



Prefeitura Municipal de Florianópolis
Secretaria Municipal da Fazenda
Comissão Municipal de Assuntos Tributários

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 04/2023

Assunto: ISS. Não incidência nas operações de prestação de serviços para o exterior.

EMENTA:

ISS. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA O EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA.

CONSIDERA-SE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA O EXTERIOR, PARA FINS DE APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 248, INCISO I E PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI COMPLEMENTAR MUNICIPAL Nº 007/97, AQUELES PRESTADOS A TOMADORES RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR, CUJOS EFEITOS SEJAM PRODUZIDOS NO EXTERIOR.

I – Relatório:

A Consulente, pessoa jurídica de direito privado, sediada no Município de Florianópolis, vem, perante esta Comissão, formular consulta tributária a respeito da não incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza ISS nas prestações de serviços que realiza para tomadores sediados no exterior.

Informa que firma diversos contratos de prestação de serviços com tomadores domiciliados no exterior, de modo que as utilidades proporcionadas pela consulente se materializam, remotamente, no local onde é implementado o serviço, fato que atrai a incidência da hipótese isentiva do ISS sobre a operação de exportação de serviços, conforme previsão legal.

Expõe em sua consulta farta jurisprudência favorável a teoria do resultado-utilidade. A consulente é empresa sediada no Brasil e presta serviços que consistem na implementação e disponibilização do uso da sua plataforma.

Assim, embora entenda que os serviços por ela prestados para clientes estrangeiros estejam abrangidos pela não incidência/isenção do ISS, diante da falta de clareza da legislação tributária, especialmente no que tange a definição de exportação de serviços para o exterior, questiona-se:

“O serviço de desenvolvimento, licenciamento e implementação da plataforma de marketing digital, prestado pela consulente na forma dos contratos apresentados, para que empresas estrangeiras otimizem suas atividades de marketing e vendas perante seu público-



alvo, caracterizam exportação de serviços para o exterior, para fins de aplicação da norma isentiva descrita no artigo 248, I, da Lei Complementar Municipal nº 007/97?”

II – Dispositivos legais:

A consulta à COMAT encontra-se disciplinada nos artigos 159 a 162 da Lei Complementar nº 007/97 e no Decreto Municipal nº 23.206/2021.

A matéria relativa à demanda formulada está prevista na Lei Complementar Municipal nº 007/97, na Lei Complementar Nacional nº 116/03 e na Constituição Federal.

III - Requisitos de admissibilidade:

A consulta atende aos requisitos regulamentares estabelecidos nos artigos 1º e 10º do Decreto Municipal nº 23.206/2021 e apresenta todos os documentos necessários para a formalização de consultas sobre a Legislação Tributária Municipal.

IV – Análise:

Esta análise não tem por escopo adentrar na questão da terminologia correta da regra que desonera do ISS a exportação de serviços - trata-se de não incidência com matriz constitucional, o que, segundo Kiyoshi Harada, figura imunidade tributária, ou de isenção -, mas apenas verificar se, no caso apresentado, há incidência ou não do referido imposto.

O art. 156, § 3º, II, da Constituição Federal estabelece que cabe à lei complementar excluir da incidência do ISS a exportação de serviços para o exterior. Eis sua redação:

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.

A Lei Complementar Nacional nº 116 de 2003, por sua vez, prescreve em seu art. 2º, inciso I, que o ISS não incide sobre a exportação de serviços para o exterior do País.



O parágrafo único do mesmo dispositivo aduz que não são alcançados por esta norma isentiva os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. *In verbis*:

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.

Esse comando legal foi inserido no ordenamento municipal por meio do art. 248 da Lei Complementar nº 007/97, com a redação dada pela Lei Complementar nº 126/03, que traz redação semelhante, nos seguintes termos:

Art. 248. 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 aqui desenvolvidos e concluídos, ainda que o pagamento seja realizado por contratante residente no exterior.

