



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

**APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ISS. IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. ART. 1, §1º, DA LC 116/03. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE DA LEI BRASILEIRA. INCONSTITUCIONALIDADE DO DISPOSITIVO. INOCORRÊNCIA. POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. RESULTADO-UTILIDADE. PRECEDENTES DO STF E DO STJ.**

- A discussão travada nos autos do mandado de segurança diz, essencialmente, com a incidência, ou não, do ISSQN sobre a importação de serviços prestados no exterior, bem como com a inconstitucionalidade do §1º do art. 1º da Lei Complementar nº. 116/03, arguida pelo impetrante e reiterada nas razões recursais.

- No âmbito constitucional a competência dos entes federados é delimitada pelo princípio da territorialidade, impondo aos municípios tributar o serviço prestado dentro dos limites de seu território, o que impediria, segundo a tese sustentada pelo apelante, a exação sobre serviços advindos do exterior.

- No tocante ao ISS, o legislador definiu como local da prestação do serviço o do estabelecimento tomador ou, em caso de prestação iniciada no exterior, o do intermediário do serviço, de modo que aos municípios foi possibilitada a tributação, mais precisamente, sobre o serviço proveniente do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior. A LC nº 116/2003 nada mais fez do que adotar o princípio do destino como o aplicável às importações de serviços a fim de exonerar as exportações e fazer incidir o imposto nos serviços oriundos do exterior, de modo que, em verdade, a



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

incidência do ISS em casos tais é ínsita ao sistema constitucional brasileiro, o qual não apenas autoriza, mas impõe a cobrança. Sendo o aspecto material do fato gerador do ISS a prestação de serviço, resta claro que o seu aspecto temporal coincide com o momento em que o tomador usufrui do serviço executado pelo prestador.

- Quer dizer, ainda que haja prestação do serviço no exterior, é possível sua tributação em virtude do fato do local onde efetivamente se aproveitar o serviço ser em território nacional, porquanto *"não é propriamente a atividade material da concretização do serviço, mas quando da sua consumação ou, no mínimo, onde se materializar sua utilidade"* ("ut" trecho do voto vista do em. Desembargador Armínio José Abreu Lima da Rosa nos autos n. 70080884166) o raciocínio a ser aplicado na importação de serviços, o que afasta, decorrência lógica, a alegação de ilegalidade da cobrança e inconstitucionalidade do dispositivo complementar.

- Na hipótese dos autos, o próprio apelante afirma em suas razões que contrata empresas com sede na França, as quais lhe prestam serviços integralmente no exterior, quando então os resultados são encaminhados para o Brasil, onde, por conseguinte, são aplicados nas mais variadas áreas. Dessa forma, consoante o conceito resultado-utilidade, constatável dos autos que os serviços contratados pela recorrente são fruídos em solo brasileiro, local onde o contrato pelo tomador do serviço surte resultado prático. Em suma, não havendo falar em ilegalidade e inconstitucionalidade da cobrança tributária em questão, bem como pelo fato de que os serviços contratados do exterior pela autora permitem a conclusão



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

de que a fruição se dá em território brasileiro, perfeitamente possível a incidência de ISS em tais serviços, não merecendo reparo a sentença que denegou a segurança.

**APELO DESPROVIDO.**

APELAÇÃO CÍVEL

VIGÉSIMA SEGUNDA CÂMARA CÍVEL

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

COMARCA DE PORTO ALEGRE

TIMAC AGRO INDUSTRIA E COMERCIO DE FERTILIZANTES LTDA.

APELANTE

SECRETARIO MUNICIPAL DA FAZENDA DE PORTO ALEGRE - RS

APELADO

MUNICIPIO DE PORTO ALEGRE

APELADO

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos.

Acordam os Desembargadores integrantes da Vigésima Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado, **à unanimidade, em desprover o apelo.**

Custas na forma da lei.



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

Participaram do julgamento, além do signatário, os eminentes Senhores

**DES. FRANCISCO JOSÉ MOESCH (PRESIDENTE) E DES. MIGUEL ÂNGELO DA SILVA.**

Porto Alegre, 12 de novembro de 2020.

DES.<sup>a</sup> MARILENE BONZANINI,

RELATORA.

