



**Poder Judiciário**  
**Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul**  
**1ª Câmara Cível**

Avenida Borges de Medeiros, 1565 – Porto Alegre/RS – CEP 90110-906

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 5125951-90.2019.8.21.0001/RS**

**TIPO DE AÇÃO:** ISS/ Imposto sobre Serviços

**RELATORA:** DESEMBARGADORA CRISTIANE DA COSTA NERY

**APELANTE:** IMV PESQUISA CARDIOLOGICA SOCIEDADE SIMPLES (IMPETRANTE)

**APELADO:** MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE / RS (IMPETRADO)

**EMENTA**

**APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ISS. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. PESQUISA CLÍNICA. RESULTADO VERIFICADO NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA. PROVIMENTO DO RECURSO.**

**I. CASO EM EXAME:**

1. Apelação cível interposta contra sentença que denegou a segurança em mandado de segurança impetrado em face do Secretário da Receita Municipal de Porto Alegre, no qual se buscava o reconhecimento da não incidência do ISS sobre serviços de pesquisa clínica prestados a empresas sediadas no exterior, com fundamento na regra de exportação de serviços prevista no art. 2º, I e parágrafo único, da LC nº 116/2003.

**II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO:**

1. A questão em discussão consiste na interpretação do conceito de "resultado do serviço" para fins de aplicação da regra de não incidência do ISS prevista no art. 2º, I e parágrafo único, da LC nº 116/2003, no contexto específico da prestação de serviços de pesquisa clínica.

**III. RAZÕES DE DECIDIR:**

1. A análise dos contratos de pesquisa clínica acostados aos autos revela que os protocolos são elaborados e patrocinados por empresas estrangeiras, às quais pertence exclusivamente a titularidade jurídica e econômica de todos os resultados obtidos.  
2. À entidade brasileira compete unicamente a execução local e material do protocolo, consistindo em atividades operacionais padronizadas, sem qualquer ingerência sobre a concepção do estudo,

a metodologia científica ou a análise dos resultados.  
3. Os dados coletados no território nacional são remetidos ao exterior, onde se procede à sua consolidação, análise final e utilização científica e regulatória, não havendo, no Brasil, qualquer etapa de interpretação conclusiva ou de aproveitamento científico autônomo.

4. O resultado jurídico e econômico da prestação consiste na incorporação dos dados ao estudo clínico global, com vistas à tomada de decisões regulatórias e comerciais pelo patrocinador estrangeiro, o que ocorre fora do território nacional.

5. O Superior Tribunal de Justiça já manteve decisão que entendeu pela não incidência do ISS sobre serviços de pesquisa clínica destinados ao exterior, quando demonstrado que o resultado do serviço se projetava fora do País (AgInt no AREsp n. 885.794/SP).

6. Em casos análogos, o STJ reconheceu a não incidência do ISS quando o resultado do serviço se verifica fora do território nacional, como na elaboração de projeto de engenharia destinado à execução no exterior (AREsp n. 587.403/RS).

#### **IV.**

#### **DISPOSITIVO:**

1. Recurso provido para conceder a segurança, reconhecendo a não incidência do ISS sobre os serviços de pesquisa clínica prestados ao exterior, bem como o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos.

### **ACÓRDÃO**

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, a Egrégia 1ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul decidiu, por unanimidade, dar provimento ao recurso, para conceder a segurança, reconhecendo a não incidência do ISS sobre os serviços de pesquisa clínica prestados ao exterior, bem como o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos, nos termos da legislação aplicável e devida comprovação. Ficam invertidos os ônus de sucumbência, e isento o Município do pagamento das custas processuais. Sem condenação em honorários por tratar-se de mandado de segurança, nos termos do relatório, votos e notas de julgamento que integram o presente julgado.

Porto Alegre, 05 de fevereiro de 2026.

### **RELATÓRIO**

Trata-se de recurso de Apelação Cível interposto por IMV PESQUISA CARDIOLOGICA SOCIEDADE SIMPLES contra a sentença do evento 2, SENT122 que, nos autos do Mandado de Segurança impetrado em

face de ato do SECRETÁRIO DA RECEITA MUNICIPAL DE PORTO ALEGRE, denegou a ordem pleiteada:

*Ante o exposto, JULGO IMPROCEDENTE a ação, com base no art. 487, inciso I, do CPC, e DENEGO a segurança. CONDENO a impetrante ao pagamento das custas e despesas processuais. Sem honorários advocatícios, nos termos do artigo 25 da Lei nº 12.016/2009.*

A impetrante apresentou embargos de declaração (evento 2, PET126), os quais foram rejeitados pela decisão proferida no evento 14, DESPADEC1.

