



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2014.0000493054

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos do Apelação nº 0038110-26.2011.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante BOEHRINGER INGELHEIM DO BRASIL QUÍMICA E FARMACÊUTICA LTDA, é apelado PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em 14ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Decisão do Julgamento Não informado", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores OCTAVIO MACHADO DE BARROS (Presidente sem voto), MÔNICA SERRANO E GERALDO XAVIER.

São Paulo, Data do Julgamento por Extenso Não informado.

HENRIQUE HARRIS JÚNIOR

RELATOR

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

VOTO Nº 2009/2014
14ª Câmara de Direito Público

APELAÇÃO nº 0038110-26.2011.8.26.0053

APELANTE: BOEHRINGER INGELHEIM DO BRASIL QUÍMICA E FARMACÊUTICA LTDA

APELADO: PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO PAULO

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.

Trata-se de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária c/c repetição de indébito, proposta pela Boehringer Ingelheim do Brasil Química e Farmacêutica LTDA em face da Prefeitura Municipal de São Paulo¹. Pleiteia a empresa o reconhecimento de isenção do ISS de exportação, de acordo com previsão constitucional, e a restituição dos valores pagos à Municipalidade.

A sentença de fls. 386/388 julgou improcedente a demanda, nos termos do art. 269, I do CPC, e condenou a empresa-autora ao pagamento de custas, despesas processuais e honorários advocatícios arbitrados em R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais).

¹ Valor da causa = R\$ 6.396.538,36. Montante determinado na Impugnação ao Valor da Causa, julgada procedente (Apenso - fls. 74).



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

A autora opôs embargos de declaração (fls. 397/406), os quais foram rejeitados pelo juiz *a quo* (fls. 407) que, ainda, aplicou multa por litigância de má-fé no importe de 1% do valor atualizado da causa.

Inconformada, ela apela (fls. 410/441) postulando a reforma do julgado, sustentando, em síntese, que: realiza serviços de pesquisa e estudos clínicos, cujo resultado/utilidade se verifica no exterior e pugna pelo afastamento da litigância de má-fé.

O recurso foi recebido em seu duplo efeito (fls. 444).

Foram apresentadas contrarrazões (fls. 447/452), nas quais a Municipalidade requer a manutenção da sentença, alegando: ausência de provas; que o resultado do serviço é verificado no Brasil; necessidade de observância do art. 166 do CTN, entre outras teses subsidiárias.

É o relatório.

Compulsando-se os autos, depreende-se que a questão principal a ser analisada por este Juízo *ad quem* versa sobre a interpretação conjunta do art. 156, §3º, II da Constituição Federal e art. 2º, I e par. único da Lei Complementar 116/03, que discorrem sobre a isenção² do ISS na exportação. O cerne da lide *sub judice* cinge-se à análise da acepção da palavra **RESULTADO**, inserida na Lei Complementar, à luz do ordenamento jurídico brasileiro.

No processo legislativo da Lei Complementar 116/03, cuja autoria é de Fernando Henrique Cardoso, apresentada em 19 de

² Diz-se isenção porque conferida pela Lei Complementar e não pela Constituição Federal, neste último seria caso de imunidade.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

fevereiro de 1991³, não está disponível qualquer informação que possa permitir identificar o real alcance do vocábulo “resultado”, presente na lei. Frustrada, por conseguinte, a tentativa de perquirir interpretação autêntica ou legal.

Em ampla pesquisa baseada em diversos livros dos maiores estudiosos da disciplina jurídica se constata que são escassas as obras, com profundidade necessária, sobre o tema. Desta forma, caberá inicialmente aos tribunais enfrentar a questão polêmica, objeto de raras decisões pelo Poder Judiciário até o momento.

O assunto ISS de exportação envolve implicações importantes em toda economia, tendo reflexos nas políticas públicas, desenvolvimento nacional, comércio exterior, entre outros. Por isso, imprescindível o exame dos aspectos históricos em que se deu o surgimento da isenção do ISS sobre exportação.

A previsão da exclusão da incidência do imposto teve origem na Constituição Federal de 1988. Importante verificar o contexto fático-econômico do Brasil na época da promulgação da Lei Maior, no intuito de investigar a razão da inserção da isenção pelo constituinte originário.

Em síntese, o Brasil, como país em desenvolvimento, já despontava interesse na exploração do comércio internacional desde o seu ingresso como signatário do GATT⁴ (Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio) em 1947. Com o passar das décadas a economia mundial foi expandindo, surgindo a OMC (Organização Mundial do Comércio) e a globalização, “*caracterizada pela maior rapidez e intensidade de*

³ Informação extraída do site da Câmara dos Deputados, com acesso em 24 de fevereiro de 2014: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21306>>

⁴ *General Agreement on Trade and Tariffs*



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

fluxos comerciais” e o aproveitamento do “*comércio internacional em fator de desenvolvimento*”⁵.

