e 15.01 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 descritos pelos códigos 05851, 05870, 05871, 05872, 05873, 05874, 05875, 05876 e 05877 do Anexo 1 da Instrução Normativa SF/SUREM nº 08, de 18 de julho de 2011.
3. A consulente informa que é instituição financeira e tem como objeto social, dentre outros, a prestação de serviços de gestão de recursos financeiros.
4. Os contratos demonstram prestações dessa natureza objetivando gerenciamento e assessoria de investimento e versam, em síntese, que, em relação aos clientes estrangeiros, deve a consulente (i) tomar decisões de investimento; (ii) investir ativos em dinheiro ou equivalentes; (iii) administrar continuamente programa de investimento; (iv) alocar e realocar ativos; (v) analisar carteiras relativas a investimentos; etc.

5. Em sua petição, a Consulente reproduz os termos do parágrafo único e inciso I do art. 2º do Decreto Municipal nº 53.151/12 e Lei Complementar Federal nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõem sobre a não incidência do ISS na exportação de serviços, ressalvando dessa isenção os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

6. A consulente passa a discorrer acerca do termo *resultado*.

6.1. Considera a existência de divergências entre o Fisco e os contribuintes quanto ao sentido empregado para essa expressão, uma vez que pode assumir diversas conotações e acepções, ensejando interpretações distintas. Em razão disso, afirma não restar claro, a partir da leitura dos textos legais, se deve recolher o ISS em razão dos serviços que presta a clientes estrangeiros, nos termos dos contratos que apresenta.

6.2. Questiona o significado da expressão 'resultado do serviço' e indaga sobre o local onde ele se verifica para fins de incidência do ISS e da aplicação das normas legais.

6.3. Entende, em síntese, que não se confunde o local do resultado com o da realização do serviço, uma vez que o legislador menciona serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, distinguindo o local da realização do serviço do local do resultado.

6.4. Adota o conceito segundo o qual o local do resultado deve ser interpretado como local da fruição, apontando que o termo resultado teria acepção de consequência, efeito ou produto. Assim, para que haja exportação de determinado serviço seria necessário que o resultado, benefícios, utilidade ou aproveitamento da prestação deste serviço ocorresse em território estrangeiro.

6.5. Associa ainda a figura do beneficiário imediato dos serviços prestados como elemento fixo aferível relevante para a identificação do local do resultado, compreendendo que o resultado é a utilidade do serviço e ele se dá no local onde se encontra a pessoa do beneficiário imediato.

6.6. Distingue, por fim, o conceito de resultado imediato, o qual seria a atividade fim contratada, considerando irrelevante, no caso concreto, o local onde se encontram os ativos dos fundos geridos, ou se a compra, venda ou troca de papéis e outros títulos ocorrem no mercado brasileiro ou estrangeiro, tendo em vista que seriam estes resultados apenas mediatos.

7. A partir de tais premissas, a Consulente conclui que os serviços por ela prestados, conforme contratos apresentados, devem ser considerados exportados, na medida em que o objeto principal dos contratos, a atividade fim, o resultado imediato da contratação é a gestão de fundo/companhia; e esse resultado é fruído pelo beneficiário imediato no exterior, onde estão localizados o fundo ou a companhia.

7.1. Indaga a consulente se está correta sua interpretação da legislação tributária, no sentido de que há exportação em relação aos serviços prestados, não incidindo, portanto, o ISS, uma vez que o termo resultado deve ser entendido como fruição/benefício.

8. Da análise dos contratos apresentados verifica-se que os serviços que presta são enquadráveis nos códigos 03654 – Consultoria e assessoria econômica ou financeira; 05771 – Administração de fundos quaisquer; e 05836 – Administração de carteira de clientes, previstos no Anexo 1 da Instrução Normativa SF/SUREM nº 08, de 18 de julho de 2011 e que são prestados a clientes estrangeiros não residentes no Brasil.

9. 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.

9.1. 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*.

10. 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.

11. 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.

11.1. Essa decorrência, entretanto, 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.

11.2. 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.

11.3. Quando se considera os benefícios ou utilidades 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.

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

12.1. 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.

12.2. 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.

13. Os serviços prestados pela Consulente são essencialmente de gestão de recursos financeiros. Assim, o resultado se configura pela própria gestão de fundos, sem necessidade de se verificar eventuais efeitos ou benefícios decorrentes desta prestação.

13.1. O resultado desse serviço de gestão não é a valorização do patrimônio. Ainda que isso possa ocorrer como decorrência, 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 seu beneficiário.

13.2. 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 gerindo o fundo ou a companhia, está sem dúvida entregando o resultado contratado e, neste caso, o está produzindo no Brasil.

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

14.1. Nestas circunstâncias, a ocorrência de resultado 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.

14.2. Portanto, quanto à questão levantada pela Consulente, indagando se está correta sua interpretação da legislação tributária, no sentido de que há exportação em relação aos serviços por ela prestados, a resposta é negativa. Na

verdade, os serviços prestados pela Consulente não podem ser considerados exportação para os fins de não incidência de ISS. Há, portanto, a incidência do imposto municipal nos serviços prestados pela Consulente.

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

Carlos Katsuhito Yoshimori
Diretor do Departamento de Tributação e Julgamento
DEJUG

SF/SUREM/DEJUG/DILEG/AC