#### RELATÓRIO

**DES.<sup>a</sup> MARILENE BONZANINI (RELATORA)**

Adoto o relatório do parecer ministerial, *verbis*:

*"TIMAC AGRO INDÚSTRIA COMÉRCIO DE FERTILIZANTES LTDA. formula perante esta C. 22ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul APELAÇÃO contra o MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE, inconformada com a sentença proferida pelo Magistrado da 8ª Vara da Fazenda Pública da Capital, nos autos do MANDADO DE SEGURANÇA por ela impetrada, pela qual denegou a segurança.*

*Sustenta a apelante ser equivocado o entendimento firmado em sentença, alegando para tanto que a tributação ora combatida é prevista pelo artigo 1º, §1º, da LC nº 116/03 e artigo 3-A, inciso I, da*



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

*LCM 07/73 e é aplicada em desfavor dos contribuintes, fato que é notório. Não por outro motivo foi instaurada a Arguição de Inconstitucionalidade nesta Corte. A simples previsão de que possa ser realizada a tributação, por si só, configura ameaça suficiente para impetração de mandado de segurança preventivo. Ademais, o entendimento adotado ignora por completo a previsão do artigo 1º da Lei nº 12.016/09, o qual possibilita a impetração diante de justo receio. Outrossim, ser irrelevante ter havido ou não procedimento fiscalizatório por parte do Fisco. Aduz também que a urgência é requisito para concessão de liminar e não para a concessão da segurança. Rechaça a tese de que é necessária a dilação probatória, pois os documentos trazidos aos autos são suficientes para a análise da questão posta. No mérito, defende, em longas laudas, a não incidência de tributação pelo ISS sobre serviços provenientes do exterior, sob pena de violação dos Princípios da Legalidade e da Territorialidade. Reconhecido o direito, requer a compensação dos valores pagos indevidamente. Ao final, postula o provimento do recurso (fls. 619/643@).*

*O apelado, em contrarrazões, manifestou-se pelo improvimento do recurso (fls. 652/654@)".*

O Ministério Público opinou pelo conhecimento e desprovimento do apelo.

É o relatório.



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

## VOTOS

### DES.<sup>a</sup> MARILENE BONZANINI (RELATORA)

Eminentes Colegas!

A discussão travada nos autos do mandado de segurança diz, essencialmente, com a incidência, ou não, do ISSQN sobre a importação de serviços prestados no exterior, bem como com a inconstitucionalidade do §1º do art. 1º da Lei Complementar nº. 116/03<sup>1</sup>, arguida pelo impetrante e reiterada nas razões recursais.

A impetrante, sociedade por cotas de responsabilidade limitada, cujo objeto social consiste na compra, importação exportação e comercialização de fertilizantes, produtos para alimentação animal e higiene agroalimentar, pretende seja-lhe reconhecido o direito de que seja ordenada *"à autoridade coatora que se abstenha de exigir da impetrante o ISSQN sobre tomada de serviços prestados no exterior*

---

1 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.**



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

*(importação de serviços) decorrentes dos contratos firmados com as empresas Compagnie Financiere et de Participarion Roullier e Agrofinance International diante da ilegalidade e a inconstitucionalidade da exigência prevista no art. 1º, §1º, da Lei Complementar nº. 116/03, do art. 3º-A, I, da LCM 07/73 e de qualquer outro ato legal ou normativo que implique em tal tributação”, bem como seja assegurado o “direito à compensação dos valores pagos indevidamente nos últimos cinco anos que antecedem a ação e durante sua tramitação com débitos vencidos de qualquer tributos municipais, devidamente corrigidos pela Taxa SELIC desde cada pagamento indevido”.*

Pois bem.

O mandado de segurança é garantia fundamental, previsto expressamente no art. 5º, LXIX, da CF, que tem como finalidade proteger direito líquido e certo, não amparado por 'habeas-corpus' ou 'habeas-data', quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

Sobre o conceito de '*direito líquido e certo*', Hely Lopes Meirelles, Arnaldo Wald e Gilmar Ferreira Mendes assim ensinam:

*Direito líquido e certo é o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração. Por outras palavras, o direito invocado, para ser amparável por mandado de segurança, há de vir expresso em normal legal e trazer em si todos os requisitos e condições de sua*



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

*aplicação ao impetrante: se sua existência for duvidosa; se sua extensão ainda não estiver delimitada; se seu exercício depender de situações e fatos ainda indeterminados, não rende ensejo à segurança, embora possa ser defendido por outros meios judiciais.*