Nesta seara, no período compreendido entre a participação do país no GATT (1947) e depois na OMC (1994) houve diversas políticas governamentais no sentido de fomentar as exportações e ampliar a presença no comércio internacional, objetivando uma balança comercial favorável. Um breve e pertinente texto, extraído do site⁶ do IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada), esclarece claramente a conjuntura abordada:

“Observa-se que, a partir dos anos 1950, com o surto da industrialização no país, começaram a ser implantados mecanismos para promover as exportações, diversificando os produtos para vendas externas e conseguindo-se novos mercados no exterior, o que resultou em reduções nos déficits da balança de pagamentos.

(...)

No Brasil, os entraves apontados para o incremento das exportações estão basicamente relacionados com as deficiências nos serviços de infra-estrutura, destacando-se as debilidades institucionais e dificuldades burocráticas. Pesquisa da FUNCEX (1997), realizada a partir de consultas a 336 empresas exportadoras, aponta os seis principais obstáculos ao incremento das exportações: tarifas portuárias domésticas, taxa de câmbio, frete internacional, ausência de financiamento às exportações, tributos domésticos incidentes sobre as exportações, frete doméstico e “Custo Brasil” em geral, expressão utilizada relativamente a fatores internos que dificultam ou oneram as atividades exportadoras do país [Ferraz Filho e

⁵ GONÇALVES PORTELA, Paulo Henrique. *Direito Internacional Público e Privado*. 3ª edição. Jus Podivm, 2011. Pág. 359.

⁶ Acesso em 25/02/2014: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2175/1/TD_836.pdf>



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Cavalcanti, 1997].

Com o intuito de aumentar as exportações, o governo brasileiro vinha implementando diferentes políticas, visando incentivá-las nas últimas décadas.

(...)

Em junho de 1990, foi adotada a nova Política Industrial e de Comércio Exterior. Foram abolidas as barreiras não-tarifárias sem apoio legal, provenientes do período de substituição das importações, e estabeleceu-se que as tarifas de importação seriam reduzidas, gradualmente, entre 1990 e 1995.

Tal política brasileira de comércio exterior visava promover as exportações, baseada na expansão da produção industrial interna, no fluxo do comércio mundial, na demanda internacional, nas influências cíclicas sobre a demanda doméstica geralmente definida pelo grau de utilização da capacidade produtiva instalada (freqüentemente o produto potencial) e no abastecimento do mercado interno, evitando, assim, práticas que possam prejudicar a produção nacional.

(...)

Portanto, associado a essa nova perspectiva de abertura, o **governo, como agente promotor das exportações, estruturou e está aprimorando de forma contínua uma política que promova as exportações visando atingir os seguintes objetivos:**

- *procurar assegurar condições domésticas similares à concorrência externa, por meio de **isenções fiscais** (...)" (g.n.)*

Com efeito, a Constituição Federal inequivocamente, ao conceder a isenção, estava em consonância com as políticas públicas de incentivo à exportação e desenvolvimento nacional, inclusive se valendo



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

de incentivos fiscais e creditícios. É o que se constata com a criação de agências e programas como APEX (Agência de Promoção de Exportação) e PROEX (Programa de Financiamento às Exportações).

Em que pese o relato pouco jurídico, relevante entender que no certame é indissociável, à aplicação do direito ao caso concreto, a compreensão do quadro econômico em que se insere a isenção do ISS em comento, até mesmo para determinar a abrangência do significado da palavra “resultado” na lei infraconstitucional.

Há de se considerar, outrossim, o **princípio do destino**⁷, consagrado pelo constituinte, para o IPI e ICMS, admitido para o ISS e, também, o **desenvolvimento nacional**, um dos objetivos fundamentais da CF/88 (art. 3º, II).

A conclusão do estudo, que será empregada no voto, é a de que a política econômica do Brasil é direcionada ao incentivo às exportações. Considerando que, a exportação da prestação do serviço ocorre quando um serviço é desenvolvido no Brasil e sua utilidade somente é fruída fora do país. É o ponto relevante a ser aprofundado, vez que é situação presente nos autos e, porque, nos demais casos: a) prestação de serviço no exterior e b) serviço prestado no Brasil e aproveitamento aqui – ambos não configuram exportação propriamente dita. Novamente, cristalina a intenção do legislador no intuito de abarcar a isenção para a fruição (não literalmente o resultado), exclusivamente no exterior.

