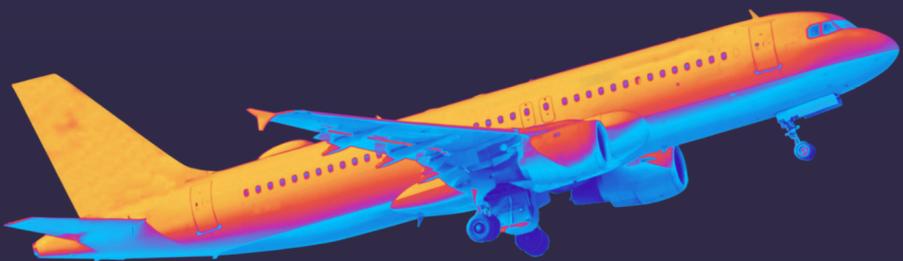


tributa ou não tributa



ISS E EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

elaborado por

**Fábio Piovesan Bozza
Fernando Mariz Masagão**

JULHO - 2025

Tributa ou não tributa?

5 pontos sobre...

ISS e exportação de serviços



por **Fábio Piovesan Bozza**
Fernando Mariz Masagão

julho 2025

01 **Exportação de serviços**

A CF/88 delegou à lei complementar regular a desoneração do ISS sobre as exportações de serviços. Só que, ao fazê-lo, a LC 116/03 excluiu “os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior”. Assim, ao adotar o local do resultado do serviço como elemento de conexão para determinar a ocorrência ou não da exportação, a lei acabou por gerar intenso contencioso entre os Fiscos municipais e os contribuintes.

02 **Resultado do serviço**

Duas correntes principais disputam qual critério teria sido usado pela LC 116/03. A primeira sustenta que o resultado do serviço ocorre onde seja concluída a sua prestação (“resultado-consumação”). A segunda identifica o local do resultado do serviço onde este produza seus benefícios econômicos, i.e., onde sua utilidade seja fruída por seu tomador (“resultado-fruição”).

03 **Parecer Normativo SF 4/2016**

Em 2016, a Prefeitura de São Paulo publicou o PN SF 04/2016, no qual passou a adotar um critério alternativo, que considera exportado o serviço quando a pessoa, o elemento material, imaterial ou o interesse econômico sobre o qual recaia a prestação esteja localizado no exterior. Embora pareça ter se inclinado à teoria do “resultado-fruição”, seu inteiro teor mostra que essa manifestação não se encaixa perfeitamente em nenhuma das duas teorias, ficando a meio do caminho.

04 **Jurisprudência judicial**

A jurisprudência de nossos Tribunais encontra-se indefinida sobre a matéria. Tanto no STJ, como no TJSP, embora haja uma certa tendência a favor da teoria do “resultado-consumação”, as decisões, em verdade, oscilam entre uma e outra teoria. Cada vez mais, vem se consolidando uma percepção de que a matéria deve ser examinada caso-a-caso, com base no seu conjunto probatório específico, não sendo possível adotar um conceito único de “exportação de serviços”.

05 **Insegurança jurídica**

Desde a edição da LC 116/03 até o momento presente, a incidência ou não do ISS sobre a exportação de serviços goza da mais perfeita insegurança jurídica. Ao caracterizar a exportação de serviços a partir do local de seu resultado, sem determinar critérios objetivos para identificar o que seja o “resultado do serviço”, a legislação tributária abriu espaço para o casuísmo e o subjetivismo na apreciação da matéria, deixando os contribuintes desassistidos sobre como proceder nesses casos.



CONCEITO DE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇO

No exercício da competência que lhe foi delegada pela CF/88, a LC 116/03 determinou a desoneração do ISS sobre “as exportações de serviços para o exterior do País”.

No entanto, a mesma LC 116/03 determina, em complemento, não se enquadrarem na regra de não incidência “os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior”.

Ou seja, ao mesmo tempo em que excluiu a residência/domicílio do tomador do serviço, no exterior, como critério objetivo para caracterizar a exportação de serviços, elegeu o critério do local do “resultado do serviço” sem, no entanto, conceituá-lo.