Note-se, que de acordo com o art. 2º, inciso I e parágrafo único, da LC nº 116/03, para que ocorra a desoneração dos serviços devem estar presentes dois elementos: **a) a prestação de serviços no Brasil; e b) a produção do resultado dos serviços fora do território nacional.**

A lei municipal, no entanto, não faz menção ao resultado, excetuando da norma isentiva os serviços desenvolvidos e concluídos no Município. Portanto, a questão crucial para responder a demanda formulada pela Consulente é verificar se as prestações de serviços trazidas a essa consulta se enquadram na referida regra de não incidência, isto é, consiste em averiguar, no presente caso, se configura exportação de serviço.

De acordo com as informações apresentadas pela Consulente, a sua plataforma possui funcionalidades voltadas para a otimização das atividades de marketing e vendas em empresas. Reúne recursos para realizar estratégias de marketing digital e atrair oportunidades de vendas, conquistar clientes e estimular o crescimento da empresa. Na ferramenta ainda há a possibilidade de relacionar-se com o público-alvo e analisar os resultados das ações e campanhas implementadas.

Os serviços são prestados da seguinte maneira:

a) **Fase de implementação:** abrange planejamento de conteúdo, treinamento e orientação sobre o uso e configuração do sistema, por via remota (Skype ou call).



b) **Licenciamento e uso do sistema:** se dá através de acesso remoto, no qual o contratante poderá utilizar-se de todas as funcionalidades disponíveis no pacote contratado.

Destaca ainda que possui diversos tomadores de serviços sediados no exterior e que não há nenhum elemento nessa relação que permita concluir que, estando o tomador situado no exterior, haveria alguma utilidade do serviço no território brasileiro.

Destarte, passaremos à análise da incidência, ou não, do ISS nessas modalidades de prestação de serviços.

Nessa questão (não tributação dos serviços exportados), tanto a doutrina como a jurisprudência, têm se posicionado **no sentido de que a desoneração abarca o serviço realizado no Brasil, cujo resultado tenha se verificado no exterior.**

Assim, é de suma importância a compreensão do termo resultado, constante do parágrafo único do artigo 2º da LC nº 116/03.

*De acordo com o jurista e acadêmico Kiyoshi Harada, “Para caracterizar a exportação deve haver efetiva destinação do serviço ao exterior. Pressupõe-se que o tomador é residente ou sediado no exterior. O preço do serviço deve ser pago por pessoa física ou jurídica residente ou estabelecida no exterior. É imprescindível que o **efeito** do serviço executado seja produzido no exterior”. (HARADA, Kiyoshi. ISS: exportação de serviços para o exterior do país. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 15, n. 2497, 3 mai. 2010. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/14787>. Acesso em: 30 ago. 2023)*

Nesse sentido, vale citar a decisão proferida recentemente pela 12ª Vara da Fazenda Pública do TJSP no julgamento da Apelação Cível nº 1013085-18.2016.8.26.0053, ocorrido em 25 de abril de 2019, seguindo o entendimento prevalente no Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

Apelação - Ação declaratória - ISS Município de São Paulo - Caso no qual se discute se houve exportação de serviços para fins de imunidade do ISS – Inteligência do art. 156, §3º, II da Constituição Federal - Questão regulamentada pelo art. 2º da Lei Complementar 116/2003, que condicionou o benefício aos casos em que o “resultado” do serviço se verifica no exterior - Esse resultado mencionado pela lei não é a “conclusão”, que praticamente esvaziaria a imunidade, mas a “fruição”, ou seja, é necessário saber se o serviço aqui prestado, e concluído, foi fruído por tomador domiciliado no exterior - Interpretação teleológica da Emenda Constitucional nº 3/1993, que incluiu o benefício no texto constitucional - Contexto de desoneração das exportações com base no princípio do destino, para o fomento da economia nacional - Doutrina - Imunidade que



Prefeitura Municipal de Florianópolis
Secretaria Municipal da Fazenda
Comissão Municipal de Assuntos Tributários

deve ser tratada como regra, e não exceção - Caso nos autos que envolve software composto de trechos de código produzidos em diversos países, inclusive o Brasil - Programa que só se torna operacional quando o código é recebido pela tomadora - Laudo pericial que categoricamente afirma que o serviço não produz efeitos no território nacional - Exportação de serviços caracterizada - Solução similar à que já foi dada por esta C. Câmara - Sentença reformada - Recurso provido.