Feita a introdução histórica que norteou a isenção

⁷ “O princípio do destino (também chamado princípio do país do destino) regula, no que tange aos tributos que a Economia rotula *indiretos*, as operações internacionais de bens e serviços. De acordo com este princípio, a transação internacional deve ser tributada apenas uma vez, no país importador, com a consequente exoneração das imposições sofridas no país de origem (onde o serviço foi prestado ou bem produzido), justamente para que não haja “exportação do imposto”. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª edição. Malheiros Editores, 2006. Pág. 940.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

apresentada pelo constituinte originário⁸, passa-se a análise textual do regramento constitucional cabível à solução da lide:

“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.**” (g.n.)*

Por se tratar de norma constitucional de eficácia contida⁹, a Lei Complementar 116/03 regulou:

*“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.**” (g.n.)*

Infere-se que o art. 2º, I, denota que a LC 116 repetiu o comando constitucional. Já o seu parágrafo único pretendeu excluir do âmbito de incidência o serviço desenvolvido no Brasil cujo resultado aqui se verifique (o que não seria, a rigor, exportação de serviço). De acordo com a lei e com o contexto histórico, resta claro que o objetivo é estimular as exportações de serviços, que não ficarão oneradas pelo ISS. Afinal, o que se pretende é justamente o ingresso de divisas no país.

Neste sentido, a norma isentou do pagamento de ISS

⁸ Apesar da redação atual da isenção ter sido determinada pela Emenda Constitucional n. 3/93, já havia previsão expressa dela no texto original.

⁹ Note-se que constitui uma exceção constitucional expressa à vedação de isenção heterônoma, que permite à União conceder isenção de tributo municipal.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

no caso de exportações os serviços que: a) sejam desenvolvidos no exterior e b) sejam desenvolvidos no Brasil, mas o seu resultado se verifique apenas no exterior.

Cabe fazer uma consideração, até para melhor compreensão do “resultado”. Sergio Pinto Martins¹⁰ explica que: “serviços não podem ser exportados e até mesmo transportados, pois são bens imateriais” (g.n.). Ou seja, quando o serviço é desenvolvido no Brasil, o que será exportado é exatamente o serviço concluído. Neste ponto se revela a polêmica, gerada pela **confusão** entre resultado do serviço e serviço concluído.

José Jayme de Macêdo Oliveira ilustra: “*É curial que qualquer serviço, como **obrigação de fazer** que é, esgota-se no momento de sua execução, ou seja, não se prolonga além do momento de sua concretização. O que vem depois é o seu **resultado**, quer dizer o efeito dele decorrente*”¹¹. (g.n.)

Adverte Ruy Barbosa¹²: “*para conhecer, cumprir ou bem aplicar a lei, é preciso captar seu verdadeiro significado e alcance: interpretá-la*”. E é do esgotamento dos **métodos interpretativos** que depende a presente decisão para chegar a melhor hermenêutica da lei e, portanto, ao propósito primordial do Direito, a Justiça.

Dentro da interpretação teleológica, que prima pela finalidade da norma, somada aos aspectos da evolução da economia brasileira no mercado internacional, manifesta a intenção de estimular a exportação. No viés da interpretação sistemática, interessante resgatar alguns princípios do sistema tributário nacional: **princípio da tributação no local de destino**, que visa evitar a exportação de tributos; **princípio da**

¹⁰ PINTO MARTINS, Sergio. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 7ª edição. Editora Atlas, 2006. Pág. 69.

¹¹ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Impostos Municipais: ISS, ITBI, IPTU: comentários, doutrina, jurisprudência*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011. Pág. 215.

¹² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14ª edição. Pág. 86.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

não bitributação internacional¹³ (alvo de tratados internacionais de comércio); **princípio da desoneração e efeito do serviço**.

Para introduzir a norma no “*contexto significativo da lei*”¹⁴, notável criar um paralelo (**princípio da simetria**) no tratamento dado ao ISS quando o serviço é exportado e quando importado. Na **importação**, a LC 116/03 estabelece:

“**Art. 1º.** O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§1º. O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.” (g.n.)

Note-se que na **importação** de serviço a **ideia de “resultado” é irrelevante**, no caso de haver o aproveitamento ou fruição da prestação no território nacional. Com isso, depreende-se que a preocupação do legislador é tributar a prestação do serviço que beneficie o mercado interno, ainda que também exportado. Pouco importa o local de prestação e resultado (no sentido de conclusão), a relevância para a isenção reside única e exclusivamente quando o serviço, desenvolvido no Brasil, surta efeitos apenas fora do país.

O corolário lógico da ressalva feita no parágrafo único

¹³ “O fato de a renda de uma pessoa física ou jurídica ser tributada em dois Estados diferentes gera, sobre determinados rendimentos, uma carga tributária elevada, criando dificuldades no fluxo de investimentos entre países, encarecendo o custo do dinheiro e da tecnologia importados”. Palestra pronunciada por Francisco Neves Dornelles, presidente da Comissão de Estudos Tributários Internacionais, na Associação Brasileira de Direito Financeiro, em 30 de maio de 1974. (fonte: <http://www.dornelles.com.br/inicio/index.php?option=com_content&task=view&id=411&Itemid=85>)

¹⁴ V. LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 3ª edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. Pág. 481.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

do art. 2º da LC 116, no que tange ao “resultado” (que sequer foi mencionado na importação do ISS), é a da precaução do legislador de evitar a evasão fiscal, por meio de fraude, sonegação ou simulação. Isso porque poderia se valer o contribuinte da imprecisão da redação para se furtar ao pagamento do imposto.

