



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2075903 - SP (2017/0161476-1)

RELATOR : **MINISTRO FRANCISCO FALCÃO**
RECORRENTE : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : NATHALY CAMPITELLI ROQUE E OUTRO(S) - SP162679
RECORRENTE : PHARMACEUTICAL RESEARCH ASSOCIATES LTDA
ADVOGADO : IVES GANDRA DA SILVA MARTINS E OUTRO(S) - SP011178
RECORRIDO : OS MESMOS

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. SERVIÇOS DE EXAME, PESQUISA, COLETA, COMPILAÇÃO E FORNECIMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS, MEDICAMENTOS E RELACIONADOS À SAÚDE E CORRELATOS. CONTRATAÇÃO POR EMPRESA DO EXTERIOR. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SERVIÇO EXECUTADO DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL. APLICAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LC N. 116/03.

I - O feito decorre de ação em que se busca a anulação de autos de infração e declaração de inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue a autora a recolher ISS sobre os serviços de exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações para pessoa jurídica no exterior, visando a continuidade de pesquisas clínicas de medicamentos.

II - O Tribunal *a quo* anulou os autos de infração e declarou a inexistência da relação jurídico-tributária quanto à exportação de serviços prestados pela autora, entendendo que, embora tenham sido os serviços desenvolvidos no Brasil, a produção de resultados teria ocorrido no exterior.

III - Para resolver a questão entelada, faz-se necessário determinar se o resultado dos serviços prestados pela empresa nacional se verifica no país, ou somente no exterior.

IV - O tomador de serviços foi contratado para a realização de serviços específicos, e o resultado dos serviços que foram integralmente desenvolvidos no Brasil se relacionam ao próprio serviço, não havendo se falar em complementação no exterior dos serviços contratados. Nessa ordem de ideias, os resultados dos serviços são verificados pela própria empresa nacional, sindicando inclusive a sua conclusão visando a percepção da contraprestação ajustada. A fruição dos serviços é uma etapa que não diz respeito aos serviços realizados no país, mas à empresa estrangeira que, utilizando os serviços contratados, vai desenvolver o estudo clínico dos medicamentos.

V - Assim, verifica-se que os serviços realizados pelo recorrente, de forma integral no país, não sofrem exportação, uma vez que o resultado, este sim enviado para o exterior, é verificado no próprio país, em conformidade com a previsão do art. 2º, parágrafo único, da Lei Complementar n. 116/2003. Precedentes: AgInt no AREsp n. 2.174.450/RS, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 13/3/2023, DJe de 16/3/2023 e REsp n. 831.124/RJ, relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 15/8/2006, DJ de 25/9/2006, p. 239.

VI - Recurso especial do Município de São Paulo provido. Recurso especial de Pharmaceutical Research Associates Ltda. prejudicado.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Turma, por unanimidade, dar provimento ao recurso do Município de São Paulo; julgar prejudicado o recurso de Pharmaceutical Research Associates Ltda., nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.

Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 08 de agosto de 2023.

Ministro FRANCISCO FALCÃO
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2.075.903 - SP (2017/0161476-1)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO FRANCISCO FALCÃO:

Trata-se de recursos especiais interpostos por Pharmaceutical Research Associates Ltda. e pelo Município de São Paulo, contra o acórdão abaixo ementado, *in verbis*:

DECLARATÓRIA E ANULATÓRIA DE DEBITO FISCAL COM PEDIDO DE ANTECIPAÇÃO DE TUTELA - ISS Autos de infração abrangendo o período de janeiro de 2007 a dezembro de 2010 - Exportação de serviços - Município de São Paulo - Pretensão de declaração de inexistência de relação jurídico-tributária também para o exercício de 2011, 2012, período de janeiro a outubro de 2013 e exercícios futuros Hipótese de prestação de serviços para uma das sócias da prestadora de serviços sediada no exterior (pesquisa clínica de produtos farmacêuticos) Atividade cujo resultado não se verifica no Brasil Inteligência do art. 156, § 3º, II, da CF e art. 2º, parágrafo único da LC 116/03 - Sentença que julgou improcedente o pedido reformada em parte, rejeitada apenas a pretensão declaratória quanto aos exercícios futuros que compõem parte mínima do pedido Recurso provido em parte para esse fim, com inversão do ônus da sucumbência.