Em suas razões recursais (evento 21, APELAÇÃO01), a apelante aduz que a sentença incorreu em manifesto erro de direito ao adotar uma interpretação excessivamente restritiva do conceito de "resultado" do serviço. Defende, com veemência, que tal expressão, para os fins do parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar nº 116/2003, deve ser compreendida como a efetiva fruição, o aproveitamento ou a utilidade última da prestação. Sob essa ótica, argumenta que a fruição ocorreria integralmente no exterior, local onde os dados das pesquisas clínicas, gerados no Brasil, seriam analisados e utilizados pelos patrocinadores estrangeiros, que se beneficiariam diretamente do conhecimento produzido. Para corroborar sua tese, a apelante faz referência aos contratos anexados aos autos, os quais, em sua interpretação, comprovam a transferência da titularidade e da propriedade intelectual de todos os dados, resultados e descobertas aos tomadores sediados fora do território nacional. Reitera, ao final, o pleito de compensação dos valores que entende terem sido recolhidos indevidamente.

O Município de Porto Alegre apresentou contrarrazões ao recurso (evento 25, CONTRAZ1), pugnando pela integral manutenção da sentença recorrida, reforçando os fundamentos da Fazenda Pública.

Os autos foram encaminhados ao Ministério Público nesta instância, onde o Procurador de Justiça Dr. Paulo Valério Dal Pai Moraes exarou parecer (evento 7, PARECER1), opinando pelo conhecimento e integral desprovemento do recurso de apelação da parte impetrante.

Vieram os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

## **VOTO**

Eminentes Colegas.

O recurso é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Trata-se de mandado de segurança impetrado contra ato do Secretário da Receita Municipal de Porto Alegre, por meio do qual a impetrante objetiva o reconhecimento da não incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre os serviços de pesquisa clínica prestados a empresas sediadas no exterior, com fundamento na regra de exportação de serviços, prevista no artigo 2º, inciso I e parágrafo único, da Lei Complementar nº 116/2003. Postula, ainda, o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos.

A autoridade coatora prestou informações defendendo a legalidade da exigência tributária. O Ministério Público de primeiro grau manifestou-se pela denegação da segurança, ao argumento de inexistência de direito líquido e certo.

A sentença julgou improcedente o pedido, sob o fundamento de que, no caso concreto, o resultado do serviço não se verificaria no exterior, afastando-se, assim, a hipótese de não incidência do ISS. Inconformada, a impetrante interpôs o presente recurso de apelação.

A controvérsia recursal restringe-se à interpretação do conceito de “resultado do serviço”, para fins de aplicação da regra de não incidência do ISS prevista no artigo 2º, inciso I e parágrafo único, da Lei Complementar nº 116/2003, no contexto específico da prestação de serviços de pesquisa clínica, à luz do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal.

Sustenta a apelante que o resultado do serviço corresponde à fruição econômica e ao aproveitamento final da atividade, os quais ocorreriam no exterior, em favor dos patrocinadores estrangeiros dos estudos clínicos. O Município, por sua vez, defende que o resultado se consuma no local da execução material do serviço, em território nacional, atraindo a incidência do imposto.

De início, cumpre recordar que o mandado de segurança, nos termos do artigo 5º, inciso LXIX, da Constituição Federal e do artigo 1º da Lei nº 12.016/2009, destina-se à proteção de direito líquido e certo, comprovável de plano, mediante prova pré-constituída, sendo incompatível com dilação probatória.

No caso, a controvérsia é predominantemente jurídica, fundada na interpretação de normas tributárias e na análise de contratos juntados aos autos, inexistindo óbice ao exame do mérito pela via mandamental.

Dispõe o artigo 2º da Lei Complementar nº 116/2003:

*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.*

Da leitura do dispositivo, extrai-se que a não incidência do ISS não depende exclusivamente do local da execução material do serviço, mas da verificação do resultado da prestação, critério que exige interpretação conforme a natureza da atividade desenvolvida, razão pela qual passo a analisar a atividade de pesquisa clínica.

Ainda que inexistia definição tributária específica, a pesquisa clínica pode ser compreendida, à luz das normas sanitárias — em especial da [Resolução nº 466/2012 do Conselho Nacional de Saúde](#) — como atividade técnico-científica, desenvolvida segundo protocolo previamente aprovado, destinada à produção de conhecimento científico sobre medicamentos, produtos ou procedimentos em saúde, envolvendo seres humanos como participantes do estudo.

Trata-se de atividade voltada à produção de dados científicos, não se confundindo com prestação de serviços médicos ou assistenciais individualizados. Ainda que envolva atos médicos e possa gerar benefícios aos participantes, o objeto central da pesquisa clínica é a obtenção de dados e resultados científicos, conforme protocolo definido pelo patrocinador do estudo.