Isto é, visou evitar que empresas se utilizassem de brechas na lei para o aproveitamento de resultado do serviço no Brasil sem que houvesse a incidência do imposto, por exemplo, usando empresa internacional como suposta tomadora do serviço ou usando capital externo para pagar serviços que seriam fruídos em território brasileiro.

João Luiz Coelho da Rocha¹⁵ compartilha de semelhante pensamento, relativo à reserva feita no parágrafo único: “*O desiderato terá sido o de evitar talvez certos planejamentos pelos quais empresas multinacionais supram serviços necessitados por suas bases brasileiras por meio de prestadores sediados no exterior, mesmo que remetendo valores ao Brasil para este fim*”.

Logo, a melhor interpretação do conceito de “**resultado**”, considerando-se toda a análise exposta, seria no sentido de: “**fruição**”, com o aproveitamento ou efeito do serviço exclusivamente no exterior (proveito econômico), tomando-se por base o objeto do contrato e a finalidade do serviço para o tomador (aspecto subjetivo).

Sobre o assunto, em distinta publicação, o advogado Gustavo Brigagão, no endereço eletrônico *ConJur*¹⁶, explica:

“O conceito de ‘resultado’ do serviço, repito, está diretamente relacionado com o aspecto subjetivo: a

¹⁵ COELHO DA ROCHA, João Luiz. *O novo trato legal do imposto sobre serviços e os problemas que permanecem*. Revista Dialética de Direito Tributário.

¹⁶ Acesso em 25/02/2014 - <<http://www.conjur.com.br/2013-jul-31/consultor-tributario-iss-nao-incide-exportacao-servicos>>



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

intenção do seu tomador ao contratá-lo, o benefício que ele visa ao requerer a prestação do serviço. O resultado se dará no país em que os efeitos dele decorrentes venham a ser produzidos”. (g.n.)

E, ainda, Kiyoshi Harada, professor e especialista em Direito Tributário, escreveu um artigo¹⁷ em que afirma:

“...essa norma confunde ‘efeito’ com ‘resultado’. Se o efeito for produzido no Brasil não se tratará de exportação de serviço para o exterior do país.

Exportação de serviço só pode significar a realização de um determinado serviço aqui para surtir efeito no estrangeiro”. (g.n.)

Harada aponta o dúbio emprego do vocábulo “resultado” na lei. Se ele for considerado como o “lugar da prestação do serviço” ou “conclusão do objeto do contrato”, indubitavelmente que o serviço desenvolvido no país teria seu resultado aqui, o que tornaria completamente **inócua** a isenção do ISS na exportação, porquanto **comprometeria a sua eficácia**.

Este dilema já foi elencado em resenha no *site* Britcham Brasil¹⁸, de autoria de Ana Cláudia Akie Utumi e Thiago James Bras: *“Portanto, a não incidência de ISS sobre a exportação de serviços, constitucionalmente prevista, corre o risco de se tornar letra morta, a depender do conteúdo e alcance que se atribua à expressão ‘resultado dos serviços prestados’”*. (g.n.)

¹⁷ Acesso em 25/02/2014 - <<http://www.fiscosoft.com.br/a/4yll/iss-exportacao-de-servicos-para-o-exterior-do-pais-kiyoshi-harada#ixzz2K6VSbEL>>

¹⁸ Acesso em 25/02/2014 - <http://www.britcham.com.br/email/resenha_legal_1109.htm>



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Na mesma observação, Oliveira¹⁹:

*“Entendimento diverso do até aqui exposto levaria, deveras, ao **absurdo** de tornar a presente disposição isentiva letra morta, pois, se o resultado equivale à mera conclusão do serviço, sua verificação (do resultado) em outro país tão só ocorrerá quando lá o serviço for prestado. Porém, nesse caso, já **não** se dá a incidência do ISS, porquanto o local da prestação é o elemento espacial de seu fato gerador (cf. jurisprudência do STJ)”. (g.n.)*

O zelo que deve ser dedicado é justamente pelas consequências danosas que uma interpretação equivocada pode acarretar, devido a diversas implicações políticas, econômicas e sociais do tema, pois envolve incentivos à exportação no cenário de diretrizes de desenvolvimento nacional, competitividade no mercado externo, balança comercial, emprego, entrada de divisas, PIB, fora as consequências indiretas a outras imensuráveis ramificações.

