



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 587.403 - RS (2014/0245377-6)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
AGRAVANTE : **MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE**
PROCURADOR : **MAREN GUIMARÃES TABORDA E OUTRO(S) - RS019670**
AGRAVADO : **CPA ENGENHARIA S/S LTDA**
ADVOGADOS : **CRISTIANO COLOMBO E OUTRO(S) - RS048673**
JULIANO COLOMBO - RS058351

EMENTA

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 especial.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conhecer do agravo para negar provimento ao recurso especial nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina (Presidente) e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 18 de outubro de 2016 (Data do julgamento).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

MINISTRO GURGEL DE FARIA

Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 587.403 - RS (2014/0245377-6)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):

Trata-se de agravo interposto pelo MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE contra inadmissão de recurso especial, no qual discute a não incidência de imposto sobre a prestação de serviços de confecção de projeto e anteprojeto de engenharia, conforme determinação do art. 2º, I, da LC n. 116/2003.

O Tribunal de Justiça decidiu que "não há como concordar com o entendimento do julgador singular, no sentido de que, para a verificação do local em que se operou o resultado dos serviços prestados, não importaria o local da realização das obras, uma vez que a elaboração dos projetos e a realização das obras são serviços distintos. Entendo que, em se tratando de projetos de engenharia civil, o local em que se opera o resultado do serviço é justamente aquele em que será, em tese, concretizada a obra, entendimento este corroborado por decisão do Superior Tribunal de Justiça [...] sendo inequívoco que a realização das obras contratadas deu-se no exterior, não há razão para negar o pedido da parte autora, impondo-se, ainda, a condenação do Município à restituição dos valores indevidamente pagos pela parte autora. Inaplicável o disposto no art. 166 do CTN, por se tratar, o ISS, de um imposto direto" (e-STJ fls. 452/454).

No especial, alegam-se divergência jurisprudencial e violação do art. 333 do CPC/1973, do art. 166 do CTN e do art. 2º, inciso I e parágrafo único, da LC n. 116/2003. Defendem-se: i) a inexistência de exportação de serviço, uma vez que o "desenvolvimento e o resultado da prestação de serviços ocorreram no território nacional" (e-STJ fl. 486); e ii) a necessidade de comprovação do não repasse do ônus financeiro do tributo para fins de repetição de indébito, ou de apresentação de autorização do contribuinte de fato.

Com contrarrazões, o recurso não foi admitido porque encontraria óbice na Súmula 7 do STJ, fundamento com o qual não concorda o agravante.

Contraminuta apresentada por CPA ENGENHARIA SS LTDA.

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 587.403 - RS (2014/0245377-6)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):

Agravo julgado conjuntamente com o recurso especial, conforme autorização do art. 1.042, § 5º, do CPC/2015.

Inicialmente, destaca-se que o fundamento da decisão agravada não serve à inadmissão do especial, pois o delineamento fático realizado nas instâncias ordinária é suficiente à análise da pretensão recursal, dispensando o reexame de fatos e provas.

Isso considerado, importa mencionar, desde logo, que o recurso especial não deve ser provido, conforme adiante se explicita.

CPA ENGENHARIA S/S LTDA. ajuizou ação contra o MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE, objetivando a restituição de imposto que pagou por ocasião da confecção de projetos de engenharia a serem utilizados em País estrangeiro, por entendê-lo indevido, à luz do art. 2º, I, da LC n. 116/2003. Defendeu ter havido a exportação do serviço.

Deve-se anotar, porquanto importante, que a autora juntou autorização da contratante dos serviços para o fim de postular a repetição do indébito (art. 166, CTN).

No primeiro grau, o magistrado, consignando a existência da autorização da sociedade estrangeira, reconhece a legitimidade da autora, mas julga improcedente o pedido. Vejamos (e-STJ fls. 396/401):

Primeiramente, cumpre salientar que, diante do documento de fl. 158, a autora teria legitimidade para pleitar a restituição dos valores pagos indevidamente a título de ISS, eis que expressa a autorização da sociedade empresária CTE S.A.S neste sentido, atendendo ao disposto no art. 166 do CTN.

[...]

A partir desse dispositivo legal, conclui-se que o ISS não incide sobre exportação de serviços, entretanto, se faz imprescindível que o resultado do serviço não se verifique no Brasil, mesmo que o pagamento seja efetivado por residente no exterior.

No caso da autora, tratam-se de serviços de engenharia. Ocorre que tais serviços são executados inteiramente no Brasil, para, só então, serem remetidos aos clientes no exterior, ou seja, é aqui que o resultado (projeto pronto) se produz, sendo indiferente que a execução do projeto (que é serviço distinto) se dê no exterior. O que caracteriza a exportação de serviço para fins de isenção do ISSQN é a produção do resultado no exterior, o que não é o caso dos autos.

[...]