Essa indefinição da legislação só fez tornar mais complexa a análise de uma matéria já dificultada pela natureza imaterial da prestação de serviços, que não pode contar com o critério material da entrada/saída de produtos do território nacional.



“RESULTADO-CONSUMAÇÃO” E “RESULTADO-FRUIÇÃO”

O ponto central da discussão sobre a incidência do ISS nas exportações diz respeito à localização do resultado do serviço.

Há anos, Fisco e contribuintes disputam sobre o critério legal que permite identificar o local do resultado.

Em geral, os Fiscos defendiam o critério do "resultado-consumação"

Teoria do “resultado-consumação”: o resultado do serviço ocorre no local onde a atividade é concluída, isto é, onde o serviço é finalizado ou entregue ao tomador.

Essa interpretação favorece a tributação no Brasil, pois muitos serviços, mesmo quando contratados por empresas estrangeiras, são integralmente realizados em território nacional para posterior envio dos seus resultados ao exterior.

Os contribuintes postulam – e hoje muitos Fiscos formalmente acompanham – um entendimento mais específico, pela aplicação do critério do “resultado-fruição”

Teoria do “resultado-fruição”: o resultado do serviço ocorre no local onde a utilidade, o benefício ou a finalidade econômica da prestação é efetivamente usufruída pelo tomador.

Mas, no final do dia, as variáveis são diversas e o critério fiscal aplicado, ao cabo, não é harmônico e acaba por misturar as duas teorias. Ou seja, obtém-se o resultado mais abrangente possível.



PARECER NORMATIVO SF 04/2016

A Prefeitura de São Paulo passou a considerar exportado o serviço “quando a pessoa, o elemento material, imaterial ou o interesse econômico sobre o qual recaia a prestação estiver localizado no exterior”.

O normativo também trouxe uma lista exemplificativa de situações em que a Prefeitura paulistana entende não configurar exportação de serviços.

Em um primeiro momento, a manifestação parece adotar a teoria do “resultado-fruição”. Contudo, o PN 04/2016, se aplicado sem temperamentos, desvirtua o conceito de resultado do serviço e pode gerar a tributação pelo ISS sobre serviços efetivamente exportados.

Além de adotar critérios ausentes da LC 116/03, o parecer inviabiliza determinadas atividades, como no caso dos serviços de consultoria realizados no Brasil, ainda que contratados por empresa no exterior, para emprego dos seus resultados também no exterior.

O TJSP já reconheceu que os critérios adotados pelo PN SF 04/2016 impõem condições ao gozo da isenção que extrapolam sua função regulamentar, reconhecendo a não incidência do ISS em serviços de consultoria de investimentos, com foco no mercado brasileiro, onde a empresa estrangeira pretendia atuar.

A decisão judicial, no entanto, considerou que a prestação da assessoria em si resultou em proveito imediato à tomadora no exterior, o que seria suficiente à configuração da exportação do serviço (TJSP, AC 1019018-30.2020.8.26.0053, de 2021).



POSICIONAMENTO DO STJ

O que se observa como decorrência da regulamentação falha do assunto pela LC 116/03 é o casuísmo em que assenta a nossa jurisprudência.

A falta de critérios claros deixa as empresas desassistidas de meios para garantir o correto cumprimento de suas obrigações tributárias.

A jurisprudência do STJ oscila entre a teoria do "resultado-fruição" e a do "resultado-consumação".

Assim, por exemplo, o conserto de turbinas de avião no Brasil, para posterior envio à empresa no exterior, foi, em um primeiro momento, considerado tributável pelo ISS (REsp 831.124, de 2006), tendo o STJ, anos depois, alterado sua conclusão por entender que a fruição do serviço se dava no exterior (AREsp 1.931.977, de 2022).