A problemática foi enfrentada pelo E. STJ, que apreciou o caso da possibilidade de isenção no “*serviço de retífica, reparo e revisão de motores e de turbinas de aeronaves*” contratada por empresa estrangeira. Segue a ementa:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. SERVIÇO DE RETÍFICA, REPARO E REVISÃO DE MOTORES E DE TURBINAS DE AERONAVES CONTRATADO POR EMPRESA DO EXTERIOR. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. SERVIÇO EXECUTADO DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL.

¹⁹ *Op. Cit. P.* pág. 215



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

APLICAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº LC 116/03. OFENSA AO ART. 535 DO CPC REPELIDA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVOS LEGAIS. SÚMULAS 282/STF E 211/STJ.

4. Nos termos do art. 2º, inciso I, parágrafo único, da LC 116/03, o ISSQN não incide sobre as exportações de serviços, sendo tributáveis aqueles desenvolvidos dentro do território nacional cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. *In casu*, a recorrente é contratada por empresas do exterior e recebe motores e turbinas para reparos, retífica e revisão. Inicia, desenvolve e conclui a prestação do serviço dentro do território nacional, exatamente em Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, e somente depois de testados, envia-os de volta aos clientes, que procedem à sua instalação nas aeronaves.

5. A Lei Complementar 116/03 estabelece como condição para que haja exportação de serviços desenvolvidos no Brasil que o resultado da atividade contratada não se verifique dentro do nosso País, sendo de suma importância, por conseguinte, a compreensão do termo "resultado" como disposto no parágrafo único do art. 2º.

6. Na acepção semântica, "resultado" é consequência, efeito, seguimento. 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. É necessário, pois, ter-se em mente que os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação.

7. O trabalho desenvolvido pela recorrente não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, o resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

totalmente concluído no nosso território. É inquestionável a incidência do ISS no presente caso, tendo incidência o disposto no parágrafo único, do art. 2º, da LC 116/03: "*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.*"

8. Recurso especial parcialmente conhecido e não-provido.
 (STJ. REsp nº 831.124/RJ. 1ª Turma; Rel. Min. José Delgado. DJe 01.02.2007) (g.n.)

Na r. decisão se valeram os ministros de interpretação gramatical, através do significado **semântico**: "*Na acepção semântica, 'resultado' é consequência, efeito, seguimento*". Consideraram de forma acertada que o "**resultado**": "*não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos*", pautando-se também no aspecto subjetivo: "*É necessário, pois, ter-se em mente que os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação*".

De igual linha de raciocínio compactuam Gabriel L. Troianelli e Juliana Gueiros, em "*O ISS e Exportação e Importação de Serviços*", livro com organização de Ives Gandra da Silva Martins²⁰:

"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. 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".

²⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *ISS – Lei Complementar 116/2003*. Jurua Editora, 2004. Pág. 201



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Entretanto, em que pese o sentido teórico de resultado, bem apreendido no acórdão do STJ, a solução dada parece equivocada porque contempla o **local da conclusão/prestação** do serviço como fator determinante para afastar a isenção, o que em verdade é **irrelevante** para caracterizar ou descaracterizar exportação de serviço: “O trabalho desenvolvido pela recorrente não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, o resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no nosso território”.

É esta a tese defendida pela Municipalidade, em suas contrarrazões (fls. 449/449v): “*Enfim, não há que se falar em exportação de serviços, já que os resultados da pesquisa se dão onde ela é realizada, ou seja, no Brasil*”.

Prevalendo tal juízo, outra não seria a consequência que não o sepultamento da isenção do ISS na exportação, porquanto, como já exposto, pouco factível exportação de **bem imaterial** (obrigação de fazer) totalmente desenvolvido aqui com sua conclusão no exterior. Portanto, não é o resultado, em termos literais, que será exportado, mas sim a **fruição** do serviço prestado.

Em crítica ao posicionamento do STJ na decisão supra, novamente cita-se Gustavo Brigagão²¹:

*“Mas, não foi esse o entendimento que prevaleceu na 1ª Turma do **Superior Tribunal de Justiça**. Ao analisar a incidência do ISS sobre o serviço prestado por empresa nacional a tomador estrangeiro, a 1ª Turma **considerou o local da sua conclusão como aquele em que se dá o resultado do serviço**, criando assim, precedente que pode gerar distorções relativas à interpretação do disposto no*

²¹ *Op. cit.*



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

art. 2º da LC 116/2003”.

