



AUDITORIA TRIBUTÁRIA
SECRETARIA DA FAZENDA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CRICIÚMA

Processo Administrativo: nº 0696140

Interessado: Marcos De Vila Oliveira Physiotherapist (CPF/CNPJ): 54.290.106/0001-04)

Assunto: Consulta à interpretação da legislação tributária

SOLUÇÃO DE CONSULTA
(Parecer Fiscal 305/2024)

EMENTA: ISS. Exportação de serviços. Resultado-utilidade.

O Auditor Fiscal da Receita Municipal de Criciúma/SC, Murilo Ribeiro Martins, matrícula 57.260, no uso de suas atribuições legais, em especial à vista dos incisos VII, artigo 3º, da Lei Complementar nº 507, de 18 de novembro de 2022, e constatando o preenchimento dos requisitos legais quanto à admissibilidade, segundo regência disciplinada pelo artigo 169 da Lei Complementar 287, de 27 de setembro de 2018, **ESCLARECE** a questionamento formulado pelo consulente acima qualificada.

I) DA EXPOSIÇÃO DOS FATOS E DAS CIRCUNSTÂNCIAS

Trata-se de Consulta Tributária formulada por pessoa jurídica estabelecida formalmente nesta municipalidade, interessada em esclarecer questão que impacta diretamente em seu planejamento tributário.

Marcos De Vila Oliveira Physiotherapist (CPF/CNPJ): 54.290.106/0001-04), empresa brasileira, especializada em fisioterapia, celebrou contrato com um clube esportivo no Japão para a prestação de serviços de assessoria em fisioterapia de maneira totalmente online. O serviço envolve análises clínicas e o fornecimento de orientações a profissionais localizados no Japão, sendo a empresa brasileira responsável técnica na área de fisioterapia. O especialista responsável pela assessoria se encontra no Brasil e todas as atividades são realizadas de forma remota (on-line), com remuneração originária do exterior.

Assim interpela o consulente:

1. É possível a emissão de Nota Fiscal de Serviços (NFS) neste caso?
2. O Imposto Sobre Serviços (ISS) incide sobre a prestação deste tipo de serviço online para o exterior?



AUDITORIA TRIBUTÁRIA
SECRETARIA DA FAZENDA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CRICIÚMA

II) DA EXPOSIÇÃO DO DIREITO

Em conformidade com o Art. 2º, inciso I, e parágrafo único da Lei Complementar nº 116/2003, bem como com os precedentes firmados pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), é possível identificar o critério de localização do resultado para efeito de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

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 no exterior.

A jurisprudência brasileira vem adotando a **teoria do resultado-utilidade** para determinar a incidência do ISSQN, em detrimento da teoria do resultado-consumação que confere ênfase no local de execução dos serviços.

Pela teoria do resultado-utilidade, o que importa é o local onde o serviço prestado produz seus efeitos práticos e benéficos ao tomador, ou seja, onde o serviço é efetivamente utilizado e fruído. Esta abordagem é particularmente relevante em um contexto globalizado e digitalizado, onde serviços são cada vez mais desvinculados de uma localização física específica.

No caso em análise, a empresa brasileira especializada em fisioterapia realiza serviços de assessoria de maneira remota, sendo as orientações clínicas e a supervisão técnica consumadas integralmente no Japão. A execução remota dos serviços, por meio de plataformas digitais, garante que a efetividade e os benefícios da assessoria sejam diretamente aplicados e experimentados no exterior, independentemente da localização física do prestador do serviço.

Assim, o clube esportivo japonês recebe e utiliza os serviços de fisioterapia dentro de sua própria infraestrutura, no Japão, caracterizando o resultado prático e útil desses serviços no território estrangeiro.

É também pertinente considerar o princípio da territorialidade, segundo o qual a incidência do ISS deve respeitar os limites territoriais do município competente. A prestação de serviços à distância que tem seu resultado consumado e sua utilidade efetiva fora do território nacional não deve sujeitar-se à tributação pelo ISS, pois escapa da competência territorial dos municípios brasileiros.