No caso concreto, a análise dos contratos de pesquisa clínica acostados aos autos pela impetrante IMV PESQUISA CARDIOLOGICA SOCIEDADE SIMPLES revela que:

1. Os protocolos de pesquisa clínica em questão são elaborados e patrocinados por empresas estrangeiras — tais como Bayer AG, AstraZeneca e Novartis, entre outras — às quais pertence, exclusivamente, a titularidade jurídica e econômica de todos os resultados obtidos. Tal circunstância encontra respaldo expresso nos instrumentos contratuais firmados, a exemplo da Cláusula 5.1 do Contrato VOYAGER (evento 2, CONTR9 pg2): "*A Bayer deterá os direitos exclusivos quanto a todos os resultados, dados, achados, imagens radiológicas e de diagnóstico, descobertas invenções e especificações*";

2. À entidade brasileira IMV Pesquisa Cardiológica compete unicamente a execução local e material do protocolo, consistindo em atividades operacionais padronizadas, como a realização de visitas clínicas, exames médicos, observações e o registro de dados, sem qualquer ingerência sobre a concepção do estudo, a metodologia científica ou a análise dos resultados. Tal delimitação funcional também se evidencia no Contrato COMPASS (evento 2, CONTR14 pg7):

*"O Investigador irá assegurar que todos os dados de segurança, como especificado pelo Protocolo, sejam imediatamente reportados à PHRI ou seus representantes, de acordo com os requisitos do Protocolo. 1.14 O Centro deve preparar e manter registros completos escritos com precisão, prestações de contas, notas médicas, relatórios e dados, incluindo toda a documentação de suporte para cada Sujeito (doravante, "Documentos Fonte"), de acordo com os procedimentos operacionais fornecidos pela PHRI e todas as leis Aplicáveis";*

3. Os dados coletados no território nacional são, posteriormente, remetidos ao exterior, onde se procede à sua consolidação, análise final e utilização científica e regulatória, não havendo, no Brasil, qualquer etapa de interpretação conclusiva ou de aproveitamento científico autônomo. As executoras situadas no país incumbe apenas o preenchimento das fichas clínicas (Case Report Forms – CRF), de acordo com parâmetros técnicos preestabelecidos, conforme se depreende, igualmente, do Contrato ODYSSEY (evento 2, CONTR41 pg6):

4.

| <b>CLAUSE 3 - COMPLIANCE</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | <b>CLÁUSULA 3 - CONFORMIDADE</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>3.1</b> The Study shall be performed in accordance with (i) the Protocol (ii) all applicable laws, rules and regulations (iii) the Guideline for Good Clinical Practice of the International Conference on Harmonization (hereinafter the « ICH – GCP »), (iv) the principles laid down by the 18<sup>th</sup> World Medical Assembly (Helsinki, 1964) and all applicable amendments laid down by the World Medical Assemblies, and (v) the specific procedures provided by the SPONSOR applicable for conducting the Study.</p> | <p><b>3.1</b> O Estudo deve ser realizado de acordo com (i) o Protocolo; (ii) todas as leis; regras e regulamentos; (iii) a Diretriz para Boas Práticas Clínicas da Conferência Internacional de Harmonização (doravante, o "ICH – GCP"); (iv) os princípios estabelecidos pela 18<sup>a</sup>. Assembleia Médica Mundial (Helsinque, 1964) e todas as alterações aplicáveis estabelecidas pelas Assembleias do Mundo Médico; e (v) os procedimentos específicos fornecidos pelo PATROCINADOR aplicáveis para a condução do Estudo.</p> |
| <p><b>3.2</b> The INVESTIGATOR and the INSTITUTION shall ensure that all procedures defined in the Protocol are complied with, so that all data coming from the Study Site are reliable and have been processed correctly (especially the randomization lists, and the blind character of the Study as the case may be) and will ensure that the content of the case report form (CRF) /electronic case report form (e-CRF) will accurately reflect source documents.</p>                                                              | <p><b>3.2</b> O PESQUISADOR e a INSTITUIÇÃO devem assegurar que todos os procedimentos definidos no Protocolo sejam cumpridos, para que todos os dados provenientes do Centro de Estudo sejam confiáveis e tenham sido tratados corretamente (especialmente as listas de randomização e o caráter cego do Estudo, conforme possa ser o caso) e assegurar que o conteúdo da ficha clínica (CRF) / ficha clínica eletrônica (e-CRF) irá refletir de forma precisa os documentos-fonte.</p>                                                |
| <p><b>3.3</b> The INVESTIGATOR and the INTERVENING ADMINISTRATOR shall submit CRF/eCRFs to the SPONSOR. If needed, COVANCE shall ensure that SPONSOR will provide the INVESTIGATOR and / or the INTERVENING ADMINISTRATOR with a computer and or internet connection in order to submit eCRFs for the Study.</p>                                                                                                                                                                                                                       | <p><b>3.3</b> O PESQUISADOR e o INTERVENIENTE ADMINISTRATIVO apresentarão os CRF/eCRFs ao PATROCINADOR. Se necessário, a COVANCE deve assegurar que o PATROCINADOR irá fornecer ao PESQUISADOR e/ou ao INTERVENIENTE ADMINISTRATIVO um computador e conexão à Internet para apresentar os eCRFs para o Estudo.</p>                                                                                                                                                                                                                      |
| <p><b>3.3.1</b> The INVESTIGATOR and any Collaborator (as such term is defined in article 5.2) will be trained by COVANCE with respect to the use of eCRFs. Before the training process, the INVESTIGATOR, each Collaborator and the representative of the INSTITUTION shall sign an acknowledgment agreement which shall contain statements of understanding and acceptance of their obligations regarding the eCRF process.</p>                                                                                                      | <p><b>3.3.1</b> O PESQUISADOR e qualquer Colaborador (tal como o termo é definido no artigo 5.2) serão treinados pela COVANCE com relação ao uso de eCRFs. Antes do processo de treinamento, o PESQUISADOR, cada Colaborador e o representante da INSTITUIÇÃO devem assinar um acordo de reconhecimento que deve conter uma declaração de compreensão e aceitação das suas obrigações em relação ao processo</p>                                                                                                                        |