E, Oliveira²², que propõe que “o vocábulo **‘resultado’** deve ser entendido como a consequência última do serviço realizado, consistente no proveito que dele deriva” (g.n.), também ataca:

*“Uma primeira e adoçada leitura de sobredita regra isentiva pode induzir a que o resultado do serviço seja a sua conclusão (cf. um primeiro julgado do STJ), e não exatamente o seu **proveito econômico**, entendimento afrontador até da lógica, na medida em que a aplicação da lei exigiria apenas a parte final da prestação se desenvolvesse fora do Brasil”. (g.n.)*

Da mesma vertente se associa o voto vencido do Ministro Teori Albino Zavascki, que elucida com brilhantismo:

*“Peço a máxima vênia para discordar quanto à solução de mérito. Estamos falando de exportação de serviço. **Só se pode falar de exportação de serviço nos casos em que ele é prestado no Brasil.** Quanto a isso não há dúvida. Não se pode falar em exportação de serviço se for prestado no exterior. Exportação de serviço é serviço prestado no Brasil para alguém que o contrata de fora, pagando-o aqui ou lá. A lei diz que esses serviços são isentos, a não ser quando o resultado se opera aqui. Se o resultado se opera fora, há isenção. Essa é a questão.*

*Como diz o eminente Ministro Relator, **a questão toda é saber o que é o resultado.***

***Penso que não se pode confundir resultado da prestação de serviço com conclusão do serviço.** Não há dúvida nenhuma que o serviço é iniciado e concluído aqui. Não há dúvida nenhuma que o teste na turbina faz parte do*

²² *Op. Cit. P. Pág. 214.*



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

serviço. O fato de ser testado aqui foi o fundamento adotado pelo juiz de Primeiro Grau e pelo Tribunal para dizer que o teste é o resultado. Mas essa conclusão não é correta: o teste faz parte do serviço e o serviço é concluído depois do teste. Depois disso, a turbina é enviada ao tomador do serviço, que a instala no avião, quando então, se verificará o resultado do serviço. O resultado, para mim, não pode se confundir com conclusão do serviço. Portanto, o serviço é concluído no País, mas o resultado é verificado no exterior, após a turbina ser instalada no avião." (g.n.)

Na contramão do resultado do julgamento e em harmonia com o Ministro Zavascki, se posiciona Roque Carrazza²³:

"Tudo está em saber-se, portanto, qual a exata significação da ressalva 'serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique'.

A nosso sentir, 'serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique' são justamente aqueles que trazem utilidade para o tomador aqui mesmo, no território nacional. Não há, no caso, exportação – e, portanto, os serviços não estão abrangidos pela norma isentiva em análise.

*O que estamos procurando significar é que o termo '**resultado**', inserido no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 116/2003, **há de ser interpretado como sinônimo de 'fruição'**. Assim, em rigor, o aludido parágrafo único prescreve: 'Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cuja fruição aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior'.*

²³ Op. Cit. P. Pág. 940/941



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

(...)

*Mas, afinal, **quando se dá a exportação do serviço?***

A nosso ver, sempre que o tomador do serviço, sendo um não-residente, satisfizer, no exterior, a necessidade que o levou a contratar o prestador” (g.n.)

Oliveira²⁴ conclui, guardando similitude com o voto vencido, que:

*“Em suma, é insustentável o raciocínio na direção de que, quando o serviço é desenvolvido no Brasil, aqui também necessariamente acontece a verificação do seu resultado, primeiro por não ter respaldo na realidade fática e, sobretudo, por implicar flagrante antinomia ao fraudar a razão teleológica da desoneração, que é justamente dar **competitividade** aos brasileiros prestadores de serviços (propósito maior do comando constitucional fonte da indigitada desoneração)”.* (g.n.)

Finalmente, após a exposição teórica e interpretativa do tratamento a ser dado à isenção na exportação de serviços, passa-se ao enquadramento do direito ao caso concreto, com a análise dos fatos.

A empresa Boehringer Ingelheim do Brasil Química e Farmacêutica LTDA afirma exportar serviços de pesquisa e estudos clínicos para o exterior, a outras empresas do mesmo grupo econômico (Boehringer Alemanha e Boehringer EUA). Estes serviços seriam concluídos no Brasil, mas surtindo efeito apenas fora do país, o que em tese justificaria a isenção. Contudo, alega ter recolhido indevidamente o ISS de jan/07 a set/11, com isso demanda pela declaração de isenção e repetição do

²⁴ Op. Cit. P. Pág. 216.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

indébito.

O pleito foi julgado improcedente, pois o juiz *a quo* considerou, como fundamento determinante, insuficiente a prova produzida nos autos: “*era imprescindível a produção probatória a respeito da absoluta inutilidade em relação à autora, dos resultados obtidos com as pesquisas contratadas – mas nenhuma prova foi produzida em tal sentido*” (fls. 388).

Em outras palavras, o que se entendeu é que não houve prova de que o serviço prestado não geraria utilidade para a própria empresa brasileira: “*...e para o potencial desenvolvimento de novos produtos que tanto podem ser fabricados no Brasil, certamente pela própria autora, como em outros Países (Alemanha e EUA)*” (fls. 387).

No entanto, foi produzida **prova documental** no processo, representada pelos contratos firmados entre a autora e a tomadora dos serviços, escritos em inglês e traduzidos por tradutora juramentada.