O feito decorre de ação em que se busca a anulação de autos de infração e declaração de inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue a autora a recolher ISS sobre os serviços de exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações para pessoa jurídica no exterior.

No Juízo do primeiro grau, a tese do autor de que havia serviços exportados para o exterior foi afastada, tendo o julgador afirmado que "não há exportação de serviços quando o mesmo é desenvolvido no território nacional e aqui são verificados os resultados", sendo por isso devido o tributo, uma vez que não estaria enquadrado na regra da imunidade prevista no art. 156, § 3º, II, da CF, que reconhece a imunidade tributário dos serviços de exportação.

Interposta apelação, sobreveio a decisão cuja ementa se encontra acima transcrita. No referido julgamento, foi afastada a alegação de cerceamento de defesa. Após, o



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Tribunal *a quo* anulou os autos de infração e declarou a inexistência da relação jurídico-tributária quanto à exportação de serviços prestados pela autora, dos exercícios de 2011 e 2012 e de janeiro a outubro de 2013. Para os exercícios futuros, o Tribunal entendeu que não seria possível declarar a inexistência do tributo, pois dependeria de comprovação da natureza do serviço prestado pela autora.

Entendeu o julgador, em suma, que, sendo os serviços desenvolvidos no Brasil, mas sem a produção de resultados, a exportação desses dados estaria de acordo com a previsão do art. 2º, *caput*, da LC n. 116/2003.

No seu recurso especial, o município aponta violação do art. 2º, parágrafo único, da LC n. 116/2003.

Sustenta, em suma, que deve prevalecer a corrente na qual se observa que a fruição, ou seja, o aproveitamento do produto decorrente da prestação de serviço pelo tomador no território estrangeiro, ocorra no exterior, sendo esse o efetivo resultado.

No recurso especial de Pharmaceutical Research Associates Ltda., o recorrente aponta violação do art. 2º da LC n. 116/2003, afirmando em suma, que é devido o reconhecimento do pedido também para as relações futuras, visando evitar que, nas operações continuativas praticadas pela recorrente, continue a ser desrespeitada a regra da imunidade constante do dispositivo tido como ofendido.

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2.075.903 - SP (2017/0161476-1)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO FRANCISCO FALCÃO (RELATOR):

Assiste razão ao recorrente.

O art. 2º da Lei Complementar n. 116/2003 está assim plasmado, *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.

Para resolver a questão entelada, faz-se necessário determinar se o resultado dos serviços prestados pela empresa nacional se verifica no País, ou somente no exterior.

Rememora-se que os serviços prestados pela recorrente são os de exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de produtos farmacêuticos, medicamentos e relacionados à saúde e correlatos.

O resultado desses serviços é enviado para o exterior para que a empresa estrangeira, utilizando tais dados, deem prosseguimento ao desenvolvimento clínico dos medicamentos.

Ora, o tomador de serviços foi contratado para a realização de serviços específicos conforme acima enumerado, e o resultado dos serviços que foram integralmente desenvolvidos no Brasil se relaciona ao próprio serviço, não havendo se falar em complementação no exterior dos serviços contratados.

Nessa ordem de ideias, os resultados dos serviços são verificados pela própria empresa nacional, sindicando inclusive a sua conclusão visando a percepção da contraprestação ajustada.

A fruição dos serviços é uma etapa que não diz respeito aos serviços realizados



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

no país, mas à empresa estrangeira que, utilizando os serviços contratados, vai desenvolver o estudo clínico dos medicamentos.

Assim, verifica-se que os serviços realizados pelo recorrente, de forma integral no país, não sofrem exportação, uma vez que o resultado, este sim enviado para o exterior, é verificado no próprio país, em conformidade com a previsão do art. 2º, parágrafo único, da Lei Complementar n. 116/2003.

Sobre o assunto, destaquem-se os seguintes precedentes:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 489 E 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. INCONFORMISMO. FORNECIMENTO DE COMBUSTÍVEL. EMBARCAÇÃO ESTRANGEIRA. ISS. INCIDÊNCIA.