5. Não há previsão contratual para a elaboração, em território nacional, de estudos conclusivos, tampouco para a exploração econômica independente dos dados coletados. As disposições relativas à execução e à remuneração restringem-se às atividades de natureza meramente executória, tais como triagem de pacientes, realização de exames, acompanhamento clínico, coleta e registro de informações, sempre em estrita conformidade com os protocolos definidos pelos patrocinadores estrangeiros, como se verifica, inclusive, nas cláusulas de pagamento do Contrato MARINER HMD (evento 2, CONTR39 pg35):

| <b>MARCOS DO ESTUDO PRINCIPAL</b><br>(Pagamentos trimestrais serão feitos após recebimento de visitas confirmadas, concluídas e incluídas em cada marco, conforme descrição a seguir) | <b>MONTANTE</b><br>(por sujeito inscrito) | <b>MAIN STUDY MILESTONES</b><br>(Quarterly payments will be made after receipt of confirmed, completed visits included in each milestone, as listed below) | <b>AMOUNT</b><br>(per enrolled subject) |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|
| Visita de triagem                                                                                                                                                                     | R\$ 1.745,00                              | Screening Visit                                                                                                                                            | R\$ 1.745,00                            |
| Visita do dia 1                                                                                                                                                                       | R\$ 1.441,00                              | Day 1 Visit                                                                                                                                                | R\$ 1.441,00                            |
| Visita do dia 7                                                                                                                                                                       | R\$ 664,00                                | Day 7 Visit                                                                                                                                                | R\$ 664,00                              |
| Visita do dia 21                                                                                                                                                                      | R\$ 664,00                                | Day 21 Visit                                                                                                                                               | R\$ 664,00                              |
| Visita do dia 45                                                                                                                                                                      | R\$ 613,00                                | Day 45 Visit                                                                                                                                               | R\$ 613,00                              |
| Visita do dia 75 (clínica)<br>Observação: Se concluída como ligação telefônica, o custo será pago de acordo com o item de linha Ligação Telefônica do Dia 75 da Seção 2.              | R\$613,00                                 | Day 75 Visit (Clinic)<br>Note: If completed as a telephone call, the cost will be paid according to Day 75 Telephone Call line item in Section 2.          | R\$613,00                               |
| <b>TOTAL</b>                                                                                                                                                                          | <b>R\$5.740,00</b>                        | <b>TOTAL</b>                                                                                                                                               | <b>R\$5.740,00</b>                      |

  

| <b>MARCO</b><br>(Pagamentos trimestrais serão feitos após recebimento de visitas confirmadas, concluídas e incluídas em cada marco, conforme descrição a seguir) | <b>MONTANTE</b><br>(por sujeito inscrito) | <b>MILESTONE</b><br>(Quarterly payments will be made after receipt of confirmed, completed visits included in each milestone, as listed below) | <b>AMOUNT</b><br>(per enrolled subject) |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|
| Reconsentimento em uma visita regularmente programada                                                                                                            | R\$109.00                                 | Reconsent at a regularly scheduled visit                                                                                                       | R\$109.00                               |
| Reconsentimento fora de uma visita regularmente programada                                                                                                       | R\$259.00                                 | Reconsent outside a regularly scheduled visit                                                                                                  | R\$259.00                               |

Dessa forma, o conjunto contratual evidencia que a atuação das entidades brasileiras limita-se a funções instrumentais e acessórias, desprovidas de conteúdo decisório, criativo ou científico próprio, permanecendo integralmente no exterior a titularidade, a análise final e o aproveitamento econômico dos resultados das pesquisas.