A melhor interpretação da referida expressão demanda o entendimento que não se pode confundir o efeito do serviço prestado no exterior com a feitura do projeto no território brasileiro.

[...]

A demandante afirma que a elaboração de projetos de engenharia tem como destinatário final a França e acosta aos autos um conjunto de notas fiscais para embasar tal afirmação, evidenciando que a execução ocorre no território pátrio,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

com a conseqüência na França.

[...]

Em tal prol, deve ser aludido que a parte autora tem como objeto a "prestação de serviços de Engenharia e Consultoria Empresarial" (fl. 17), e a CTE tem como atividade "Escritório de estudos técnicos relativo a engenharia civil, concreto armado, construção metálica, e todas as atividades de consultoria de engenharia e de assistência intelectual necessárias no quadro de realização de trabalhos na construção de todos os gêneros" (fl. 187).

Logo, infere-se a partir da semelhança entre os objetos que a empresa nacional elabora o projeto, e a empresa francesa aplica as construções o plano de edificação, por conseguinte trabalha a companhia européia com um produto já pronto.

[...]

E, por derradeiro, deve ser destacado que a interpretação da norma tributária que concede isenção deve ser restritiva, em conformidade com o artigo 111 do CTN, portanto, não se pode pretender realizar uma hermenêutica que estenda o conceito de serviço a ponto de abranger a sua conseqüência.

A empresa interessada interpôs recurso de apelação, provido pelo Tribunal de Justiça, nos seguintes termos (e-STJ fls. 444/457):

A discussão trazida à baila visa a declaração de inexigibilidade tributária de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e envolve a discussão sobre a alegada não-incidência tributária de que seria beneficiária a apelante, na condição de exportadora de serviços. Para tanto, de crucial importância definir o local em que os serviços prestados pela parte autora, empresa do ramo da engenharia, produzem resultados.

Tal se dá, porque segundo o disposto no art. 2º da Lei Complementar n. 116/2003, que regula Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, especialmente no que tange à Isenção em discussão:

[...]

O trabalho realizado pela Apelante consiste na elaboração de projetos e anteprojetos de engenharia contratados por empresa situada na França.

E, considero, ter a parte autora, ora Apelante, desincumbido-se a contento do ônus de comprovar que os serviços, embora realizados parcialmente no Brasil, geravam resultados no exterior, mais especificamente na França.

As notas fiscais e contratos juntados demonstram que o usuário, ou destinatário do serviço, é domiciliado na França.

Afora isso, a descrição dos projetos constante das notas fiscais de fls. 53 (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 de fls. 63 e 64 (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) encontra correspondência com as obras reproduzidas nas fotos de fls. 151, 153 e 154, indicadas de forma exemplificativa.

Não se pode afirmar, com a máxima vênia, que o resultado dos projetos aqui elaborados esgota-se dentro dos limites do território brasileiro e que as construções, com base neles erguidas, constituir-se-iam em meros efeitos deles decorrentes. Ao revés se, a partir dos projetos, as obras não fossem realizadas, resultado algum se verificaria, pois o resultado de um projeto não se confunde com a sua mera elaboração, se não que se estende até sua execução concreta, ou seja, até que seja erguida a obra projetada, até por que esta requer análises posteriores de adaptação, o que se sabe pelas regras de experiência



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece.

[...]

É a empresa francesa que aufera a utilidade do serviço, pois coloca em prática os projetos de engenharia produzidos pela parte autora, levando as obras a efeito na França.

Com a devida vênia, não há como concordar com o entendimento do julgador singular, no sentido de que, para a verificação do local em que se operou o resultado dos serviços prestados, não importaria o local da realização das obras, uma vez que a elaboração dos projetos e a realização das obras são serviços distintos. Entendo que, em se tratando de projetos de engenharia civil, o local em que se opera o resultado do serviço é justamente aquele em que será, em tese, concretizada a obra, entendimento este corroborado por decisão do Superior Tribunal de Justiça:

[...]

Sendo inequívoco que a realização das obras contratadas deu-se no exterior, não há razão para negar o pedido da parte autora, impondo-se, ainda, a condenação do Município à restituição dos valores indevidamente pagos pela parte autora.

Inaplicável o disposto no art. 166 do CTN, por se tratar, o ISS, de um imposto direto. Este é o entendimento desta Segunda Câmara Cível, conforme se observa nos precedentes abaixo colacionados:

[...] (Grifos acrescidos).

Como se observa, o Tribunal de origem decidiu pela não incidência do ISSQN sobre a confecção de projetos de engenharia em razão destes se destinarem a realização de obras em outro País, as quais são tidas como o resultado do serviço.

Com relação à alegação de violação do art. 333 do CPC/1973 e do art. 166 do CTN, sobre os quais haveria divergência jurisprudencial, a pretensão recursal não pode prosperar.