Os contratos, que datam do ano de 2006 e 2007, afastam a eventualidade de utilização da pesquisa pela apelante, o que se extrai do artigo 11 (fls. 49):

“Artigo 11 Propriedade Industrial e Uso dos Resultados.
Todos os materiais, documentos, dados, informações, programas e sugestões de cada tipo e as descrições fornecidas à Patrocinadora por BII²⁵ ou preparadas ou desenvolvidas por ou em nome da Patrocinadora nos termos deste Acordo devem ser de propriedade única e exclusiva de BII e a BII deve ter o direito de fazer qualquer uso que ela considere desejável de quaisquer destes

²⁵ No contrato Patrocinadora é a denominação da empresa apelante e BII é referência a TOMADORA Boehringer Ingelheim Internacional GmbH.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

materiais, documentos e informações”. (g.n.)

Da apreciação da cláusula contratual, a inferência que se faz é justamente o que a empresa deduz:

Fls. 400: “os contratos de prestação dos serviços em questão vedam expressamente a utilização dos resultados das pesquisas contratadas por qualquer um que não seja o tomador do serviço”.

Fls. 402: “ainda que as pesquisas levem ao desenvolvimento de medicamentos as referidas empresas continuarão a ser as únicas beneficiárias das pesquisas”.

E, provavelmente o motivo mais importante da celebração do contrato oneroso de alto valor e com cláusula de exclusividade na utilização dos resultados (e não atuação em parceria, de caráter gratuito), é propriamente de poder a TOMADORA **patenteiar** o medicamento desenvolvido a partir das pesquisas contratadas e receber **royalties** quando da comercialização do remédio pela PRESTADORA do serviço, no Brasil.

Fls. 402: “Isso porque, nessa hipótese, as empresas estrangeiras utilizariam os resultados das pesquisas realizadas pela EMBARGANTE para desenvolver medicamentos que seria patenteados no exterior e a EMBARGANTE teria que se sujeitar ao pagamento de royalties à BOEHRINGER ALE e EUA para poder, eventualmente, fabricar os medicamentos desenvolvidos por essas empresas no Brasil. Portanto, a utilidade das pesquisas é sempre das Tomadoras do serviço prestado pela EMBARGANTE, que pagaram pela realização das pesquisas clínicas”.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Porquanto os contratos foram a única prova dos autos, apresentados pela autora, esta se desincumbiu do ônus de demonstrar fato constitutivo do seu direito. O ônus da prova, nos termos do art. 333 do CPC, de comprovar a fruição do serviço pela própria empresa-prestadora (fato impeditivo, modificativo ou extintivo) seria da Fazenda Pública Municipal, que nada produziu neste sentido, nem mesmo chegou a requerer prova pericial.

A Municipalidade, no que tange ao contrato, limitou-se a pugnar pela sua inutilidade, por estar escrito em língua estrangeira, o que é desnecessário por ter sido traduzido (art. 157 CPC), como já dito. Quanto ao conteúdo, sequer levantou a possibilidade de eventual falsidade²⁶ ideológica ou material do contrato, por fraude ou simulação, que o torna incontroverso (art. 334, III do CPC). Ao revés, pode-se inclusive presumir a boa-fé da empresa contribuinte, pois recolheu o ISS durante 5 anos. Destarte, afasta-se a tese da Municipalidade, de falta de provas.

Sem prova contrária da utilidade do serviço de pesquisa em território nacional e nem impugnação do conteúdo do documento (que não foi contestado), parte-se da premissa de que é verdadeiro. Assim, resta apenas analisar se houve a exportação de fato do serviço prestado, definindo se o resultado ocorreu exclusivamente fora do país e se ele se encaixa no conceito proposto neste *decisum*.

À vista disso, mister destacar que se trata de um grupo econômico de empresas farmacêuticas, voltadas para a elaboração e comercialização de medicamentos (atividade-fim). Para a composição de novas fórmulas, indispensável a realização de pesquisas (atividade-meio),

²⁶ “Art. 389. Incumbe o ônus da prova quando:

I – se tratar de falsidade de documento, à parte que a arguir;”

“Art. 390. O incidente de falsidade tem lugar em qualquer tempo e grau de jurisdição, incumbindo à parte, contra quem foi produzido o documento, suscité-lo na contestação ou no prazo de 10 (dez) dias, contados da intimação da sua juntada nos autos.”



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

que no caso concreto foi o objeto do contrato e, a sua conclusão, era a finalidade da contratação do serviço (aspecto subjetivo).

Pelo conteúdo da prova se conclui que a fruição do serviço prestado (que nada mais é do que a utilização deste para o invento de novas fórmulas, criando o medicamento, que seria o resultado-fim) só pode se dar no exterior, devido à **cláusula de exclusividade**.