*Quando a lei alude a direito líquido e certo, está exigindo que esse direito se apresente com todos os requisitos para seu reconhecimento e exercício no momento da impetração. Em última análise, direito líquido e certo é direito comprovado de plano. Se depender de comprovação posterior, não é líquido, nem certo, para fins de segurança. Evidentemente, o conceito de liquidez e certeza adotado pelo legislador do mandado de segurança não é o mesmo do legislador civil (art. 1.533 do Código Civil). É um conceito impróprio e mal-expresso alusivo à precisão e comprovação do direito quando deveria aludir à precisão e comprovação dos fatos e situações que ensejam o exercício desse direito.*

*Por se exigir situações e fatos comprovados de plano é que não há instrução probatória no mandado de segurança. Há, apenas, uma dilação para informações do impetrado sobre as alegações e provas oferecidas pelo impetrante, com subseqüente manifestação do Ministério Público sobre a pretensão do postulante. Fixada a lide nestes termos, advirá a sentença considerando unicamente o direito e os fatos comprovados com a inicial e as informações<sup>2</sup>.*

É em razão de se exigir a demonstração de plano do direito líquido e certo alegado pelo impetrante que o Supremo Tribunal Federal firmou

---

<sup>2</sup> MEIRELLES, Hely Lopes; WALD, Arnoldo; MENDES, Gilmar Ferreira. Mandado de Segurança e Ações Constitucionais. Malheiros. 36 ed. 2014.





@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

orientação no sentido de que "o direito líquido e certo constitui pressuposto do mandado de segurança de ordem processual e nada tem a ver com o mérito da demanda" (AI 560154 AgR, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 22/08/2006, DJ 22-09-2006 PP-00052 EMENT VOL-02248-06 PP-01262), sendo que se a impetração for preventiva, a ameaça a direito líquido e certo deve ser grave, séria, concreta e objetiva.

Nesse sentido:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ALEGADA NATUREZA PREVENTIVA. ICMS. PRESTAÇÃO ANUAL DE PRECATÓRIO VENCIDA E NÃO PAGA. COMPENSAÇÃO. ARTIGO 78, § 2º, DA ADCT. DECRETO ESTADUAL 5.154/2001.*

*1. A natureza preventiva do mandado de segurança decorre da constatação da incidência da norma jurídica, uma vez ocorrente seu suporte fático, sendo o direito ameaçado por ato coator iminente.*

*2. O mandado de segurança preventivo exige efetiva ameaça decorrente de atos concretos ou preparatórios por parte da autoridade indigitada coatora, não bastando o risco de lesão a direito líquido e certo, baseado em conjecturas por parte do impetrante, que, subjetivamente, entende encontrar-se na iminência de sofrer o dano.*

*(...)*

*7. Recurso ordinário parcialmente provido.*

*(RMS 19.217/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/03/2009, DJe 26/03/2009).*



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

Nessa esteira, importante trazer à baila o ensinamento do Ministro HERMAN BENJAMIN<sup>3</sup>:

*"Conforme consignado na decisão agravada, reitero que não se confunde a impetração contra lei em tese com a que possui natureza preventiva.*

*Para bem diferenciar, transcrevo, novamente, o ensinamento do professor Hugo de Brito Machado (Mandado de Segurança em Matéria Tributária , 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 231):*

*(...) se apenas pretendo importar determinada mercadoria para a qual a alíquota do imposto de importação foi aumentada, e considero que o aumento se deu contrariando a Constituição, mas ainda não adquiri a mercadoria no exterior, não posso dizer que tenho um direito sob ameaça de lesão. Se impetro mandado de segurança, a impetração estará atacando a norma, em tese, que elevou a alíquota do imposto. Por outro lado, se já adquiri a mercadoria, e especialmente se a mercadoria já foi remetida para o Brasil, já estou diante de fatos dos quais inexoravelmente decorrerá o fato impunível. Já posso, portanto, impetrar o writ, em caráter preventivo.*

---

<sup>3</sup> AgRg no RMS 39.587/MS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2014, DJe 24/09/2014.