1. Inexiste a alegada violação dos arts. 489 e 1.022 do CPC, visto que o Tribunal de origem efetivamente enfrentou a questão levada ao seu conhecimento, qual seja, a não incidência tributária do ISS por entender a parte autora, ora agravante, que "o serviço por ela prestado se encontra sob o amparo da imunidade (sic - isenção) estabelecida no artigo 2º, inciso I e parágrafo único, da Lei Complementar nº 116/03, quer seja pela caracterização da operação de exportação, quer seja pela verificação do resultado no exterior".

2. O inconformismo da parte com o julgamento contrário à sua pretensão não caracteriza falta de prestação jurisdicional. Precedentes.

3. O acórdão se alinha à reiterada jurisprudência do STJ que reconhece a inviabilidade de admitir a ocorrência de exportação do serviço (e consequentemente declarar a inexigibilidade da exação à luz do previsto no art. 2º, I, da Lei Complementar n. 116/2003), quando seu resultado ocorre no território nacional, a teor do elemento trazido no parágrafo único do mesmo artigo.

4. Não tem qualquer influência a discussão a respeito de o navio ser extensão do território estrangeiro ou de que o frete dos combustíveis visam abastecer as embarcações para que possam retornar ao seu porto de origem, porquanto facilmente evidenciado que o serviço foi prestado no território nacional, o que legitima a incidência do ISS. Precedentes específicos: REsp n. 1.805.226/SP, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe de 19/11/2021; AREsp n. 323.998/SC, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe de 15/6/2018. Agravo interno improvido.

(AgInt no AREsp n. 2.174.450/RS, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 13/3/2023, DJe de 16/3/2023.)

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. APLICAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº LC 116/03. OFENSA AO ART. 535 DO CPC REPELIDA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DE



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

DISPOSITIVOS LEGAIS. SÚMULAS 282/STF E 211/STJ.

1. Tratam os autos de mandado de segurança preventivo impetrado por GE CELMA LTDA. com a finalidade de obstar eventual ato do Secretário Municipal de Fazenda de Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, que importe na cobrança de ISSQN sobre prestação de serviços consubstanciada em operações de retificação, reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves, contratadas por empresas aéreas do exterior. Sentença denegou a segurança. Apelação da impetrante, tendo o TJRJ negado-lhe provimento ao entendimento de que: a) o mandado de segurança não alberga pedido genérico; b) não é inconstitucional a regra posta na LC 116/03, tendo incidência o disposto no seu art. 2º. Recurso especial apontando violação dos seguintes preceitos legais: arts. 535, I e II, 282 e 283 do CPC;

arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51; art. 2º, I, da LC nº 116/03. Sustenta que: a) o acórdão é nulo, haja vista não ter suprido as omissões argüidas mesmo após a oposição dos embargos de declaração, mais especificamente em relação à violação dos arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51, 282 e 283 do CPC, bem assim quanto à diferenciação entre o local da prestação dos serviços e o do resultado dos serviços, critério esse eleito pela LC nº 116/03; b) o decisum é nulo por omissão quanto à adequação da via eleita, deixando de formular fundamento que legitimaria tal conclusão; c) a assertiva contida no acórdão recorrido (pedido genérico) é manifestamente contrária às provas pré-constituídas que acompanharam a exordial do mandado de segurança, sendo conflitante com o disposto nos arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51. Igualmente se diga do disposto nos arts. 282 e 283 do CPC;

d) embora o serviço de retífica de motores seja realizado no território nacional (local da prestação), trata-se de efetiva exportação de serviços, tal qual tratada pelo art. 2º, inciso I, da LC 116/03, na medida em que a prestação de serviços somente se conclui com o pagamento dos valores devidos que, por conseguinte, apenas se perfaz quando os clientes verificam o resultado do serviço encomendado. Interposto concomitantemente recurso extraordinário.

Ambos os apelos não foram admitidos, tendo sido manejados agravos de instrumentos para o STJ e STF. O agravo dirigido a esta Corte foi provido.

2. O recurso não merece ser conhecido pela alegada violação dos arts. 282 e 283 do CPC e 1º e 6º da Lei nº 1.533/51, pois não foram prequestionados na instância de origem, não havendo sido objeto de debate nem deliberação. Nem mesmo com a oposição de embargos de declaração, houve pronunciamento a respeito deles, hipótese que atrai a incidência das Súmulas 282/STF e 211/STJ.

3. Ausência de violação do art. 535, I e II, do CPC: a) quanto à primeira questão (omissão quanto os arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51, e 282 e 283 do CPC) verifica-se que não houve manifestação a respeito de tais preceitos porque utilizou-se o acórdão da apelação de fundamentação diversa para sustentar a assertiva de que o mandado de segurança continha imprecisão do pedido, entendendo-o genérico e estranho ao conteúdo preventivo da impetração (fl. 443 e fl. 455).

Não se trata, pois, de omissão a ausência de manifestação sobre o teor desses dispositivos legais. O aresto recorrido abordou os pontos necessários à composição da lide, oferecendo conclusão conforme a prestação jurisdicional solicitada; b) em relação ao segundo questionamento (ausência de diferenciação entre o local da prestação dos serviços e o local do resultado dos serviços), também não se constata situação omissiva, pois, embora não fazendo essa discriminação, o aresto recorrido reportou-se ao pronunciamento do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, que se manifestou a respeito; c) por último, quanto à inadequação da via eleita, constata-se que o Tribunal manifestou-se quando entendeu que o mandado de segurança seria via imprópria para formular pedido genérico. O parecer do Parquet foi além e opinou pela extinção do processo sem julgamento de mérito. Porém, a



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Corte, apesar de adotar a manifestação do Ministério Público, passou ao exame do mérito da segurança, não resultando prejuízo para a recorrente em relação à preliminar. Assim, não constatados os vícios elencados no art. 535 do CPC, nega-se provimento ao apelo nesse aspecto.

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 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.

(REsp n. 831.124/RJ, relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 15/8/2006, DJ de 25/9/2006, p. 239.)

No precedente acima referido, a discussão é exatamente a mesma, ou seja, se a conclusão dos serviços prestados integralmente no Brasil, embora sejam utilizados para outro resultado no exterior, caracteriza resultado para a finalidade constante do parágrafo único do art. 2º da LC n. 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."

Extrai-se do julgado o seguinte trecho:

No caso examinado, verifica-se que a recorrente é contratada por empresas do exterior e recebe motores e turbinas para reparos, retífica e revisão. Inicia,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

desenvolve e conclui a prestação de todo o serviço para o qual é contratada 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 instalação nas aeronaves.

Importante observar que a empresa não é contratada para instalar os motores e turbinas após o conserto, hipótese em que o serviço se verificaria no exterior, mas, tão-somente, conforme já posto, é contratada para prestar o serviço de reparos, retífica ou revisão.

Portanto, o trabalho desenvolvido não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, ou seja, o seu resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no território brasileiro.

Não há configuração de hipótese em que a atividade é executada no exterior, sendo inquestionável a incidência do ISS no presente caso.

Tem aplicação, portanto, 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."

Também na hipótese dos autos, os serviços foram integralmente concluídos no Brasil, ou seja, serviços de exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de produtos farmacêuticos, medicamentos e relacionados à saúde e correlatos.

Concluídos os serviços e verificados os seus resultados para envio ao exterior, tem-se a previsão do referido parágrafo único do art. 2º da LC n. 116/03, determinando a incidência do ISS.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial do Município de São Paulo para restaurar integralmente a sentença do primeiro grau, pela improcedência da ação anulatória. Julgo prejudicado o recurso especial de Pharmaceutical Research Associates Ltda.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2017/0161476-1 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.075.903 / SP

Número Origem: 10092399520138260053

PAUTA: 08/08/2023

JULGADO: 08/08/2023

Relator

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. ODIM BRANDÃO FERREIRA

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : NATHALY CAMPITELLI ROQUE E OUTRO(S) - SP162679
RECORRENTE : PHARMACEUTICAL RESEARCH ASSOCIATES LTDA
ADVOGADO : IVES GANDRA DA SILVA MARTINS E OUTRO(S) - SP011178
RECORRIDO : OS MESMOS

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/ Imposto sobre Serviços

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). ROBERTA DE AMORIM DUTRA, pela parte RECORRENTE: PHARMACEUTICAL RESEARCH ASSOCIATES LTDA

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso do Município de São Paulo; julgou prejudicado o recurso de Pharmaceutical Research Associates Ltda., nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator."

Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.