Desta forma, **enquadra-se perfeitamente a atividade realizada pela PRESTADORA como exportação de serviço**, isento tanto pela Constituição Federal como pela Lei Complementar 116/03. Esta é a concretização da melhor hermenêutica encontrada por este relator, que segue o **princípio da máxima efetividade** da norma constitucional e a linha dos **propósitos extrafiscais**²⁷ de regulação da economia no mercado internacional e estímulos ao desenvolvimento nacional (objetivo fundamental), com fomento à exportação de serviços.

No tocante às teses subsidiárias, fica afastada a necessidade de aplicação do art. 166 do CTN, ventilada nas contrarrazões (fls. 449/450), uma vez que seu emprego não decorre “da simples transferência econômica, inerente a qualquer atividade empresarial, mas da transferência jurídica”, nos dizeres de Leandro Paulsen²⁸.

Ao contrário da classificação proposta pela Prefeitura, Paulsen²⁹, citando Francisco P. Rabello Filho, assinala:

²⁷ “Mas o que é a extrafiscalidade? A extrafiscalidade se constitui no ‘algo a mais’ que a obtenção de receitas mediante tributos; liga-se a valores constitucionais; pode decorrer de **isenções**, benefícios fiscais, progressividade de alíquotas, finalidades especiais, entre outros institutos criadores de diferenças entre indivíduos, que são, em última análise, **agentes políticos, econômicos e sociais**” (g.n.). Publicação em 11/2006 de autoria de Marcus de Freitas – *A extrafiscalidade no Direito Tributário e suas classificações*. Acesso em 25/02/2014: <<http://jus.com.br/artigos/9151/a-extrafiscalidade-no-direito-tributario-e-suas-classificacoes>>

²⁸ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15ª edição. Editora Livraria do Advogado. Pág. 1144

²⁹ *Op. Cit.* P. Pág. 1150



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

“O imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS) tem feição direta, para ainda uma vez empregar o dito ao gosto de hoje em dia abandonada classificação. Este tributo, indubitavelmente, não se inclui entre aqueles (IPI e ICMS) que por sua própria natureza jurídica comportam transferência do respectivo encargo financeiro, na medida em que a lei não determina que o ônus financeiro dessa exação (ISS) seja transferido a terceiro. Pela característica legal desse imposto (ISS), as qualidades de sujeito passivo de fato e sujeito passivo de direito estão concentradas na mesma pessoa, o prestador do serviço (contribuinte). (...) no caso de pagamento indevido de ISS, para a sua restituição não tem lugar a aplicação do disposto no art. 166 do CTN...”.

Reportando-se ao pedido sobre os cálculos em eventual condenação do Município (fls. 451), referentes à correção monetária e juros de mora, serão devidos da seguinte forma:

- I) A **correção monetária**, pautando-se na Tabela Prática do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, deverá ter como termo *a quo* a data de cada desembolso, em atenção à Súmula 162 do STJ: “*Na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido*”.
- II) Os **juros de mora** serão devidos na base de 1% ao mês, nos termos dos artigos 161, §1º e 167 do CTN, incidindo a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva, de acordo com a Súmula 188 do STJ: “*Os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são*



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

devidos a partir do trânsito em julgado da sentença”.

Neste sentido já se posicionou esta 14ª. Câmara:

“(…)Repetição de indébito – Inteligência do art. 166 do CTN – (...) – Juros de mora a partir do trânsito em julgado da sentença Artigo 167, parágrafo único do CTN e Súmula nº 188 do STJ – Correção monetária a partir do efetivo desembolso – Súmula nº 162 do STJ – Inversão do ônus de sucumbência – Sentença reformada Recurso provido.”
 (TJSP. Apelação nº 0030860-49.2005.8.26.0053; 14ª Câmara de Direito Público; rel. Maurício Fiorito; j. 12/12/2013)

Por fim, ficam prequestionados, para fins de acesso às Instâncias Superiores, todos os dispositivos legais e constitucionais presente neste acórdão e invocados pelas partes.

Isto posto, pelo meu voto, **DOU PROVIMENTO ao recurso de apelação** para declarar a ilegalidade da cobrança de ISS sobre as exportações dos serviços, dar procedência à ação de restituição do indébito tributário e para:

a) rechaçar a litigância de má-fé (fls. 407) aplicada nos Embargos de Declaração (fls. 397/406) da apelante, dado que seria, de fato, resultado lógico da correção da omissão abordada;

b) condenar a Prefeitura Municipal de São Paulo à restituição do indébito, com a devolução dos valores pagos (total de R\$ 6.396.538,36), atualizados monetariamente da data de cada desembolso e com juros de mora de 1% ao mês a partir do trânsito em julgado, conforme exposto acima;



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

c) inverter o ônus da sucumbência em favor da empresa recorrente, devendo a Municipalidade arcar com as custas e despesas processuais. Todavia reduz-se os honorários advocatícios pela metade por equidade, fixando-os em R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais) em atendimento ao art. 20, §4º do CPC.

HENRIQUE HARRIS JÚNIOR
RELATOR

chcs