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

*Como se vê, a diferença reside na constatação de que, no Mandado de Segurança preventivo, há demonstração de que ocorreu a situação fática prevista hipoteticamente na norma impugnada, razão por que existe o direito, ou ao menos o fundado receio de lesão a esse direito. Conseqüentemente, a impetrante apenas se antecipa à ação da autoridade pública, pleiteando o provimento jurisdicional que a afaste.*

*Na impetração contra lei em tese, a situação fática acima referida ainda não se realizou. Pode até vir a sê-lo, mas o que se tem é um ataque direto e frontal ao simples conteúdo da norma, e é por isso que não se mostra possível a comprovação, de plano, de direito líquido e certo a ser tutelado.”*

No caso, tenho que não assiste razão ao apelante, porquanto não vislumbro a presença do direito líquido e certo referido em suas razões recursais, o qual decorreria da ilegalidade da cobrança de ISS, pelo fisco municipal, de serviços importados do exterior, porquanto seria inconstitucional a exigência prevista no art. 1º, §1º, da Lei Complementar nº. 116/03, do art. 3º-A, I, da LCM 07/73.

Inicialmente, destaco que havia decidido, consoante voto que proferi por ocasião do julgamento do Agravo de Instrumento n. 70080798895, que o fato da impetrante contratar empresas com sede na França, as quais prestariam seus serviços integralmente no exterior, em princípio determinaria que a tributação relativa ao ISSQN, que encontra fundamento legal na norma do art. 1º, §1º, da Lei Complementar nº.



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

116/03, não se enquadraria na regra matriz de incidência tributária estabelecida pela Constituição Federal, notadamente no que diz com o aspecto antecedente espacial.

Entretanto, recentemente revê tal posicionamento após análise aprofundada da matéria, cuja controvérsia e complexidade jurídicas são sobremaneira reconhecidas, conforme fundamentação que passo a aduzir.

Avançando para a análise do mérito recursal, sabidamente o ISS encontra previsão na Constituição Federal como tributo de competência municipal:

*Art. 156 - Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

*(...)*

*III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

No âmbito constitucional, pois, a competência dos entes federados é delimitada pelo princípio da territorialidade, impondo aos municípios tributar o serviço prestado dentro dos limites de seu território, o que impediria, segundo a tese sustentada pelo apelante, a exação sobre serviços advindos do exterior:

Sobre o princípio da territorialidade leciona Paulo de Barros Carvalho<sup>4</sup>:

*“Não se manifesta ostensivamente na fraseologia constitucional, mas se reveste de insofismável energia latente, como decorrência imediata de importantes diretrizes do sistema. O poder vinculante de*

---

<sup>4</sup> “Curso de Direito Tributário” Ed. Saraiva2007 - 18ª Ed. p. 176/177



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

*uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa política da pessoa política que a editou. A lei federal, por todo o território brasileiro; as estaduais, dentro de suas fronteiras regionais; e as municipais, nas lindes internas de seus espaços geográficos; assim acontecendo com as do Distrito Federal. A observância eficaz do princípio da territorialidade da tributação é condição determinante do bom funcionamento e da harmonia que o ordenamento planificou.”*

A incidência do ISS sobre uma determinada atividade está vinculada a observância cumulativa de três elementos, os quais foram estabelecidos pela Constituição Federal, consistentes em:

- I. A atividade corresponder, de fato, a um serviço;
- II. Estar prevista em legislação complementar;
- III. Não estar disposta no art. 155, II, da CF.

Dessa forma, com vista a regulamentar a incidência do ISS em nível nacional e, por conseguinte, nortear a atuação municipal, foi editada a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que, dentre outras previsões, assim dispõe em seu artigo 1º, § 1º:



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

*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.*

E o artigo 3º do mesmo diploma estabelece que:

*Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:*

*I- do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art.1º desta Lei Complementar.*

Da mesma forma o Município de Porto Alegre regulou o tema, consoante se extrai do art. 3º-A, I, da LCM 07/73, que assim prevê:

*Art. 3º-A O serviço considera-se prestado e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas seguintes hipóteses, quando será devido no local: (Redação acrescida pela Lei Complementar nº 501/2003)*



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

*I - do estabelecimento do tomador ou intermediário de serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso do serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País; (Redação acrescida pela Lei Complementar nº 501/2003)*

Ou seja, com a edição das aludidas leis complementares o legislador definiu como local da prestação do serviço o do estabelecimento tomador ou, em caso de prestação iniciada no exterior, o do intermediário do serviço, de modo que aos municípios foi possibilitada a tributação, mais precisamente, sobre o serviço proveniente do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior.