Nessa mesma esteira foi a decisão proferida pela Segunda Câmara Cível do TJRS, no julgamento da Apelação Cível nº 70078623923, ocorrido em 26.09.2018, cuja ementa reproduzimos abaixo:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXIGIBILIDADE DE RELAÇÃO JURÍDICA-TRIBUTÁRIA. ISS. ISENÇÃO. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE SOFTWARE. USO EXCLUSIVO DA EMPRESA CONTRATANTE. FRUIÇÃO E UTILIZAÇÃO NA SEDE DA EMPRESA CONTRATANTE, NO EXTERIOR.

Tratando-se de software desenvolvido por empresa brasileira, sediada em Porto Alegre, para empresa com sede no Canadá, de prestação de serviço de propriedade exclusiva da empresa Canadense, com resultado, fruição do serviço, assim como os objetivos da contratação e prestação verificados e utilizados exclusivamente no local da sede da Empresa contratante, aplica-se a regra de isenção contida no art. 2º, I, da LC 116/03.

APELO DESPROVIDO.

Assim, também de acordo com a doutrina e jurisprudência citadas, conclui-se que para haver exportação de serviços sem a incidência do ISS devem estar presentes as seguintes condições: **a) que o tomador seja residente ou domiciliado no exterior; e b) que o resultado dos serviços ocorra em território estrangeiro.**

No presente caso, de acordo com os documentos fiscais apresentados, os tomadores dos serviços estão estabelecidos no exterior. Contudo, não se pode afirmar que todos os respectivos serviços são usufruídos em território estrangeiro, embora a Consulente assegure que os mesmos são utilizados pelos seus clientes fora do território nacional e descreva as obrigações por ela assumidas nos contratos de prestação de serviços.

Em suma, as prestações de serviços objeto da presente consulta - consignados nos documentos fiscais apresentados - podem ser alcançadas pela não incidência, ou isenção, do ISS, **desde que seus efeitos se produzam em território estrangeiro e seu pagamento seja efetuado por residente no exterior, usuário dos serviços.**

V – Resposta:



Prefeitura Municipal de Florianópolis
Secretaria Municipal da Fazenda
Comissão Municipal de Assuntos Tributários

Consulta: “O serviço de desenvolvimento, licenciamento e implementação da plataforma de marketing digital, prestado pela consulente na forma dos contratos apresentados, para que empresas estrangeiras otimizem suas atividades de marketing e vendas perante seu público-alvo, caracterizam exportação de serviços para o exterior, para fins de aplicação da norma isentiva descrita no artigo 248, I, da Lei Complementar Municipal nº 007/97?”

Resposta: De acordo com os contratos apresentados na consulta sim! Não há incidência do ISS. Destaca-se que, nestes casos, devem estar presentes as seguintes condições:

- a) que o tomador seja residente ou domiciliado no exterior; e
- b) que o resultado dos serviços ocorra em território estrangeiro.

Ou seja, o tomador, que realmente irá usufruir do serviço, deve ser domiciliado no exterior e os efeitos dos serviços ocorram em território estrangeiro.

Florianópolis, em 26 de setembro de 2023.

FÁBIO EGEWARTH
Presidente - Comat
Matrícula nº 38.101-2

LEONARDO DA SILVA ASSIS
Relator Titular - Comat
Matrícula nº 38.109-8