Não prospera, portanto, a alegação do Município de que a simples coleta de dados configuraria o resultado do serviço. A coleta constitui atividade-meio, indispensável, mas não suficiente para caracterizar o resultado final da pesquisa clínica.

A propósito, a doutrina especializada é clara ao distinguir as atividades instrumentais do efetivo resultado do serviço, esclarecendo que, para fins de incidência do ISS, o “*resultado*” a que alude o art. 2º, I, da LC nº 116/2003 corresponde à entrega do serviço ao tomador, com sua fruição econômica, e não à mera execução de etapas preparatórias em território nacional. Assim, a realização de atos auxiliares no Brasil não descaracteriza a exportação do serviço quando a consolidação, análise final e aproveitamento dos dados se verificam no exterior.

Nesse sentido, oportuno transcrever as elucidações de Fernando Curado e Robinson Barreirinhas, ao tratarem do aspecto material do ISS, especificamente quanto à exportação de serviços:

*O parágrafo único do art. 2.º assevera que não são considerados exportados os serviços desenvolvidos em território nacional, se o resultado aqui se verificar, ainda que o pagamento seja realizado por residente no exterior.*

*Conforme mencionamos, serviços exportados são aqueles executados por prestador estabelecido em território nacional a tomador de fora do País. A expressão "se o resultado aqui se verificar", neste sentido, é equívoca. "Resultado" deve ser entendido como a entrega do serviço a tomador estabelecido no País.*

O resultado jurídico e econômico da prestação consiste na incorporação dos dados ao estudo clínico global, com vistas à tomada de decisões regulatórias e comerciais pelo patrocinador estrangeiro, o que ocorre fora do território nacional.

É certo que o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento consolidado no sentido de que não há exportação de serviços quando estes são integralmente executados no Brasil e aqui se verifica o resultado, ainda que haja pagamento por residente no exterior (AgInt no AREsp 2.996.667/SP)<sup>4</sup>. Todavia, não é essa a hipótese dos autos. Aqui, apenas parte da execução material ocorre no Brasil, sendo o resultado — científico, econômico e regulatório — verificado no exterior.

Nesse sentido, o próprio STJ já manteve decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo, que entendeu pela não incidência do ISS sobre serviços de pesquisa clínica destinados ao exterior, quando demonstrado, a partir da análise contratual, que o resultado do serviço se projetava fora do País:

*TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. AÇÃO DECLARATÓRIA CUMULADA COM PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. SERVIÇOS PRESTADOS PARA O EXTERIOR. ALEGADA AUSÊNCIA DE PROVA DO REPASSE DO ENCARGO FINANCEIRO. ART. 166 DO CTN. INOVAÇÃO RECURSAL, EM AGRAVO INTERNO. NÃO CABIMENTO. INTERPRETAÇÃO DE CLÁUSULAS CONTRATUAIS. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE.*

*SÚMULAS 5 E 7/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL PREJUDICADA. AGRAVO IMPROVIDO.*

*I. Agravo interno ajuizado contra decisão que, por sua vez, julgara recurso interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/73.*

*II. Na origem, trata-se de Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária cumulada com Pedido de Repetição de Indébito, objetivando o reconhecimento da não incidência de Imposto sobre Serviços - ISS sobre os serviços de pesquisas clínicas que presta a autora, ora agravada, destinados ao exterior, bem como a restituição dos valores indevidamente pagos a tal título, no período de janeiro de 2007 a setembro de 2011.*

*III. A sentença julgou improcedente o pedido. O Tribunal de origem deu provimento à Apelação ora agravada, para declarar a ilegalidade da cobrança de ISS sobre os serviços exportados e condenar o ente municipal, ora agravante, a restituir os valores pagos indevidamente.*

*IV. Embora o Tribunal a quo tenha afastado a suscitada ofensa ao art. 166 do CTN, o agravante nada alegou a respeito, em suas razões de Recurso Especial. O agravante, ao buscar discutir o tema no presente recurso, incorre em indevida inovação recursal, consubstanciada em imprópria ampliação de tese trazida a debate, que não merece ser conhecida, por força do instituto da preclusão, na forma da jurisprudência. A propósito: "É vedado, em sede de agravo interno, ampliar-se o objeto do recurso especial, aduzindo-se questões novas, não suscitadas no momento oportuno, em virtude da ocorrência da preclusão consumativa" (STJ, AgInt no REsp 1.536.146/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 14/09/2016).*

*V. O acórdão recorrido concluiu, à luz do contrato firmado com a empresa estrangeira e dos demais elementos probatórios, que se comprovou a prestação de serviços para o exterior, pela ora agravada, fato insuscetível de incidência de ISS, a teor do contido no art. 2º, inciso I, da Lei Complementar 116/2003. Assim, a inversão do julgado exigiria, inequivocamente, interpretação de cláusulas contratuais e incursão na seara fática dos autos,- providências vedadas, em Recurso Especial, nos termos das Súmulas 5 e 7/STJ.*

*VI. Agravo interno improvido.*

*(AgInt no AREsp n. 885.794/SP, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 7/6/2018, DJe de 19/6/2018.)*

Outrossim, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a não incidência do ISS em hipótese análoga, envolvendo a elaboração de projeto de engenharia destinado à execução no exterior, assentando que o critério decisivo para a caracterização da exportação de serviços não é o local da elaboração material do trabalho, mas a projeção do seu resultado final.