É que, ante a autorização expressa em nome da autora para o recebimento da restituição do imposto, não há falar na necessidade de comprovação do não repasse do ônus financeiro do tributo, pois a própria autorização faz prova em sentido contrário, pelo repasse, o que denota, no caso concreto, a natureza de imposto indireto.

A propósito, por ocasião do julgamento do REsp 1.131.476/RS, na sistemática dos recursos repetitivos, a Primeira Seção desta Corte Superior firmou a compreensão de que "o ISS é espécie tributária que admite a sua dicotomização como tributo direto ou indireto, consoante o caso concreto".

Assim, embora a Corte local tenha externado pela existência de imposto direto, verifica-se, *in casu*, a legitimidade e o interesse da autora.

Quanto ao art. 2º, inciso I e parágrafo único, da LC n. 116/2003, vejamos seu teor:

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.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A norma legal acima indicada determina a não incidência do imposto sobre os serviços exportados, assim considerados aqueles cujos resultados não ocorram no âmbito do território nacional.

Pois bem.

Comumente, projeto pode ser definido como um plano prévio para a criação de um produto ou prestação de um serviço específico, no qual está incluído o planejamento detalhado das etapas necessárias à sua execução.

Realizado/pronto o projeto, pode ou não dar ensejo à sua execução/materialização.

O item 7.03 da lista anexa à LC n. 116/2003 elegeu como fato gerador do ISSQN: "elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia".

Nesse contexto, elaborado todo o projeto de engenharia em território nacional, não se pode dizer que seu resultado é vinculado à realização da obra no Estado estrangeiro, porquanto, se assim o fosse, estar-se-ia subordinando, ficticiamente, a ocorrência do fato gerador a evento posterior, futuro e incerto, e, de outro lado, confundido-se as etapas independentes da obra de engenharia.

É que 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.

Então, quando se daria a exportação de um serviço de projeto de engenharia?

Vejamos.

De amplo conhecimento, há necessidade de os serviços técnicos deverem observar os requisitos, os padrões e as normas impostos pela ciência correlata que lhes dá suporte, conforme as regras estabelecidas pelos órgão competentes, a exemplo do Sistema Brasileiro de Normalização; do Sistema Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial; do Conselho Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial, dentre vários outros.

De outro lado, não se pode ignorar o fato de os prestadores de serviços, principalmente no caso de exportações, serem procurados pelos potenciais clientes em razão de métodos ou conhecimentos diferenciados na execução (*know how*).

Nessa linha, o serviço de elaboração de projetos de engenharia poderá ser enquadrado na hipótese de não incidência do inciso I do art. 2º da LC n. 116/2003 quando a realização do trabalho, obrigatoriamente, observar técnicas, regras e normas estabelecidas no País estrangeiro, independentemente da forma de execução do projeto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

É que, nesse caso, embora o projeto tenha sido finalizado em território nacional, não se tem dúvidas de que o contratante estrangeiro está interessado, especificamente, na **importação do serviço a ser prestado pela pessoa brasileira para, posteriormente, executá-lo.**

Todavia, não se podem descartar outras hipóteses em que os serviços a serem prestados por pessoas nacionais/brasileiras podem ser do interesse do estrangeiro, como seu custo, por exemplo.

O que importa, portanto, é constatar a real intenção do adquirente/contratante na execução do projeto no território estrangeiro, de tal sorte que, quando o projeto, contratado e acabado em território nacional, puder ser executado em qualquer localidade, a critério do contratante, não se estará diante de exportação de serviço, mesmo que, posteriormente, seja enviado a País estrangeiro, salvo se dos termos do ato negocial se puder extrair a expressa intenção de sua elaboração para fins de exportação.

O resultado do projeto de engenharia, assim, não é a obra correlata, mas a sua exequibilidade, conforme a finalidade para que foi elaborado.

Portanto, à luz do parágrafo único do art. 2º, I, da LC n. 116/2003, a remessa de projetos de engenharia ao exterior poderá configurar exportação quando, do seu teor, bem como dos termos do ato negocial, puder-se extrair a intenção de sua execução no território estrangeiro.

Na hipótese, 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 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..."), razão pela qual deve ser mantido.

Ante o exposto, CONHEÇO do agravo para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2014/0245377-6 **PROCESSO ELETRÔNICO AREsp 587.403 / RS**

Números Origem: 001/1.10.0211385-8 00111002113858 03124841320138217000 11002113858
111002113858 21138517220108210001 70043779941 70054766076 70055878573
70058552894

PAUTA: 18/10/2016

JULGADO: 18/10/2016

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

AGRAVANTE : MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE
PROCURADOR : MAREN GUIMARÃES TABORDA E OUTRO(S) - RS019670
AGRAVADO : CPA ENGENHARIA S/S LTDA
ADVOGADOS : CRISTIANO COLOMBO E OUTRO(S) - RS048673
JULIANO COLOMBO - RS058351

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

CERTIDÃO

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

A Turma, por unanimidade, conheceu do agravo para negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina (Presidente) e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.