AUDITORIA TRIBUTÁRIA
SECRETARIA DA FAZENDA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CRICIÚMA

Adicionalmente, a essência da exportação de serviços, conforme indicado em julgados como o **AREsp 587403/RS**, é a projeção internacional da atividade econômica, que se alinha ao objetivo de promover a competitividade dos serviços brasileiros no mercado global.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. EXPORTAÇÃO DE PROJETOS DE ENGENHARIA. NÃO INCIDÊNCIA. 1. Agravo de instrumento julgado conjuntamente com o recurso especial, conforme autorização do art. 1.042, § 5º, do CPC/2015. 2. A só confecção do projeto de engenharia, à luz dos arts. 109, 113, 114, 116, I, do CTN, é fato gerador do ISSQN, e sua posterior remessa ao contratante estrangeiro não induz, por si só, à conclusão de que se está exportando serviço. 3. À luz do parágrafo único do art. 2º da LC n. 116/2003, a remessa de projetos de engenharia ao exterior poderá configurar exportação quando se puder extrair do seu teor, bem como dos termos do ato negocial, puder-se extrair a intenção de sua execução no território estrangeiro. 4. Hipótese em que se deve manter o acórdão a quo, porquanto o Tribunal consignou que as provas dos autos revelaram a finalidade de execução do projeto em obras que só poderiam ser executadas na França ("elaboração das Plantas de execução do muro cilíndrico de proteção do reservatório de gás liquefeito de petróleo naval TK1, a ser construído na cidade de Gonfreville - LOrcert, França e ao dimensionamento dos blocos de estacas do edifício principal do centro cultural, Centre Pompidou a ser construído na cidade de Metz, França e a modelagem em elementos finitos da fachada principal de dito centro"). 5. Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial¹.

Tal orientação está em sintonia com o propósito da legislação de evitar a tributação de exportações, com o intuito de não onerar serviços brasileiros que se destinam ao consumo no exterior, conforme o espírito da não incidência tributária para exportações prevista no Art. 156, inciso III, da Constituição Federal.

Quanto à emissão de documento fiscal para as operações de exportação, Luciano Amaro leciona que as obrigações tributárias acessórias objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle não só o recolhimento de tributos (obrigação principal)² como também dará lastro a regularidade das hipóteses de não incidência, se for o caso.

¹ AREsp 587.403/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, j. em 18.10.2016, DJe de 24.11.2016.

² AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 23ª edição. 2019. São Paulo. Pg. 342.



AUDITORIA TRIBUTÁRIA
SECRETARIA DA FAZENDA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CRICIÚMA

III) DAS CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSIVAS

Em virtude do exposto e à luz do contexto atual em que a tecnologia possibilita a prestação de serviços transfronteiriços sem a necessidade de deslocamento físico do prestador, afigura-se razoável concluir que os serviços prestados pela empresa brasileira se configuram como exportação de serviços, estando, portanto, fora do campo de incidência do ISS. Este entendimento resguarda a intenção legislativa de fomentar a competitividade internacional dos prestadores de serviço nacionais, evitando-se a cumulatividade tributária que poderia prejudicar sua atuação no mercado global.

Portanto, a análise do caso concreto, amparada pelos princípios jurídicos pertinentes e pelas decisões dos tribunais superiores, conduz à conclusão de que **a prestação de serviços de fisioterapia online por uma empresa brasileira a um clube esportivo no Japão, cujo resultado útil é verificado integralmente no exterior, não se enquadra na hipótese de incidência do ISS, devendo ser considerada exportação de serviços para efeitos fiscais.**

Ademais, o prestador fica **obrigado a emitir Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-e)** relativamente a esta verba recebida.

IV) DAS PROVIDÊNCIAS

A presente consulta foi solucionada nos estritos termos das informações apresentadas, tendo valor apenas nessas condições.

Encaminhe-se o conteúdo desta solução de consulta ao interessado e, após as ações habituais, proceda-se com o arquivamento.

Criciúma, 25 de abril de 2024.

Murilo Ribeiro Martins
Auditor Fiscal da Receita Municipal
Matrícula 57.260