No julgamento do AREsp nº 587.403/RS, a Corte Superior consignou que, embora a confecção do projeto de engenharia constitua, em regra, fato gerador do ISS, a remessa do serviço ao exterior pode configurar exportação quando, a partir do conteúdo do projeto e dos termos do ajuste contratual, seja possível identificar que sua execução e aproveitamento somente ocorrerão fora do

território nacional, como no caso de obras a serem realizadas exclusivamente na França:

*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.*

*(AREsp n. 587.403/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 18/10/2016, DJe de 24/11/2016.)*

Tal entendimento revela-se plenamente aplicável à hipótese dos autos, já que, assim como nos projetos de engenharia voltados à execução no exterior, os serviços de pesquisa clínica ora examinados, embora parcialmente executados no Brasil, têm seu resultado científico, econômico e regulatório projetado e consumado fora do País, em favor de patrocinadores estrangeiros.

Em casos semelhantes, esta Corte já reconheceu a inaplicabilidade do ISS quando o resultado do serviço se verifica fora do território nacional:

*TRIBUTÁRIO. ISS. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. ART. 2º, I E PARÁGRAFO ÚNICO, LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03. ARTS. 18, IV, E 18-B, I, LEI COMPLEMENTAR MUNICIPAL Nº 07/73. Implementando-se o resultado da prestação dos serviços no exterior - China - está presente a hipótese de não-incidência do ISS, tal como prevista em o art. 2º, I, e parágrafo único, Lei Complementar nº 116/03, e nos artigos 18, IV, e 18-B, I, Lei Complementar Municipal nº 7/73, irrelevante reflexos econômicos no território nacional, o que, aliás, é algo inerente a toda e qualquer prestação de serviços realizada por empresa nele sediada. (Apelação Cível, Nº 70046023594, Vigésima Primeira*

*Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa, Julgado em: 07-12-2011)*

*APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. ISS. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇO. REPETIÇÃO. ART. 166, DO CTN. Se a prestadora brasileira está prestando serviços de assessoria de comércio ao exterior, pois o resultado da atividade ocorre naquele país, trata-se de exportação de serviço. No caso, é a empresa localizada no estrangeiro que aufera a utilidade do serviço, pois é ela que obtém as informações sobre a produção, sobre os modelos e, ao importar as peças, usufrui da logística dentro do Brasil, atividade esta que é desenvolvida pela autora da ação. Por conseguinte, trata-se de hipótese de não incidência do ISS. Inteligência do art. 156, § 3º, II, da CF e art. 2º, I, p. único da LC 116/03. Para fins da norma do art. 166 do CTN, o que interessa é a repercussão jurídica do tributo - que pode ocorrer com o ICMS e o IPI - e não a econômica - que ocorre com todo e qualquer tributo. Logo, inaplicável a regra do art. 166 do CTN para o ISS. NEGADO PROVIMENTO. (Apelação Cível, Nº 70050862630, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em: 12-12-2012)*

*APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. MANDADO DE SEGURANÇA. CONSERTO DE AERONAVES DE EMPRESAS ESTRANGEIRAS. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS CARACTERIZADA. IMUNIDADE DE ISS. MÉRITO. Hipótese em que se discute a ocorrência de exportação de serviços para fins de imunidade do ISS. Inteligência do art. 156, §3º, II, da Constituição Federal. Situação regulamentada pelo art. 2º da Lei Complementar 116/2003, que condicionou o benefício aos casos em que o “resultado” do serviço se verifica no exterior. Nessa esteira, o conceito de resultado não pode ser compreendido pela “conclusão” do serviço, pois, se assim fosse, praticamente esvaziaria a imunidade. Ou seja, se o resultado equivallesse obrigatoriamente à mera conclusão dos serviços, as hipóteses de exportação em questão seriam praticamente inexistentes, tendo em vista que os serviços de conserto e reparo nos aviões são, sem dúvidas, “concluídos” no Brasil para retorno ao exterior. Deve ser analisada, isto sim, a “fruição”, ou seja, se o serviço aqui prestado, e concluído, rumou à fruição exclusiva por tomador no estrangeiro - o que ocorre no caso em voga. Partindo-se da premissa através do conceito de resultado-utilidade, levando-se em conta a natureza do serviço desempenhado pela contribuinte, percebe-se que a fruição dos serviços tomados efetivamente ocorreu no estrangeiro. Em suma, in casu, o serviço de conserto e reparo, logicamente, é/foi iniciado e concluído no Brasil; todavia seu resultado verificado fora, beneficiando o tomador, estrangeiro (empresas aéreas do México e Moçambique, por exemplo, que não fazem rota no território nacional – apenas trazendo as aeronaves para conserto). Destarte, forçoso reconhecer a imunidade decorrente da execução destes serviços. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS. Mostrando-se irregular a cobrança efetuada, cabível a compensação de créditos, observada a prescrição quinquenal. Precedentes jurisprudenciais. DERAM PROVIMENTO AO RECURSO. UNÂNIME. (Apelação Cível, Nº 70084350701, Segunda Câmara*