Acerca do tema, esclarece Kiyoshi Harada<sup>5</sup>:

*"Quando a norma prescreve que o ISS incide também sobre o serviço proveniente do exterior está a significar hipótese de contratação pelo tomador aqui domiciliado de um prestador de serviço domiciliado no estrangeiro. É o caso, por exemplo, de envio pelo tomador aqui situado de material para ser examinado em laboratório localizado no exterior do país, o qual, após analisado o material, **remete o seu resultado final para o tomador.**"*

---

<sup>5</sup> HARADA, Kiyoshi. "Direito financeiro e tributário", 23. ed., São Paulo: Atlas, 2014, p. 515-516



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

*O efeito imediato do serviço só se produzirá com a verificação do resultado final do exame pelo tomador, momento em que se tem por ocorrido o fato gerador. Nessa hipótese, o imposto poderá ser exigido do tomador na qualidade de responsável tributário, nos termos do inciso I, do § 2º, do art. 6º da LC nº 116/03, desde que a lei do município competente atribua ao tomador a responsabilidade pelo pagamento do imposto na hipótese em questão.*

*Para a perfeita compreensão do termo “serviço proveniente do exterior” é preciso não confundir o resultado com o efeito. O resultado acontece com a execução do serviço (no exterior) e o efeito acontece com a fruição pelo tomador daquele resultado, ou seja, do serviço executado. Tanto a obrigação de fazer, como a prestação de serviço que dela resulta pressupõem dois sujeitos, o prestador e o tomador. Não existe obrigação consigo próprio, nem prestação de serviço a si próprio. **Sendo o aspecto material do fato gerador do ISS a prestação de serviço, resta claro que o seu aspecto temporal coincide com o momento em que o tomador usufrui do serviço executado pelo prestador.** (...)Essa é uma das possíveis interpretações que empresta efeito jurídico à norma sob comento e que se harmoniza com a política governamental da desoneração das exportações para abrir mercados no exterior e onerar as operações inversas visando, senão a proteção do mercado nacional, ao menos o equilíbrio entre os produtos e serviços nacionais e estrangeiros.” – Grifei.*





@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

Na mesma esteira é a lição de Roque Antônio Carrazza<sup>6</sup>:

*"IV De fato, se a Carta Magna permite, em seu art. 156, §3º, II, que lei complementar exclua da incidência do ISS 'exportações de serviços para o exterior', segue-se que estas operações, em princípio, são tributáveis. Como tributáveis, em tese, são as importações de serviços, vale dizer, as prestações de serviços que vêm do exterior ou lá se iniciam (agrediria o princípio da livre concorrência desfavorecer as prestações de serviços nacionais, desonerando as realizadas ou iniciadas no exterior)."*

*"Andou bem, pois, a Lei Complementar 116/2003 quando determinou a incidência do ISS sobre a importação de serviços (art. 1º, §1º) e sua não-incidência sobre a exportação dos mesmos (art. 2º, I). Assim statuindo, consagrou, de uma vez por todas, também no âmbito deste tributo, o princípio do destino."(...)*

*"Pois bem. A teor do mencionado art. 1º, §1º, da Lei Complementar 116/2003, há, para fins de ISS, importação de serviço quando este, desenvolvido no exterior, apresenta resultado (efeitos) no País, ainda que seu pagamento seja efetuado no exterior."(...)*

*"V- De consequência, sempre mais confirmamos que a expressão '**cujo resultado aqui se verifique**' tem a aceção de local onde ocorre a fruição do serviço, ou seja, o local onde ele é ou pode vir a ser utilizado." – Grifei.*

De tais ponderações é possível concluir-se pela inexistência de controvérsia acerca da constitucionalidade da tributação em análise, não havendo falar em ofensa ao princípio da territorialidade em decorrência do fato do ISS poder incidir

---

<sup>6</sup> Curso de Direito Tributário" Ed. Malheiros 2009 25ª Ed. - p. 994/995



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

sobre serviços desenvolvidos no exterior e cujo resultado se realize no Brasil, ou, ainda, sobre serviços iniciados no exterior e concluídos no país.

Na hipótese dos autos, o próprio apelante afirma em suas razões que contrata empresas com sede na França, as quais lhe prestam serviços de assessoria administrativa, comercial e estratégica, assessoria e auditoria contábil e fiscal, assessoramento jurídico e de recursos humanos, assessoria na área de compras de matéria prima, marketing e desenvolvimento de produtos integralmente no exterior, **quando então os resultados são encaminhados para o Brasil**, onde, por conseguinte, são aplicados nas mais variadas áreas.

Ou seja, ainda que haja prestação do serviço no exterior, é possível sua tributação em virtude do fato do local onde efetivamente se aproveita o serviço ser em território nacional.