Por outro lado, as decisões mais recentes aplicaram a teoria do "resultado-consumação", como no REsp 2.075.903, de 2023, que decidiu incidir o ISS sobre serviços de pesquisa, contratada por empresa estrangeira, porque a coleta dos dados ocorreu no mercado brasileiro.

Aliás, na atualidade, há tendência de o STJ refutar a teoria do "resultado-fruição", quando afirma ser irrelevante o fato de que haja fruição dessas atividades fora do país, por ser etapa posterior ao resultado da prestação de serviços.

Primeira Turma, RESP 831.124 (2006)

Fatos: empresa brasileira que prestava serviços de retífica, reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves para clientes localizados no exterior.

Argumentos: a empresa argumentava que tanto o pagamento quanto a verificação final (aprovação e uso) dos serviços ocorriam fora do Brasil, caracterizando o "resultado" no exterior.

Decisão: STJ aplicou a teoria do "resultado-consumação" e manteve a incidência do ISS:

- **serviços iniciados, desenvolvidos e finalizados no Brasil:** os serviços de reparo e revisão eram integralmente realizados e concluídos no território nacional. A parte física do serviço – o conserto e a inspeção dos equipamentos – ocorria por completo no Brasil.
- **entrega e teste no País:** somente após a conclusão e os testes realizados em solo brasileiro, os motores eram enviados de volta aos clientes no exterior. Isso significa que a "consumação" do serviço, ou seja, a entrega do motor reparado e testado, ocorreu antes do envio.
- **resultado efetivo vs. fruição:** o tribunal privilegiou a compreensão de que o "resultado" para fins de ISS se dava no local onde o serviço era concluído e o objetivo principal da contratação era alcançado (o efetivo conserto do equipamento), independentemente de onde esse serviço seria posteriormente utilizado ou "fruído" pelo tomador estrangeiro.



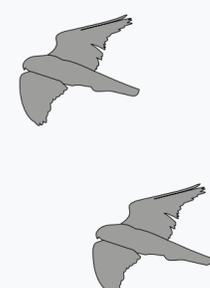
Primeira Turma, AREsp 587.403 (2016)

Fatos: empresa brasileira que prestava serviços de elaboração de projetos de engenharia para serem utilizados em obras no exterior (França). Especificamente, tratava-se da confecção de plantas para um muro cilíndrico de proteção de um reservatório de gás liquefeito de petróleo naval e o dimensionamento de blocos de estacas para um edifício principal de um centro cultural.

Argumentos: a empresa argumentava que, embora a elaboração desses projetos ocorresse no Brasil, sua finalidade e execução exclusiva eram em obras situadas na França.

Decisão: STJ aplicou a teoria do “resultado-fruição” e excluiu a incidência do ISS:

- **foco na finalidade e execução no exterior:** embora a confecção dos projetos de engenharia ocorresse no Brasil, a intenção e a finalidade desses projetos eram para sua execução e utilização exclusiva em obras no território estrangeiro. Isso significava que o benefício econômico e prático do serviço só se concretizaria fora do Brasil.
- **intenção do tomador e termos negociais:** a remessa dos projetos de engenharia ao exterior poderia configurar exportação quando se pudesse extrair do seu teor e dos termos do ato negocial a intenção de sua execução em território estrangeiro.
- **distinção entre elaboração e execução:** diferenciou-se a elaboração dos projetos (realizada no Brasil) da sua execução (que ocorreria no exterior), focando no local onde o serviço geraria seu efeito prático e econômico final. A utilidade do serviço de engenharia para o tomador estrangeiro se dava na construção da obra, que ocorreria na França.



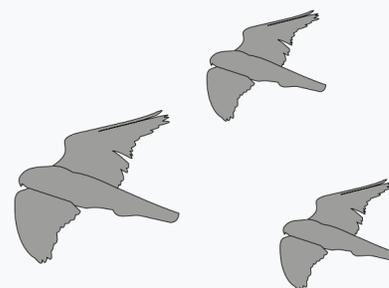
Primeira Turma, AREsp 323.998 (2018)

Fatos: serviços de operações portuárias e agenciamento marítimo prestados a embarcações estrangeiras atracadas em área portuária brasileira.

Argumentos: a empresa argumentava que as embarcações representavam território internacional.

Decisão: STJ aplicou a teoria do “resultado-consumação” e manteve a incidência do ISS:

- **desenvolvimento e resultado no território nacional:** os serviços são desenvolvidos e produzem resultado no território nacional. Isso ocorre porque a operação portuária é uma atividade que se realiza fisicamente dentro dos limites da área das instalações portuárias, que estão localizadas em solo brasileiro. O ato de manusear cargas, atracar navios, etc., tem sua consumação e seu efeito direto dentro do porto, em solo brasileiro.
- **irrelevância do pagamento por estrangeiros:** mesmo que o pagamento pelos serviços seja feito por estrangeiros, isso não descaracteriza o fato de que o serviço é executado e seu resultado imediato ocorre no Brasil.

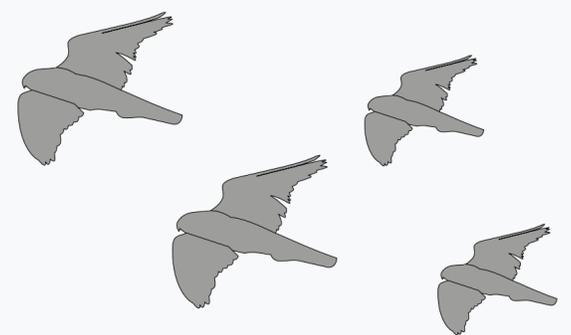


Segunda Turma, AREsp 1.446.639 (2019)

Fatos: empresa brasileira que prestava serviços de logística, especificamente o transporte de equipamentos musicais do exterior para locais onde ocorreram eventos no Brasil.

Decisão: STJ aplicou a teoria do “resultado-fruição” e manteve a incidência do ISS:

- **execução e fruição no Brasil:** apesar de o serviço ser contratado por uma empresa estrangeira e o pagamento vir do exterior, a execução do transporte e, fundamentalmente, a fruição da utilidade do serviço (o uso dos equipamentos nos eventos) ocorreram majoritariamente em solo brasileiro.
- **interesse econômico no Brasil:** o interesse econômico do serviço estava localizado no Brasil, uma vez que a tomadora do serviço dependia desses equipamentos para a realização dos eventos pelos quais fora contratada no país.
- **não caracterização de exportação:** para que haja efetiva exportação de serviço, ele não pode ter consequências ou produzir efeitos no Brasil, mesmo que o pagamento seja feito por residente no exterior.



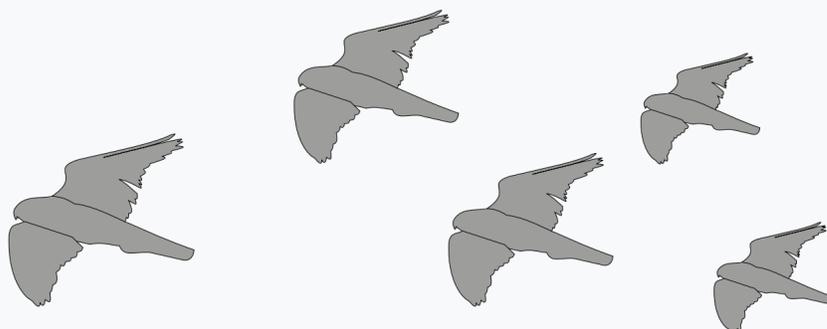
Primeira Turma, AREsp 1.150.353 (2021)

Fatos: uma sociedade gestora de fundos de investimento brasileira que prestava serviços de gestão de fundo de investimento sediado nos EUA.

Argumentos: a empresa argumentava que, por o fundo estar localizado no exterior e o pagamento ser feito por residente estrangeiro, o serviço deveria ser considerado exportado.

Decisão: STJ aplicou a teoria do “resultado-fruição” e manteve a incidência do ISS:

- **local da geração do resultado econômico:** o resultado do serviço de gestão de carteira de fundo de investimento, mesmo que o fundo seja constituído no exterior, se realiza no local onde está situado o estabelecimento prestador (no Brasil).
- **variação patrimonial no Brasil:** isso ocorre porque é no estabelecimento brasileiro que são apurados os rendimentos (ou prejuízos) decorrentes das ordens de compra e venda de ativos tomadas pelo gestor, e que, desde logo, refletem materialmente na variação patrimonial do fundo. Ou seja, os efeitos das decisões de gestão sobre a alteração patrimonial do fundo (rendimentos ou prejuízos) são sentidos em território nacional, de onde foram realizadas as ordens de compra e venda dos ativos pela gestora.



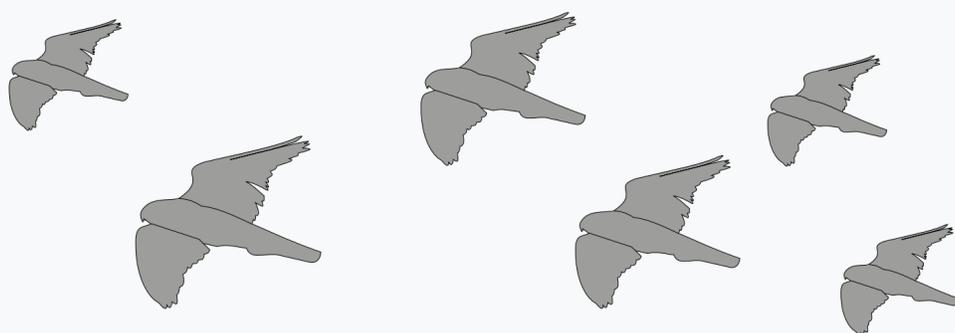
Primeira Turma, RESP 1.805.222 (2021)

Fatos: uma empresa brasileira que prestava serviços de desenvolvimento de software sob encomenda para clientes localizados no exterior.

Argumentos: a empresa argumentava que, como o software era desenvolvido para uso exclusivo no exterior e o pagamento vinha de lá, o serviço deveria ser considerado exportado.

Decisão: STJ aplicou a teoria do “resultado-fruição” e excluiu a incidência do ISS

- **foco na utilização exclusiva no exterior:** embora o desenvolvimento do software ocorresse no Brasil, a sua finalidade e utilização exclusiva eram para o cliente estrangeiro, em território estrangeiro. O software era feito sob medida para atender às necessidades específicas do tomador no exterior.
- **benefício econômico no exterior:** o benefício econômico e a utilidade do serviço de desenvolvimento de software se materializavam no exterior, onde o cliente estrangeiro utilizaria o produto final para suas operações.
- **conformidade com a LC 116/2003:** o fato de o software ser entregue eletronicamente ou de o pagamento vir do exterior são elementos que corroboram a natureza de exportação, mas o critério decisivo é onde o benefício do serviço é efetivamente usufruído.



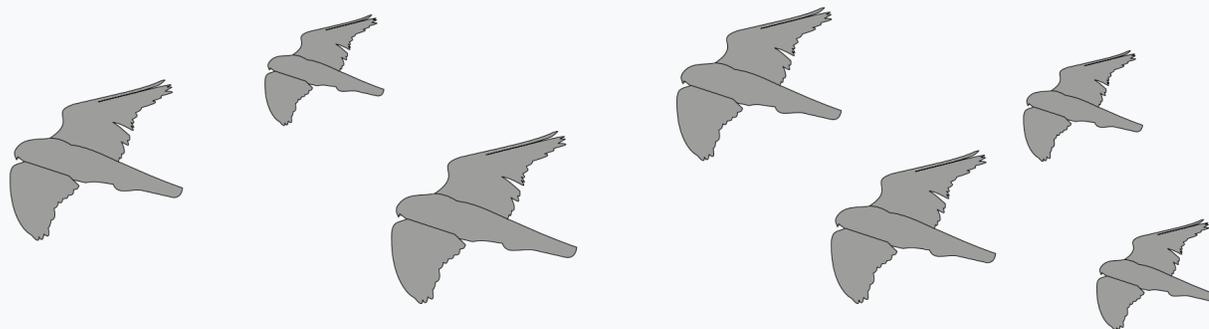
Primeira Turma, AgInt no ARESP 1.931.977 (2022)

Fatos: uma empresa brasileira que prestava serviços de conserto, reparo e revisão de aeronaves para empresas estrangeiras.

Argumentos: a empresa argumentava que a utilização e o benefício final eram usufruídos no exterior pelas companhias aéreas estrangeiras (exemplos citados no acórdão incluem empresas do México e Moçambique).

Decisão: STJ aplicou a teoria do “resultado-fruição” e excluiu a incidência do ISS

- **serviços concluídos no Brasil, mas fruição no exterior:** embora o conserto e reparo das aeronaves fossem iniciados e concluídos em território brasileiro, o resultado e a utilidade desses serviços se verificavam fora do país.
- **benefício para o tomador estrangeiro:** as empresas aéreas estrangeiras eram as beneficiárias diretas e utilizavam as aeronaves reparadas em suas operações internacionais, fora do território nacional, onde o serviço gerava valor e era usufruído.



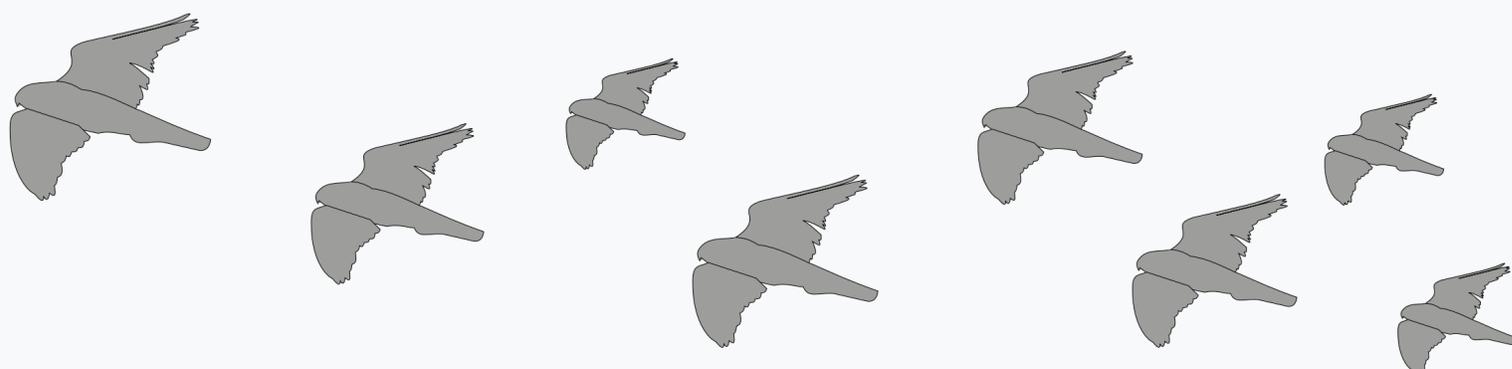
Segunda Turma, REsp 2.075.903 (2023)

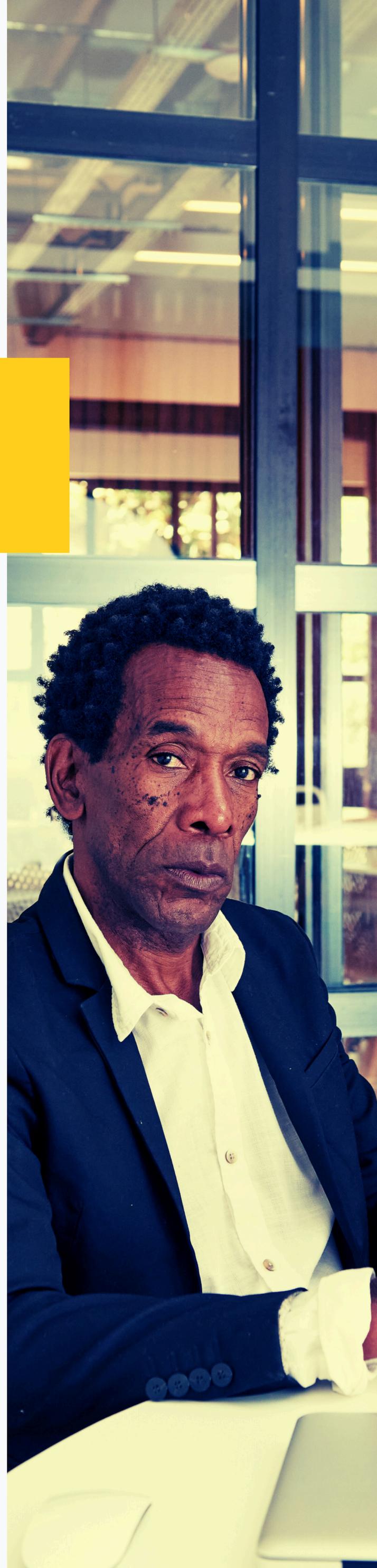
Fatos: uma empresa farmacêutica brasileira que realizava serviços de pesquisa clínica, incluindo exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de produtos farmacêuticos e medicamentosos, para uma empresa estrangeira

Argumentos: a empresa brasileira argumentava que esses serviços configuravam exportação, pois eram contratados por uma empresa no exterior e, em parte, concluídos nos Estados Unidos, o que, em sua visão, afastaria a incidência do ISS.

Decisão: STJ aplicou a teoria do "resultado-consumação" e manteve a incidência do ISS

- **serviços integralmente desenvolvidos no Brasil:** os serviços de exame, pesquisa, coleta e compilação de dados foram integralmente desenvolvidos em território nacional.
- **resultado relacionado ao próprio serviço no Brasil:** o "resultado" desses serviços se relacionava à própria atividade realizada no Brasil, não havendo necessidade de complementação no exterior para que o serviço fosse considerado "concluído" em sua essência. A empresa nacional verificava a conclusão dos serviços visando a percepção da contraprestação ajustada.
- **fruição distinta do resultado:** a Corte diferenciou o "resultado" do serviço da sua "fruição". A fruição, que seria a utilização dos dados e informações pela empresa estrangeira para desenvolver estudos clínicos de medicamentos no exterior, foi considerada uma etapa posterior que não descaracteriza o fato de o "resultado" do serviço em si ter se verificado no Brasil.





CUIDADOS A SEREM TOMADOS

Há, pelo menos, uma certeza: o ônus de demonstrar a ocorrência da exportação do serviço é dos contribuintes.

Assim, algumas medidas podem ser tomadas de modo a demonstrar, documentalmente, a ocorrência efetiva de uma exportação:

- detalhar e especificar nos contratos o seu local de execução, o local de utilização do resultado do serviço e o domicílio/residência do tomador no exterior;
- evitar cláusulas genéricas, que permitam interpretações ambíguas sobre o local de utilização do serviço;
- manter os registros contábeis/fiscais que permitam rastrear as operações e comprovar a destinação dos serviços;
- emitir a NF-e especificando as atividades realizadas e indicando tratar-se de exportação;
- sempre que possível, produzir evidências materiais da prestação dos serviços;
- comprovar o pagamento pelo cliente estrangeiro.

Sperling Advogados

Fábio Piovesan Bozza

fpiovesan@sperling.adv.br

+55 11 3704-0788



Fernando Mariz Masagão

fmasagao@sperling.adv.br

+55 11 3704-0788



Av. 9 de Julho, 4939 | Jd. Paulista
6º Andar | Torre Jardim | 01407-200

São Paulo-SP Brasil

informativo.tnt@sperling.adv.br

+55 11 3704-0788