Cível, Tribunal de Justiça do RS, **Relator: Laura Louzada Jaccottet**, Julgado em: 26-08-2020)

*APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. ISS. SERVIÇO DE DESENVOLVIMENTO DE SOFTWARE PARA CONTRATANTE SEDIADA NO REINO UNIDO. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS CARACTERIZADA. UTILIDADE AUFERIDA EM TERRITÓRIO ESTRANGEIRO. PRECEDENTES. LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA. POSSIBILIDADE. - A Constituição Federal estabeleceu, no seu art. 156, §3º, II, regra de delimitação substancial da competência tributária municipal sobre serviços, ao excluir da sua incidência "exportações de serviços para o exterior". **Com efeito, consideram-se exportados, e consequentemente excluídos da incidência do ISS, os serviços que sejam completamente desenvolvidos no exterior (excluídos, aí, pelo próprio princípio da territorialidade) ou que, embora desenvolvidos no Brasil, tenham seu resultado verificado no exterior. Interpretação a contrario sensu do parágrafo único do art. 2º da LC nº 116/2003. Sendo o serviço um esforço humano prestado em benefício de outrem, é precisamente esse "bem ou utilidade material ou imaterial" que irá compor o núcleo semântico da palavra "resultado", correspondendo à utilidade que ele visa criar ao seu tomador.** - No caso concreto, a prova documental acostada aos autos efetivamente dá suporte à tese de que os serviços de tecnologia prestados pela apelada foram usufruídos no exterior pela contratante estrangeira, "Tribal Education LTD", com sede em Londres, conforme contrato ("Associate Agreement") de desenvolvimento de software, notas fiscais de serviços prestados à referida empresa, e pela própria visualização do produto final (aplicativo mobile em língua estrangeira), a evidenciar que o local da fruição do serviço ocorreu exclusivamente no exterior. - Nos termos do art. 165, inciso I, do CTN, o contribuinte tem direito à restituição do tributo pago indevidamente e, para as situações em que os valores não forem claros ou incontroversos, a jurisprudência tem apontado para a apuração dos valores em sede de liquidação de sentença como solução, conforme decidiu o em. juízo a quo. APELO DESPROVIDO.(Apelação Cível, Nº 50009327420208210022, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, **Relator: Marilene Bonzanini**, Julgado em: 20-10-2022)*

Reconhecida a não incidência do ISS, assiste razão à impetrante quanto ao direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos, observada a comprovação dos recolhimentos efetuados, conforme dispõe o verbete de Súmula nº 213 do STJ: "*O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária*".

Ante o exposto, **voto por dar provimento ao recurso, para conceder a segurança, reconhecendo a não incidência do ISS sobre os serviços de pesquisa clínica prestados ao exterior, bem como o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos, nos termos da legislação aplicável e devida comprovação.** Ficam invertidos os ônus de sucumbência, e isento o Município do pagamento das custas processuais. Sem condenação em honorários por tratar-se de mandado de segurança.

Documento assinado eletronicamente por **CRISTIANE DA COSTA NERY, Desembargadora em substituição**, em 05/02/2026, às 16:10:16, conforme art. 1º, III, "b", da Lei 11.419/2006. A autenticidade do documento pode ser conferida no site [https://eproc2g.tjrs.jus.br/eproc/externo\\_controlador.php?acao=consulta\\_autenticidade\\_documentos](https://eproc2g.tjrs.jus.br/eproc/externo_controlador.php?acao=consulta_autenticidade_documentos), informando o código verificador **20010037482v25** e o código CRC **aaac33d6**.

Informações adicionais da assinatura:  
Signatário (a): **CRISTIANE DA COSTA NERY**  
Data e Hora: 05/02/2026, às 16:10:16

1. Manual do ISS. Fernando Dias Fleury Curado, Robinson Sakyama Barreirinhas. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Ed. Método, 2011. p.55. [↗](#)  
2. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ISS. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXECUÇÃO INTEGRAL EM TERRITÓRIO NACIONAL. AUSÊNCIA DE RESULTADO NO EXTERIOR. NÃO CONFIGURAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ. DESPROVIMENTO DO AGRAVO INTERNO. MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.I - Na origem, cuida-se de mandado de segurança impetrado com o propósito de afastar a exigência do Imposto sobre Serviços (ISS) incidente sobre os valores percebidos pela ora agravante em razão da exportação de serviços de gestão empresarial e logística prestados a clientes domiciliados no exterior. Alega-se que tais serviços não produzem resultados no território nacional, razão pela qual se enquadram na hipótese de isenção tributária aplicável à exportação de serviços. Na sentença, denegou-se a segurança. O Tribunal a quo deu parcial provimento ao recurso.II - No Superior Tribunal de Justiça, trata-se de agravo interno interposto contra decisão que conheceu do agravo para julgar prejudicado o recurso especial fundamentado no art. 105, III, a, da Constituição Federal, interposto perante o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.III - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que, quando os serviços são integralmente executados em território nacional, não se configura exportação para fins de não incidência do ISS, ainda que o resultado seja posteriormente remetido ao exterior, uma vez que sua verificação ocorre no próprio país, nos termos do art. 2º, parágrafo único, da Lei Complementar n. 116/2003. Confirmam-se os julgados: REsp n. 2.075.903/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 8/8/2023, DJe de 15/8/2023; AgInt no AREsp n. 2.174.450/RS, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 13/3/2023, DJe de 16/3/2023; AgInt no REsp n. 2.039.633/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 6/6/2023, DJe de 28/6/2023.IV - No presente caso, os serviços de gestão empresarial e de consultoria logística são executados integralmente em território nacional. Ao contrário do consignado no acórdão recorrido, os invoices e as notas fiscais apenas demonstram que os serviços de consultoria logística foram remunerados por pessoas jurídicas sediadas no exterior, não constituindo prova de que tais serviços sejam aproveitados exclusivamente fora do país.V - Frisa-se, na esteira da citada jurisprudência desta Corte Superior, que 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, desenvolverá outras atividades negociais.VI - Agravo interno improvido.(AgInt no AREsp n. 2.996.667/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 17/12/2025, DJEN de 22/12/2025.) [↗](#)

**5125951-90.2019.8.21.0001**

## **EXTRATO DE ATA DA SESSÃO VIRTUAL ASSÍNCRONA DE 05/02/2026 A 05/02/2026**

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 5125951-90.2019.8.21.0001/RS**

**RELATORA:** DESEMBARGADORA CRISTIANE DA COSTA NERY

**PRESIDENTE:** DESEMBARGADORA DENISE OLIVEIRA CEZAR

**PROCURADOR(A):** RICARDO DA SILVA VALDEZ

**APELANTE:** IMV PESQUISA CARDIOLOGICA SOCIEDADE SIMPLES (IMPETRANTE)

**ADVOGADO(A):** EDUARDO BURKHARD (OAB RS119833)

**ADVOGADO(A):** CARLOS SPINDLER DOS SANTOS (OAB RS057565)

**APELADO:** MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE / RS (IMPETRADO)

Certifico que este processo foi incluído na Pauta da Sessão Virtual Assíncrona, realizada no período de 05/02/2026, às 00:00, a 05/02/2026, às 13:01, na sequência 163, disponibilizada no DE de 26/01/2026.

Certifico que a 1ª Câmara Cível, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, proferiu a seguinte decisão:

**A 1ª CÂMARA CÍVEL DECIDIU, POR UNANIMIDADE, DAR PROVIMENTO AO RECURSO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, RECONHECENDO A NÃO INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OS SERVIÇOS DE PESQUISA CLÍNICA PRESTADOS AO EXTERIOR, BEM COMO O DIREITO À COMPENSAÇÃO DOS**

VALORES INDEVIDAMENTE RECOLHIDOS, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E DEVIDA COMPROVAÇÃO. FICAM INVERTIDOS OS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA, E ISENTO O MUNICÍPIO DO PAGAMENTO DAS CUSTAS PROCESSUAIS. SEM CONDENAÇÃO EM HONORÁRIOS POR TRATAR-SE DE MANDADO DE SEGURANÇA.

**RELATORA DO ACÓRDÃO:** DESEMBARGADORA CRISTIANE DA COSTA NERY

**VOTANTE:** DESEMBARGADORA CRISTIANE DA COSTA NERY

**VOTANTE:** DESEMBARGADORA DENISE OLIVEIRA CEZAR

**VOTANTE:** DESEMBARGADORA KATIA ELENISE OLIVEIRA DA SILVA

**VERUSCA ARDISSONE RIZZARDO**  
**Coordenadora**