Isso porque, consoante o conceito que entendo cabível ao caso concreto (resultado-utilidade), **constatável dos autos que os serviços contratados pela recorrente são fruídos em solo brasileiro, local onde o contrato pelo tomador de serviço surte resultado prático**. Na esteira do judicioso voto de vista do em. Desembargador Armínio José Abreu Lima da Rosa nos autos da arguição de inconstitucionalidade n. 7008088416, *“não é propriamente a atividade material da concretização do serviço, mas quando da sua consumação ou, no mínimo, onde se materializar sua utilidade”* o raciocínio a ser aplicado na importação de serviços, o que



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

afasta, decorrência lógica, a alegação de ilegalidade da cobrança e inconstitucionalidade do dispositivo complementar.

A LC nº 116/2003 nada mais fez do que adotar o princípio do destino como o aplicável às importações de serviços a fim de exonerar as exportações e fazer incidir o imposto nos serviços oriundos do exterior, de modo que, em verdade, a incidência do ISS em casos tais é ínsita ao sistema constitucional brasileiro, o qual não apenas autoriza, mas impõe a cobrança.

Exatamente nesse sentido, destaca Luís Eduardo Schoeri<sup>7</sup>:

*“Deve-se notar que não parece cabível questionar a constitucionalidade da lei complementar pelo fato de o desenvolvimento do serviço ocorrer no exterior. Afinal, enquanto o constituinte, ao versar sobre o imposto estadual (ICMS), depositou a ênfase em seu aspecto material (‘operações relativas à circulação de mercadoria e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação’) o que exigiu que o próprio constituinte tratasse de admitir sua incidência para os casos de importações no caso do imposto municipal (ISS), vê-se que este incide sobre os serviços de qualquer natureza. Daí, pois, a possibilidade de tributar-se um serviço cujo resultado verifique-se no País, ainda que seu desenvolvimento (a prestação, propriamente dita) tenha ocorrido no exterior”.*

---

<sup>7</sup> SCHOERI, Luís Eduardo. ISS sobre a Importação de Serviços do Exterior. Revista Dialética de Direito Tributário. v. 100. Jan/2004, p. 39



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

De referir que o entendimento ora aplicado – constitucionalidade da cobrança diante do local do resultado do serviço contratado -, embora encontre resistência em parte da doutrina, não tem sido questionado pelo Supremo Tribunal Federal, ainda que em análise não direta da constitucionalidade do dispositivo legal atacado, como bem lembrou o em. Desembargador Armínio José Abreu Lima da Rosa no voto a que me referi anteriormente.

Assim, no AgRg no RE nº 599.050/RJ, RICARDO LEWANDOWSKI, está assim ementado:

*Apelação. – ISS. – A tributação por serviços provenientes do exterior é autorizada pela LC 116/2003, não contendo qualquer inconstitucionalidade. Somente é vedada a tributação sobre a exportação de serviços. – A remessa, a título de reembolso de custos e despesas, na verdade, não altera o fato gerador, eis que visa remunerar o serviço prestado, embora com outra denominação, para evitar a incidência do tributo. – RECURSO NÃO PROVIDO.*

Da aludida decisão, igualmente transcrevo o pertinente excerto:

*“Com efeito, o Tribunal a quo consignou que, no caso dos autos, deve incidir o ISS sobre a atividade exercida pela recorrente. Ressaltou-se que o denominado rateio de custos e despesas, na verdade, corresponde à remuneração pelo serviço proveniente do exterior. Transcrevo o seguinte trecho do acórdão recorrido: ‘Conforme se vê dos autos, a divisão empresarial adotada pela IMPETRANTE comprova que as funções da filial, sediada no Brasil, na*



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

*verdade, utiliza a estrutura da matriz para a execução de seus fins, eis que sem as atividades que esta desempenha para as outras divisões localizadas em outros países, haveria um esvaziamento de suas funções. Sobre a simulada denominação de rateio de custos e despesas, o que está sendo remetido, é a remuneração pelo serviço prestado, proveniente do exterior. Deste modo, correta a incidência do ISS' (fl. 331). Assim, firmar entendimento diverso implicaria novo exame do conjunto fático-probatório dos autos, circunstância que torna inviável o recurso, nos termos da Súmula 279 do STF."*

Da mesma forma na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça já há manifestações favoráveis à incidência em casos de importação de serviços relacionados ao uso de programa de computador personalizado em território estrangeiro:

*O Tribunal de origem, em autos de Mandado de Segurança, de caráter preventivo, manteve a sentença que denegara a ordem, ao fundamento de que incide Imposto sobre Serviços (ISS) sobre a cessão de direito de uso de software elaborado no exterior, de forma pessoal e personalizada. III. O Superior Tribunal de Justiça tem entendido que, identificado "pelo acórdão recorrido tratar-se de programa desenvolvido de forma personalizada, aplica-se a jurisprudência desta Corte no sentido de que os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS" (STJ, AgRg no AREsp 32.547/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/10/2011). Em igual sentido: STJ, AgRg no AREsp 79.386/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 16/02/2012; STJ, REsp 814.075/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe de*



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

*02/04/2008. (...)“(grifei - AgInt no AREsp571.604/PR Djede 24.05.18Rel.Min.ASSUSETE MAGALHÃES)*

*“Trata-se de recurso especial interposto pela Megadata Computações Ltda., com fundamento nas alíneas “a” e “c” do inciso III do art. 105 da CF/88, contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, assim ementado (e-STJ, fl. 366): (...) Os embargos de declaração (e-STJ, fls.382/389) foram rejeitados, nos termos da decisão de e-STJ, fls. 401/403.”*

*“Alega a recorrente, nas razões do especial, violação do art. 128 do CTN; 1º, § 1º e 6º, § 2º, da LC 116/2003. Defende que o ISS tem “[...] sua incidência limitada ao território do município onde se dá a prestação de serviço” (e-STJ, fl. 430), o que supostamente não ocorreu no caso concreto. Por fim, sustenta haver divergência jurisprudencial em torno da impossibilidade de tributação da importação de serviços ocorridos fora do Município do Rio de Janeiro. Foram apresentadas contrarrazões às e-STJ, fls. 494/515. Convertido o agravo em recurso especial (e-STJ, fls. 687/688), vieram os autos conclusos. É o relatório.”*

*“O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento segundo o qual “[...] os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS [...]” (EDcl no AgRg no AREsp 32.547/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 13/12/2011, DJe 19/12/2011).” (...)*

*“Portanto, como é possível observar, o acórdão está em consonância com a jurisprudência desta Corte Superior, atraindo a incidência da Súmula568 do STJ: “O relator, monocraticamente e no*



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

*Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema."*

*"Ademais, alterar o entendimento da Corte estadual de que "[...] a impetrante atua no ramo de informática e celebrou contrato de prestação de serviço com empresa sediada no Estado de Israel, por meio do qual obteve direito de usar software de computador licenciado pela sociedade sediada no exterior, com consequente manutenção e suporte técnico do objeto pactuado" (e-STJ, fl. 369), esbarraria no óbice da Súmula 7/STJ: Sobre o tema: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSOESPECIAL. ISS. COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE. INCIDÊNCIA DOTRIBUTO. REVISÃO DO ENTENDIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA7/STJ. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. 1. Com base no contexto fático-probatório dos autos, o Tribunal a quo decidiu pela incidência do ISSQN porque a revisão do entendimento esbarra no óbice da Súmula 7/STJ. Precedente: AgRg no AREsp 420.873/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 20/6/2014. 2. O óbice da Súmula 7/STJ impede a análise do dissídio jurisprudencial por faltar identidade entre o acórdão paradigma e os fundamentos da decisão recorrida. Precedente: AgInt no REsp 1.596.392/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 6/3/2017. 3. Agravo interno a que se nega provimento. (AgInt no REsp 1.255.084/MG, de minha relatoria, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/4/2017, DJe 2/5/2017)."(...)“Ante o exposto, com fulcro no art. 932, IV, do CPC/2015, c/c o art.255, § 4º, II, do RISTJ e a Súmula 568/STJ, nego provimento ao recursoespecial. Publique-se. Intimem-se. Brasília (DF), 27 de junho de 2017.”(grifei - Resp 1.204.311/RJ d.m. de 29.06.17 Rel. Min. OG FERNANDES).*



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

Em suma, não havendo falar em ilegalidade e inconstitucionalidade da cobrança em questão, bem como que pelo fato de que os serviços contratados do exterior pela autora permitem a conclusão de que a fruição se deu em território brasileiro, perfeitamente possível a incidência de ISS em tais serviços, não merecendo reparo a sentença que denegou a segurança.

Por fim, de se ressaltar que os dispositivos de lei suscitados pelas partes são considerados incluídos para fins de prequestionamento, por força do disposto no art. 1.025 do CPC, que contemplou verdadeira hipótese de "prequestionamento ficto". Por consequência, com base no art. 6º do CPC, ficam as partes cientes de que a matéria foi analisada com base nas alegações pertinentes à análise do caso, cabendo destacar que o juiz não está obrigado a responder todas as suas alegações, quando já tenha encontrado motivo suficiente para fundar a decisão, nem se obriga a ater-se aos fundamentos indicados por elas e tampouco responder um a um todos os seus argumentos, motivo pelo qual, eventuais embargos de declaração poderão ser considerados protelatórios, sujeitando-as à eventual condenação ao pagamento da multa prevista no art. 1.026, §2º, do CPC.

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao apelo, nos termos da fundamentação supra.





@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

Sem honorários (art. 25 da Lei n.º 12.016/09).

**DES. MIGUEL ÂNGELO DA SILVA** - De acordo com o(a) Relator(a).

**DES. FRANCISCO JOSÉ MOESCH (PRESIDENTE)**

Estou acompanhando a eminente Relatora.

A respeito da importação de serviços, assim dispõe a Lei Complementar nº 116/2003:

*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.*

*Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador,*



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

*exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:*

*I- do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art.1º desta Lei Complementar.*

No mesmo sentido é a previsão da LCM nº 07/1973 do Município de Porto Alegre:

*Art. 3º-A O serviço considera-se prestado e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas seguintes hipóteses, quando será devido no local: (Redação acrescida pela Lei Complementar nº 501/2003)*

*I - do estabelecimento do tomador ou intermediário de serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso do serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País; (Redação acrescida pela Lei Complementar nº 501/2003)*



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

De acordo com a legislação supracitada, verifica-se que o legislador, adotando o princípio do destino, elegeu o local do estabelecimento tomador ou, em caso de prestação iniciada no exterior, o do intermediário do serviço, como local da prestação do serviço.

Portanto, ainda que haja prestação do serviço no exterior, como no presente caso, em que a apelante contrata empresas com sede na França, que lhe prestam serviços de assessoria administrativa, comercial e estratégica, assessoria e auditoria contábil e fiscal, assessoramento jurídico e de recursos humanos, assessoria na área de compras de matéria prima, marketing e desenvolvimento de produtos, é possível sua tributação em virtude do fato do local onde efetivamente se aproveita o serviço ser em território nacional.

Nesse sentido:

*AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISS. REEMBOLSO DE CUSTOS E DESPESAS. REMUNERAÇÃO POR SERVIÇO PROVENIENTE DO EXTERIOR. NECESSIDADE DE REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 279 DO STF. ALEGADA VIOLAÇÃO AOS ARTS. 5º, XXXV, LIV E LV, DA CONSTITUIÇÃO. OFENSA*



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

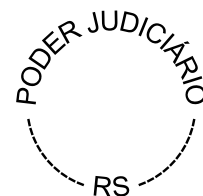
*REFLEXA. ART. 93, IX, DA LEI MAIOR. ACÓRDÃO SUFICIENTEMENTE FUNDAMENTADO. AGRAVO IMPROVIDO. I - Inviável em recurso extraordinário o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incidência da Súmula 279 do STF. II – A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que, em regra, a alegação de ofensa aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório e da prestação jurisdicional, quando dependente de exame prévio de normas infraconstitucionais, configura situação de ofensa reflexa ao texto constitucional, o que inviabiliza o conhecimento do recurso extraordinário. Ademais, não há contrariedade ao art. 93, IX, da Carta Magna, quando o acórdão recorrido encontra-se suficientemente fundamentado. Precedentes. III – Agravo regimental improvido.*

*(RE 599050 AgR, Relator(a): **RICARDO LEWANDOWSKI**, Segunda Turma, julgado em 09/04/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-076 DIVULG 23-04-2013 PUBLIC 24-04-2013)*

Por essa razão, acompanho integralmente o bem fundamentado voto da nobre Relatora.



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA



@ (PROCESSO ELETRÔNICO)

MB

Nº 70084367549 (Nº CNJ: 0075113-52.2020.8.21.7000)

2020/Cível

**DES. FRANCISCO JOSÉ MOESCH** - Presidente - Apelação Cível nº 70084367549,

Comarca de Porto Alegre: "DESPROVERAM. UNÂNIME."

Julgador(a) de 1º Grau: