

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

**A NÃO INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS OPERAÇÕES INTERNACIONAIS DE
EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS**

PEDRO DE QUEIROZ GRILLO

RIO DE JANEIRO

2017/ 1º Semestre

PEDRO DE QUEIROZ GRILLO

**A NÃO INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS OPERAÇÕES INTERNACIONAIS DE
EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

RIO DE JANEIRO

2017 / 1º Semestre

CIP - Catalogação na Publicação

GB46n Grillo, Pedro de Queiroz
A não incidência do ISS sobre as operações de
exportação e importação de serviços / Pedro de Queiroz
Grillo. -- Rio de Janeiro, 2017.
117 f.

Orientador: Eduardo Maneira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
de Direito, Bacharel em Direito, 2017.

1. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.
2. exportação de serviços. 3. importação de serviços.
4. não incidência. 5. isenção. I. Maneira, Eduardo,
orient. II. Título.

CDD 341.39635

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os
dados fornecidos pelo(a) autor(a).

PEDRO DE QUEIROZ GRILLO

**A NÃO INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS OPERAÇÕES INTERNACIONAIS DE
EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Data da Aprovação: ____ / ____ / ____.

Banca Examinadora:

Eduardo Maneira – professor orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO
2017 / 1º SEMESTRE

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, pelo carinho inigualável e apoio irrestrito durante todos esses anos. Sem vocês, essa vitória não teria sido possível.

Ao meu irmão Daniel, pois sem o seu exemplo inspirador e motivador, a própria existência desta monografia estaria ameaçada.

A todos os meus amigos, em especial os da faculdade, pelas inúmeras histórias, risadas, memórias e aprendizados que compartilhamos.

Aos meus companheiros de trabalho e amigos do Ulhôa Canto, Rezende e Guerra Advogados, que contribuem imensamente para meu crescimento profissional.

Aos profissionais do Trench, Rossi e Watanabe Advogados, que despertaram em mim o interesse pelo Direito Tributário e pela advocacia.

À Faculdade Nacional de Direito, pelo crescimento pessoal. Saio desta casa com a certeza de que mudei para melhor.

Aos excelentes professores que tive no colégio e na faculdade, que me motivam a estar em constante processo de aprendizado.

Ao meu orientador, professor Eduardo Maneira, por servir, em suas aulas e palestras, como exemplo de didática e clareza que tentarei reproduzir.

RESUMO

A desoneração dos serviços exportados da incidência do ISS, concebida pela Constituição Federal de 1988, sempre foi objeto de profunda controvérsia doutrinária e jurisprudencial. A principal celeuma sobre o assunto reside na dificuldade em se definir com exatidão o núcleo semântico do requisito previsto no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar nº 116/2003 para que se tenha como configurada a exportação, qual seja, a verificação do resultado do serviço no exterior. Contudo, como se demonstrará a partir do presente estudo, o aparente caráter plurissignificativo do vocábulo “resultado” não resiste a uma análise mais detalhada do contexto histórico existente à época da promulgação da CF/88, havendo apenas uma interpretação do termo que se coaduna com o desiderato constitucional de desonerar as exportações. Por outro lado, as importações de serviços não foram expressamente contempladas pelo constituinte originário como sendo tributáveis pelo ISS, tendo a atribuição de competência impositiva aos Municípios emanado diretamente da LC nº 116/03. Ocorre que a sua regulamentação foi insuficiente e imprecisa, tendo não apenas afrontado diversas regras constitucionais expressas, como também desrespeitado o princípio constitucional implícito da territorialidade, o que evidencia claramente a impossibilidade de serem as importações de serviços oneradas pela incidência do ISS.

Palavras-chave: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza; exportação de serviços; importação de serviços; isenção; não incidência; princípio do país de destino.

ABSTRACT

The relief of exported services from the levy of ISS, envisaged by the Federal Constitution of 1988, has always been subject to great controversy, both in doctrine and case law. The main difficulty on this matter resides on defining, with exactitude, the semantic nucleus of the requirement elected by the sole paragraph of article two of Complementary Law n. 116/03 for the occurrence of an exportation, that is, that the result of said service is verified abroad. Nevertheless, the present study will show that the apparent plurality of meanings of the word “result” does not resist a detailed analysis of the existing historical context at the time of the promulgation of the Constitution, as there is only one interpretation consistent with the constitutional desideratum of relieving exportations from taxation. In contrast, the CF/88 did not comprehend the importations of services as taxable by the ISS, which is why the attribution of taxation rights to the Municipalities resulted directly from LC n. 116/03. However, said regulation was insufficient and imprecise, having not only affronted several constitutional norms, but also disrespected the implicit constitutional principle of territoriality, which clearly denotes the impossibility of burdening the importations of services with the ISS.

Keywords: tax on services; exportation of services; importation of services; exemption; non-taxation; result of the service rendered; destination-country principle.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1) ASPECTOS GERAIS RELACIONADOS À REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS	13
2) NÃO INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS	25
2.1 Natureza da norma que desonera as exportações da incidência do ISS: imunidade ou isenção?	25
2.2. Desoneração tributária das exportações: opção do constituinte pelo princípio do país de destino.....	32
2.3 “Resultado-consumação” x “resultado-utilidade”: interpretações antagônicas conferidas ao parágrafo único do art. 2º da LC nº 116/03	39
2.4 Irrelevância do pagamento efetuado por tomador localizado no exterior para a configuração da exportação de serviços	46
2.5 Interpretação da LC nº 116/03 à luz da CF/88: necessária adoção do critério do “resultado-utilidade”.....	50
2.6. Entendimentos adotados em âmbito jurisprudencial quanto à exportação de serviços.....	58
2.7 Critérios adotados pelos fiscos municipais e pelos tribunais administrativos: surgimento de uma terceira via para interpretar a ocorrência do resultado do serviço?	69
3) NÃO INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS	78
3.1 Ausência de previsão constitucional expressa para a incidência do ISS sobre as importações.....	78
3.2 Incompatibilidades entre a LC nº 116/03 e a CF/88 no que se refere à tributação das importações de serviços.....	83
3.3 Aplicação do critério da “verificação do resultado” para interpretar o art. 1º, §1º, da LC nº 116/03: afronta ao arquétipo constitucional do ISS	91
3.4. Entendimentos adotados em âmbito jurisprudencial quanto à importação de serviços	97
CONCLUSÃO.....	104
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	108

INTRODUÇÃO

As características das relações comerciais contemporâneas vêm sofrendo profundas modificações, especialmente em virtude da mobilidade experimentada pelos agentes econômicos, que passaram a desenvolver suas atividades em “distintas coordenadas de espaço”¹.

Realmente, o progresso tecnológico experimentado pelo homem nos setores de comunicação, transporte e produção de riquezas, atrelado ao crescente processo de globalização, possibilitaram que as relações comerciais se tornassem menos rígidas.

Não é outra a realidade em relação ao comércio de serviços, haja vista que é cada vez mais frequente ver prestadores de serviços exercendo atividades em localidades distintas daquelas em que se encontram instalados.

Como não poderia deixar de ser, essa nova feição do comércio em escala global impactou diretamente o comércio de serviços, que assumiu proporções até então inimagináveis.

De fato, o modelo atual de comércio de serviços possibilita que determinadas atividades sejam iniciadas em um dado local e concluídas em outro. Esta dinamicidade foi preponderante para que os serviços adquirissem representatividade sem precedentes nas relações comerciais entre os países nas últimas décadas.

Por outro lado, com o advento da rede mundial de computadores, dificultou-se sobremaneira a constatação da “materialização” dos serviços, que passaram ser prestados de forma virtual, sem que haja necessariamente a presença a física de um prestador, tanto no país de origem do serviço, quanto no de destino².

¹ MOURA, Fábio Clasen de. **Imposto sobre Serviços: Operações Intermunicipais e Internacionais (Importação e Exportação)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 17.

² BUENO, Rudson Domingos. **Tributação sobre serviços**. Curitiba: Juruá, 2013, p. 119.

Nessa esteira, é imperativo salientar que o comércio de serviços possui certas particularidades, em razão de sua intangibilidade e imaterialidade, características que são acentuadas quando se tratam de relações interfronteiriças, envolvendo mais de uma jurisdição.

Em razão dessas peculiaridades, a definição de regras e diretrizes para a harmonização do comércio internacional é tarefa árdua, bem como a verificação da efetiva ocorrência da prestação dos serviços.

Além disso, quando se analisa a o comércio internacional de serviços é necessário levar em conta aspectos distintos daqueles que sobressaem no comércio de bens e mercadorias.

Nesse sentido, é interessante notar que o comércio de serviços em muito ultrapassa o simples movimento de um “produto” ou “bem” do território de um país ao território de outro país, na medida em que é corriqueiro que compreenda também a movimentação de prestadores e tomadores de serviços, sejam pessoas físicas ou jurídicas.

Por esse motivo, é indubitável que as prestações de serviços não são passíveis de importação ou exportação, na acepção mais correta dos referidos termos. Isto porque o termo “importação” possui a seguinte significação:

“Derivado de *importar*, do latim *importare* (trazer para), o que significa, pois, ação de trazer para dentro, é empregada na terminologia jurídica e comercial para significar a *introdução* de mercadorias, trazidas por mar, por terra ou por ar, de um país estrangeiro para o território nacional”.³

Quanto ao vocábulo “exportação”, verifica-se:

“Derivado do latim *exportatio*, de *exportare* (levar para fora), indica, na terminologia comercial e jurídica, todo ato de remessa de uma mercadoria ou produto para o exterior, isto é, para fora do país em que foi produzida”.⁴

Percebe-se que a exportação e a importação estão intimamente atreladas às condutas de “portar”, “transportar” ou “remeter”, ao passo que os serviços pressupõem a

³ SILVA, de Plácido. **Vocabulário Jurídico**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 422.

⁴ *Ibidem*, p. 252.

contratação de obrigação de fazer fundada em conduta humana que não pode se circunscrever ao porte, transporte ou remessa.

Em que pese a imprecisão terminológica narrada acima, adotar-se-á, neste estudo, as expressões “exportação” e “importação” de serviços, uma vez que estas foram acolhidas pelos legisladores constituinte e complementar e se encontram difundidas na doutrina e jurisprudência pátrias.

Esclarecida a opção terminológica, vale mencionar que para que se configure uma prestação internacional de serviços, é imperioso que ao menos um dos elementos de conexão ao ordenamento dos Municípios se localize fora dos limites do território brasileiro.

Ocorre que a multiplicidade de critérios de conexão existentes nas operações de exportação e importação de serviços tornam imprescindível a correta delimitação das competências tributárias, sob pena de restarem configuradas situações indesejadas de bitributação ou de elisão fiscal.

Nesse diapasão, registre-se que a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”) sobre as prestações internacionais de serviços é tema profundamente controvertido.

De início, impende destacar que importação e exportação de serviços são operações simétricas que, por terem “sinais trocados”, foram merecedoras de tratamento oposto no que se refere ao ISS.

Com efeito, quanto às exportações de serviços para o exterior do País, o constituinte originário veiculou norma objetivando desonerá-las da incidência do ISS. No presente estudo, será explicitada a natureza jurídica dessa norma constitucional e minudenciado o contexto histórico que levou à sua edição.

Posteriormente, atendendo ao comando constitucional, a Lei Complementar (“LC”) nº 116, de 31.07.2003, determinou que o imposto não incidiria sobre “as exportações de serviços para o exterior do País”, não sendo assim considerados os serviços desenvolvidos

no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Portanto, a correta exegese da norma que afasta a incidência do ISS sobre as exportações de serviços passa necessariamente por delimitar o núcleo semântico do termo “resultado” veiculado pelo parágrafo único do artigo 2º da LC nº 116/03, além de identificar a fonte de pagamento e do tomador dos serviços.

Nesse sentido, serão abordadas as distintas interpretações que vêm sendo conferidas ao termo “resultado”, tendo como pano de fundo as discussões doutrinárias e jurisprudências sobre o tema.

Outrossim, será demonstrado, através de uma interpretação teleológica da norma constitucional, que há apenas uma interpretação acerca da verificação do “resultado” do serviço no exterior que se coaduna com o objetivo do constituinte originário de conferir prevalência ao princípio do país do destino em detrimento do princípio do país de origem.

Por outro lado, o legislador complementar, também através da LC nº 116/03, ordenou a incidência do imposto sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

Em que pese a oneração tributária das importações seja harmônica com a desoneração das exportações, especificamente quanto ao ISS, serão detalhados diversos argumentos que, tendo como parâmetro a regra-matriz do referido imposto, conduzem à conclusão de que sua incidência é atualmente inviável.

De início, será delineada a necessidade de previsão constitucional permitindo a incidência de tributos sobre a importação, o que não foi observado em relação ao ISS.

Além disso, será exposta a incompatibilidade entre a importação de serviços provenientes do exterior e o princípio constitucional implícito da territorialidade.

Outrossim, em relação aos serviços cuja prestação tenha se iniciado no exterior, será demonstrada a impossibilidade de adoção do mesmo critério relativo às exportações, qual

seja, o do local da verificação do resultado, em razão de sua inadequação frente ao aspecto material da regra-matriz de incidência do ISS.

Posteriormente, serão esmiuçadas as diversas incompatibilidades entre os dispositivos da LC nº 116/03 que tratam da incidência do ISS sobre a importação de serviços e a Constituição Federal de 1988 (“CF/88”).

Por fim, será traçado um panorama jurisprudencial a partir da análise das decisões dos principais tribunais pátrios que já se debruçaram sobre o tema.

1) ASPECTOS GERAIS RELACIONADOS À REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS

A regra-matriz de incidência tributária, idealizada por PAULO DE BARROS CARVALHO, consiste em separar, da norma de incidência de qualquer tributo, os vários aspectos por ele apresentados, que foram designados pelo referido autor como “critérios”.

Nesse sentido, a regra-matriz de incidência tributária é um instrumento de trabalho que se presta a identificar os critérios material, espacial e temporal que informam as variadas hipóteses de incidência afetas aos diversos tributos existentes no ordenamento jurídico⁵.

Além disso, nos moldes em que concebida pelo referido autor, a regra-matriz vocaciona-se a identificar, nos fatos jurídicos tributários que concretizem as respectivas hipóteses de incidência, os critérios pessoal e quantitativo.

Conforme destaca RUBENS MIRANDA DE CARVALHO⁶, em seu conjunto, esses critérios (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) “definem a incidência tributária e qualificam cada uma das obrigações tributárias como um todo individualizado e uno”.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 238.

⁶ CARVALHO, Rubens Miranda de. **ISS: a lei complementar nº 116/03 e a nova lista de serviços**. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 67.

Quanto à importância do perfeito delineamento da regra matriz de incidência tributária para que se possa falar na instituição e cobrança das diversas espécies tributárias, MARIANA OITICICA RAMALHO⁷ afirma:

“As normas jurídicas são estruturas lógicas construídas pelo intérprete a partir dos textos legais. São significações mínimas e irredutíveis, que contêm todas as informações necessárias para que seja aplicada a ordem posta na lei. A simples proposição “deve ser pago o ISS” não é suficiente para que o prestador do serviço pague o referido tributo, uma vez que não informa a quem deve ser pago, quando, quanto, como se calcular, etc. É necessário que a norma contenha todas as informações para gerar os direitos e deveres previstos; pensando nisto, PAULO DE BARROS CARVALHO desenvolveu uma estrutura ideal das normas jurídicas tributárias, composta cada uma delas por uma hipótese e um consequente formados pelos critérios: espacial, temporal, material, quantitativo e pessoal.”

Percebe-se que a regra-matriz de incidência dissecou o perfil das normas jurídicas tributárias, partindo da premissa de que todas as normas jurídicas instituidoras de tributos têm no seu antecedente os critérios material, espacial e temporal; e no seu consequente os critérios quantitativo e pessoal.

Como exposto acima, o antecedente da regra-matriz é formado por uma tríade: o critério material cinge-se a um dado comportamento humano sintetizado por um verbo, seguido de seu respectivo complemento; o critério espacial diz respeito às coordenadas de espaço às quais o fato gerador deve se conformar para que possa irradiar os efeitos atribuídos pelo mundo jurídico; ao passo que o critério temporal define quando resta aperfeiçoado o fato gerador, momento a partir do qual despontam os direitos e deveres das partes inseridas na relação jurídico-tributária.

Já o consequente da norma tributária, que impõe o vínculo jurídico decorrente da concreção do fato, é composto pelos critérios pessoal e quantitativo. O primeiro determina os sujeitos da relação jurídico-tributária, enquanto o segundo, composto pela base de cálculo e a alíquota, consiste no conjunto de dados a partir dos quais se extrairá a quantia certa devida a título de tributos.

⁷ RAMALHO, Mariana Oiticica. **ISS – serviços de importação e exportação: Imposto sobre serviços de acordo com a Lei Complementar nº 116/03**. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2004, p. 107.

Assim, a regra-matriz nada mais é do que o arquétipo estrutural que revela a norma jurídica tributária. Tanto é assim que para que se possa falar em perfeita subsunção de um fato jurígeno ocorrido no mundo fenomênico a determinada hipótese de incidência prevista abstratamente em lei, é necessário que esse processo de subsunção atenda a todos os critérios insculpidos na regra-matriz.

Transportando essas lições para o ISS, veja-se o que afirmou o próprio PAULO DE BARROS CARVALHO⁸, ao resumir sua norma-matriz de incidência:

“Preenchendo o arranjo sintático da regra-matriz de incidência tributária com a linguagem do direito positivo, vale dizer, saturando as variáveis lógicas com o conteúdo de significação constitucionalmente previsto, podemos construir a seguinte norma-padrão do ISS:

Hipótese:

Critério material: prestar serviços de qualquer natureza, executando-se os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

Critério espacial: âmbito territorial do Município;

Critério temporal: momento da prestação do serviço.

Consequência:

Critério pessoal: *sujeito ativo:* Município; *sujeito passivo:* prestador do serviço; *alíquota:* aquela prevista na legislação do imposto.” (Grifos e itálicos do original)

Ao adentrar especificamente no estudo do critério material da regra-matriz de incidência tributária do ISS, percebe-se que o art. 156, inciso III, da CF/88 dispõe que “compete aos Municípios instituir imposto sobre: (...) serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

De início, constata-se que não é todo e qualquer serviço que se encontra sujeito à incidência do ISS. Com efeito, os serviços compreendidos no art. 155, II, da CF/88 (prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) passam ao largo da tributação pelo ISS, subsumindo-se à hipótese de incidência do ICMS.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. v. 2. São Paulo: Noeses, 2013, p. 314.

Além disso, imperioso destacar que, para fins de incidência do ISS, deve-se buscar o conceito de serviço a partir dos parâmetros fornecidos pela CF/88, na medida em que o conceito trivial do vocábulo não condiz com aquele sobre o qual recai a incidência do imposto municipal.

Conforme assevera AIRES F. BARRETO⁹, “o conceito constitucional de serviço não coincide com o emergente da acepção comum, ordinária, desse vocábulo.”

Esse entendimento é compartilhado por ARNOLDO WALD¹⁰, que, ao delimitar o alcance da expressão serviço para fins de incidência do ISS, destacou:

“De acordo com o entendimento vulgar, serviço é qualquer esforço humano objetivando propiciar a outrem um proveito, uma utilidade ou comodidade. Contudo, para fins tributários, e por respeito ao princípio da tipicidade tributária (art. 150, I, da CF), partindo-se de uma interpretação sistemática da Constituição, o conceito de serviço passa a ter um campo de aplicação mais restrito. (...) os serviços indicados na dicção constitucional são aqueles, no âmbito do direito privado, consubstanciados numa obrigação de fazer, os quais são remunerados por um preço: é o aspecto material da hipótese de incidência do ISS”.

Para MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES¹¹, que destrinchou o elemento material da hipótese de incidência do ISS:

“O termo “serviço” significa trabalho ou atividades economicamente mensuráveis, que uma pessoa presta à outra. A expressão “de qualquer natureza” quer dizer de toda origem, de toda espécie, o que amplia o campo dos serviços tributáveis, constantes de lei complementar.”

Por sua vez, AIRES F. BARRETO¹², ao definir o âmbito constitucional de incidência do ISS, determina que “serviço é a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial”.

⁹ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 239.

¹⁰ WALD, Arnaldo. **Tributação nos Mercados Financeiros e de Capitais na Previdência Privada**. Coord. Heleno Taveira Tôrres. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005, pp. 217-218.

¹¹ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e a Exportação de Serviços. *In: Tributação Brasileira em Evolução: Estudos em Homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. 1 ed. São Paulo: Ed. IASP, 2015, p. 911.

¹² BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 317.

Percebe-se, portanto, que o cerne da materialidade do ISS não diz respeito ao “serviço” isoladamente considerado, mas sim à prestação do mesmo, compreendendo um negócio jurídico pertinente a uma obrigação de “fazer”, nos contornos traçados pelo direito privado¹³.

No entanto, ressalte-se que, em contraposição a esta definição de serviço, segundo a qual é imprescindível a execução de uma obrigação de fazer, surgiu uma corrente doutrinária minoritária que defende a aplicação de um conceito econômico de serviço, mais abrangente do aquele contido no Código Civil.

Essa corrente é capitaneada por BERNARDO RIBEIRO DE MORAES¹⁴, para quem:

“O conceito do que seja “serviço”, mercadoria ou produto é eminentemente econômico (...). Em verdade, ser “serviço” não se encontra na natureza da coisa, mas sim, no posicionamento da fase do circuito econômico em que a coisa se encontra em determinado momento (...). Quando houver bens incorpóreos que estejam nas etapas do circuito econômico, recebem elas a denominação de serviços. (...) Quem aluga um veículo, embora não forneça trabalho, estará prestando serviços ao ceder a terceiros um bem incorpóreo (direito de uso e gozo da coisa)”.

Em que pese o prestígio do mencionado autor, essa posição foi duramente criticada pela maioria da doutrina, na medida em que adota interpretação do conceito de serviço incompatível com o art. 110 do Código Tributário Nacional (“CTN”), que prescreve:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Além disso, a conceito econômico de serviço não se sustenta, na medida em que abraça solução adotada por países da Europa e da América Latina que exigem o imposto sobre o valor agregado (IVA), cuja base impositiva é muito distinta daquela do ISS.

Quanto ao tema, MISABEL ABREU MACHADO DERZI¹⁵ adverte que:

¹³ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 361.

¹⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do ISS**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975, p. 72

“Não se deve buscar o conceito de prestação de serviços na Comunidade Europeia ou na América Latina, países que trabalham com uma IVA amplíssima. Essas ordens jurídicas assim o fazem, porque não há impedimento em suas constituições. Ao contrário estão sob a autorização de diretivas que traçam as bases abrangentes do IVA, tendentes a alcançar, ao lado das operações de circulação de mercadorias, as prestações de serviço, em sentido latíssimo, como criação de qualquer disponibilidade ou utilidade para outrem (locação, garantias). (...) Discordamos daqueles que, comentando o modelo brasileiro e a nossa Constituição, dispensam a ideia de trabalho – aplicação de um esforço humano – como requisito essencial da noção de serviço, tal como está classicamente compreendido e disciplinado no Código Civil Brasileiro, para acolher entre nós noção econômica de legislações estranhas”.

Inicialmente, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (“STF”) se perfilhou à interpretação econômica do conceito de serviço, proferindo diversos acórdãos nesse sentido¹⁶.

No entanto, a partir do julgamento do Recurso Extraordinário (“RE”) nº 116.121-SP¹⁷, o Plenário do STF modificou sua jurisprudência quanto ao conceito de serviço, na medida em que decidiu ser inconstitucional a cobrança de ISS sobre a locação de bens móveis, sob o fundamento de que ela não configura serviço por não envolver obrigação de fazer, mas apenas de dar:

“TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.”

Percebe-se, portanto, que o STF reconheceu que para que uma atividade seja considerada “serviço” tributável pelo ISS, pressupõe-se que haja a prestação de uma atividade

¹⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**, 11 ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1999, pp. 491-492.

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma. **Recurso Extraordinário nº 100.779-6**. Rel. Min. Oscar Corrêa, DJ 04.05.84. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2ª Turma. **Recurso Extraordinário nº 112-947-6**. Rel. Min. Carlos Madeira, DJ 07.08.87. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma. **Recurso Extraordinário nº 113.383-0**. Rel. Min. Oscar Corrêa, DJ 29.04.88. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma. **Recurso Extraordinário nº 115.103-0**. Rel. Min. Oscar Corrêa, DJ 29.04.88.

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. **RE nº 116.121-SP**. Rel. Min. Octávio Gallotti, Rel. p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, DJ de 25.05.2001.

por parte daquele que pretende receber a remuneração, constituindo-se, portanto, numa obrigação de fazer.

Vale mencionar que as decisões recentes do STF demonstrem uma inclinação do Tribunal no sentido de admitir uma interpretação mais ampla do critério material da hipótese de incidência do ISS¹⁸. Inobstante, é cediço que, em não havendo prestação de serviço identificada como uma “obrigação de fazer”, não se poderá considerar a atividade como tributável pelo ISS, sob pena de transmudar-se eventual interpretação ampliativa em inaceitável desnaturação da regra-matriz de incidência do imposto.

Além disso, destaque-se que não basta a constatação de que determinada atividade se enquadra na definição de serviço explicitada acima para que se possa falar na incidência do ISS. É necessário, ainda, averiguar se a referida atividade se encontra prevista na lista anexa à lei complementar que regula a incidência do ISS.

Isto porque, conforme se verifica da parte final do art. 156, inciso III, da CF/88, cabe à lei complementar não apenas regular as normas gerais sobre o ISS, definindo seus fatos geradores, base de cálculo e contribuintes, nos termos em que lhe impõe o art. 146, III, “a”, da CF/88, mas também delimitar o próprio campo de incidência do imposto, elegendo quais serviços se amoldam à sua hipótese de incidência.

Atualmente, o papel descrito acima é exercido pela LC nº 116/03 que, logo em seu art. 1º, prevê que o fato gerador do imposto é “a prestação de serviços constantes da lista anexa”. Nota-se claramente que a lista anexa à LC nº 116/03 elenca os serviços que, quando prestados, poderão dar ensejo à ocorrência do fato gerador do ISS, na linha dos ditames constitucionais já explicitados acima.

Sobre a necessidade de o serviço constar expressamente da lista anexa à lei complementar para estar sujeito à incidência do ISS, muito se discutiu no passado.

¹⁸ Nesse sentido, destacam-se os seguintes precedentes, decididos sob a sistemática da repercussão geral: BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. **Recursos Extraordinários nº 547.245 e 592.205**. Rel. Min. Eros Grau, DJe 05.03.2010, em que se admitiu a incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil (*leasing financeiro*); e BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário RE nº 651.703**. Rel. Min. Luiz Fux, DJe 26.04.2017, em que se assentou que as operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao ISS.

Significativa parcela da doutrina considerava a lista de serviços exemplificativa, com arrimo no argumento de que a legislação complementar não poderia reduzir o campo impositivo do ISS outorgado aos Municípios, sob pena de inconstitucionalidade.

Esse era o entendimento de SACHA CALMON NAVARRO CÔELHO¹⁹, ao afirmar que:

“(...) a missão do legislador sob a Constituição de 88, já que o dispositivo em análise fala em “serviços definidos em lei complementar”, não se voltaria a fazer a lista taxativa. Teria por meta, tão somente, legislar para evitar conflitos de competência entre as pessoas políticas (art. 146, I, da CF).”

Entretanto, prevaleceu na doutrina a tese da taxatividade²⁰, sustentada com base no próprio texto constitucional, que delega à legislação complementar a competência para estabelecer os limites entre os campos impositivos municipal, estadual e federal, bem como no princípio da legalidade, insculpido no art. 150, inciso I, da CF/88²¹ e no art. 97 do CTN. Registre-se, inclusive, que esse último diploma legal, em seu art. 108, §1º, preceitua que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”, o que corrobora esse entendimento.

Impende pontuar, contudo, que na seara jurisprudencial, após período inicial em que se encarou a taxatividade da lista como sendo absoluta, isto é, entendendo que o serviço deveria constar expressamente da lista para ser tributável pelo ISS, passou a prevalecer posição mais flexível quanto à taxatividade. Nesse sentido, firmou-se o entendimento de que a lista seria taxativa na vertical e exemplificativa na horizontal.

¹⁹ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 431.

²⁰Entre os autores que se perfilham à tese da taxatividade das listas de serviços anexa às leis complementares de regência do ISS, citem-se os seguintes: RUY BARBOSA NOGUEIRA ("Direito Financeiro", ed. Bushatsky, 1969, pág. 101), RUBENS GOMES DE SOUSA (pareceres em RDA, vol. 94, págs. 362 e "Revista da Secretaria de Assuntos Jurídicos", Prefeitura de Recife, vol. 1, págs. 116) e ARNOLDO WALD (parecer in "Revista Forense" - RF, vol. 230, pág. 55).

²¹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

É dizer, passou-se a entender que a taxatividade diz respeito aos gêneros de serviços listados, ao passo que as espécies dos referidos gêneros expressamente contempladas seriam meramente exemplificativas.²²

Contudo, vale mencionar que o Plenário do STF, em 07.10.2014, reconheceu repercussão geral ao tema no RE nº 784.439, o que pode levar a uma rediscussão das premissas firmadas pela jurisprudência dos referidos tribunais.

Passada a análise do critério material da incidência do ISS, faz-se necessário avaliar o referido imposto à luz dos outros dois critérios que compõem o antecedente da sua regra matriz de incidência (espacial e temporal), na medida em que as circunstâncias de espaço e tempo se relacionam intimamente com aquele.

No que tange ao critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS, vale ressaltar que o Decreto-Lei nº 406/68 (diploma legal que antecedeu a LC nº 116/03) estabelecia, em seu art. 12, alínea “a”, três regras distintas quanto ao local em que se considerava realizada a prestação do serviço.

Conforme a regra geral, o local da prestação do serviço era o do estabelecimento prestador. Subsidiariamente, na falta de estabelecimento, o local da prestação era o domicílio do prestador. Por fim, apenas no caso excepcional dos serviços de engenharia e de pedágio, o local da prestação seria aquele em que se concretizou o fato gerador.

Com o advento da LC nº 116/03, foi mantida a regra de que o ISS deve ser recolhido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador (art. 3º, primeira parte). Contudo, aumentou-se de duas para 22 as exceções²³ a essa regra (art. 3º, segunda parte).

Esclareceu-se, ainda, que o estabelecimento prestador deve ser considerado o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure uma unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para a

²² São reiteradas as decisões do STF e do STJ nesse sentido. Por todas, citem-se, respectivamente: BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2ª Turma. **RE nº 361.829**. Rel. Min. Carlos Velloso, DJe 24.02.2006 e o BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2ª Turma. **REsp nº 121.428**. Rel. Min. Castro Meira, DJe 16.08.2004.

²³ Recentemente, o rol de exceções foi ampliado de 22 para 25, em razão da edição da LC nº 157/2016.

sua caracterização, as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas (art. 4º).

Ressalte-se que o presente estudo não tem por objeto abordar a profunda oscilação jurisprudencial que acomete o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS. Contudo, como será melhor detalhado quando da análise da não incidência do ISS sobre a importação de serviços, vale mencionar que os Municípios não podem pretender tributar prestações de serviços não realizadas dentro de seu espaço territorial de competência, competindo-lhes tributar apenas serviços que tenham sido prestados dentro de seu território.

A seu turno, o critério temporal do ISS, que reflete o momento em que nasce a relação jurídico-tributária, identifica-se com o momento da conclusão da obrigação de fazer. Isto porque o ISS é imposto que se classifica entre os exigíveis em virtude de uma situação de fato e nesse caso, conforme prescreve o art. 116, inciso I, do CTN, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, “desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios”.

Em consonância com o referido dispositivo legal, o ISS é devido em razão da prestação de determinado serviço, e não pelo negócio jurídico subjacente, do qual decorre a prestação. Portanto, percebe-se que o critério temporal é condicionado ao perfazimento do critério material.

Já no que concerne ao consequente normativo da regra-matriz de incidência do ISS, compete destrinchar os critérios pessoal e quantitativo.

Quanto ao critério pessoal, cumpre ressaltar que este indica os sujeitos que integram a relação jurídica. Em seu polo ativo, a relação jurídica em exame será composta pelos Municípios ou pelo Distrito Federal, na medida em que são estes os entes tributantes que gozam das prerrogativas de instituí-los, cobrá-los, fiscalizá-los e arrecadá-los.

Não se pode ignorar que, embora o critério espacial esteja no antecedente normativo e o critério pessoal no seu consequente, estes dois critérios estão profundamente

interligados, uma vez que a determinação do local em que se considerada ocorrido o fato jurídico tributável será decisivo para a constatação do sujeito ativo do imposto.

Por seu turno, o sujeito passivo do ISS é o prestador do serviço, na medida em que se reveste da condição de contribuinte do imposto, por desencadear a materialidade de sua hipótese de incidência, o que faz com que tenha “relação pessoal e direta” com o aludido aspecto material, nos termos em que exigido pelo art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN.

No entanto, é possível que as legislações municipais instituidoras do ISS prevejam hipóteses de responsabilidade tributária por substituição, em que o tomador dos serviços passa a adquirir a condição de agente retentor.

Essa possibilidade foi chancelada pelo art. 6º da LC 116/03, na medida em que dispõe:

“Art. 6º. Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.”

Quanto ao tema, não se poderia deixar de mencionar a recente alteração no texto da LC nº 116/03, em razão da introdução do art. 6º, §2º, inciso III pela LC nº 157/2016, segundo o qual fica atribuída ao tomador de serviços, ainda que imune ou isento, a responsabilidade pelo recolhimento do ISS, nas hipóteses em que o Município em que situado o prestador de serviços desrespeitar a alíquota mínima do ISS.

Por fim, o critério quantitativo do ISS é de fácil compreensão. No tocante à sua base de cálculo, tem-se que só pode ser esta a remuneração pela prestação do serviço, uma vez que, não fosse assim, o critério quantitativo não convergiria com o critério material da hipótese de incidência.

Veja-se que o art. 7º da LC 116/03 prevê que “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço”. Em linha com a conclusão alçada acima, o “preço do serviço” deve corresponder invariavelmente à remuneração pela sua prestação. Por assim ser, ficam

excluídas da base de cálculo quaisquer outros valores atrelados à prestação de serviços tributada.

Ainda no que diz respeito ao critério quantitativo do ISS, é de suma importância compreender os limites à fixação de alíquotas relativas ao ISS, na medida em que estas traduzem a relação existente entre a base de cálculo e a dívida tributária.

Nessa esteira, torna-se forçoso rememorar que a CF/88, em sua redação original²⁴, dispunha caber à lei complementar fixar as alíquotas máximas do ISS, nada dispondo sobre as alíquotas mínimas.

Contudo, na medida em que a inexistência de alíquota mínima propiciou a intensificação da guerra fiscal entre os Municípios, coube à Emenda Constitucional (“EC”) nº 37, de 12.06.2002, modificar a redação do art. 156, passando a prever que competiria à lei complementar fixar as alíquotas máximas e mínimas do ISS²⁵, bem como regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais são concedidos e revogados.

Além disso, o constituinte derivado introduziu o art. 88 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (“ADCT”), para explicitar que, enquanto não fosse editada lei complementar, o imposto teria alíquota mínima de 2%, salvo para os serviços afetos à construção civil.

Atendendo ao mandamento do art. 156, da CF/88, a LC nº 116/03, em seu art. 8º, inciso II, estabeleceu a alíquota máxima de 5%, sem excepcionar qualquer espécie de serviço. No entanto, a LC nº 116/03 silenciou a respeito da alíquota mínima, omissão esta que veio a ser sanada com o advento da LC nº 157/2016, que introduziu o art. 8º-A na LC nº 116/03, passando a prever a alíquota mínima de 2%, em linha com o disposto no art. 88 do ADCT.

²⁴ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) IV - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar. (...) § 4º Cabe à lei complementar: I - fixar as alíquotas máximas dos impostos previstos nos incisos III e IV.”

²⁵ É importante ressaltar que as sociedades profissionais recolhem o ISS cuja alíquota será calculada em relação a cada profissional habilitado, nos termos do art. 9º, §3º, do Decreto-Lei nº 406/68, não se lhes aplicando os parâmetros relativos às alíquotas mínimas ou máximas, na medida em que a alíquota, nesse caso, é “fixa”.

Uma vez destrinchada a regra-matriz de incidência do ISS, passa-se a explicitar os diversos aspectos atinentes à sua não incidência nas operações internacionais de exportação e importação de serviços.

2) NÃO INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS

2.1 Natureza da norma que desonera as exportações da incidência do ISS: imunidade ou isenção?

A primeira norma acerca da não incidência do ISS sobre a exportação de serviços no ordenamento jurídico brasileiro encontra-se na CF/88. De fato, a redação original do seu art. 156, § 4º, II, dispunha:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
IV - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar.
§ 4º Cabe à lei complementar:
(...)
II - **excluir da incidência do imposto previsto no inciso IV exportações de serviços para o exterior.**” (grifou-se)

Posteriormente, com a aprovação da EC nº 03, de 17.03.1993, o art. 156 da CF/88 foi reformulado, resultando no deslocamento topográfico do dispositivo que prevê caber à lei complementar a tarefa de excluir as exportações de serviços da incidência do ISS para o inciso II do seu § 3º, uma vez que o § 4º foi revogado.

Com isso, atualmente, o art. 156, § 3º, II, com a redação conferida pela EC nº 03/93, dispõe caber à lei complementar excluir da incidência do ISS as exportações de serviços para o exterior²⁶.

Embora não seja o objeto do presente estudo, avulta consignar que a redação adotada pelo constituinte ao prever a desoneração da exportação de serviços da incidência do

²⁶ Transcreva-se a redação atualmente em vigor do dispositivo que desonera as exportações de serviços da incidência do ISS: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. **§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (...) II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.**” (grifou-se)

ISS foi objeto de intensas críticas, como se verifica do trecho da obra de MÁRCIO PESTANA²⁷ transcrito abaixo:

Esse dispositivo revela, a nosso ver, novos tropeços do constituinte de 1988. Em primeiro lugar, afigura-se-nos incorreta a ideia de que haveria *exportações de serviço para o exterior*. Em verdade, ou se presta, aqui, um determinado serviço, cujo resultado, acabado, é então cedido a alguém do exterior, mediante certa retribuição, ou um prestador estabelecido no Brasil, deslocando-se ao exterior, lá presta o serviço. Seja como for, resta assinalada, de pronto, essa deficiente expressão constitucional.

O segundo tropeço, mais grave, diz respeito à confusa estrutura adotada pelo Constituinte de remeter à lei complementar o encargo de excluir da incidência do ISS as *exportações de serviços para o exterior*. Da maneira como se expressa, haveria duas providências distintas a serem implementadas sucessivamente: a primeira, de *incluir*, ou seja, de admitir-se a tributação pelo ISS, dessas *exportações de serviços*; a segunda, a de *excluir*, logicamente àquela subsequente, pois só se pode *excluir* o que antes estivera *incluído*.” (itálicos do original)

Inobstante as reservas que possam ser formuladas à redação adotada pela CF/88, certo é que o desiderato constitucional foi atendido com o advento da LC n° 116/03 que, por sua vez, determina:

“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.**” (grifou-se)

Inicialmente, forçoso enfatizar que há grande controvérsia quanto à exata natureza da regra que consagra a desoneração do ISS na exportação de serviços (se de imunidade ou, ao contrário, de isenção).

Com efeito, respeitável parcela da doutrina pátria entende que o art. 156, § 3º, II, da CF/88 imuniza diretamente a exportação de serviços da incidência do ISS, consubstanciando hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada. Nesse sentido, vale trazer à lume a seguinte passagem da obra de MÁRCIO PESTANA²⁸:

“A vontade constitucional, não obstante a deficiência do seu expressar, é inequívoca: não se pode instituir imposto, ISS, no caso, para onerar a *exportação de serviços para o exterior*. E, sendo assim, **defrontamo-nos com imunidade**

²⁷ PESTANA, Márcio. **O Princípio da Imunidade Tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 94.

²⁸ PESTANA, Márcio. *Op. Cit.*, p. 95.

tributária, que permite a produção de *normas jurídicas imunizantes em sentido estrito*.” (grifou-se) (itálicos do original)

Não é outro o entendimento de MAURÍCIO SILVEIRA LOCATELLI²⁹, que, ao se manifestar sobre o tema, asseverou:

“Afirmar que é necessária a publicação de uma lei complementar para dar eficácia à **imunidade específica** do ISS é dar interpretação incorreta à norma constitucional, visto que já se encontra definida a situação imune – exportar serviços – tornando-se redundante e supérfluo o auxílio supletivo de lei para exprimir aquilo que a norma manifesta por si só. (...) Essa é uma redundância que torna inócuo o texto constitucional, que, aliás, deve, em sua magnitude, ser interpretado extensivamente quando trata da questão da imunidade.” (grifou-se)

Em percuciente estudo doutrinário, publicado na esteira da aprovação da LC nº 116/03, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES³⁰ se perfilham ao entendimento de que se estaria diante de verdadeira norma imunizante, *in verbis*:

No tocante às *exportações de serviços*, a lei complementar prevê a não incidência (*que em verdade é imunidade, por ter origem na Constituição*), do imposto, desde que o serviço seja desenvolvido aqui no Brasil (*no sentido de resultado*), ou seja, *que o resultado aqui não se verifique*.” (grifou-se) (itálicos do original)

Registre-se que, ao se manifestar sobre o tema, SACHA CALMON NAVARRO CÔELHO³¹ foi enfático no sentido de que “serviços exportados, isto é, prestados aqui a usuários no exterior, estão imunes”.

Outro autor que defende que a não incidência do ISS sobre as exportações de serviço deflui imediatamente da CF/88 é LUIZ ROGÉRIO SAWAYA BATISTA³² que, ao tratar sobre o tema, ponderou:

“(…) pensamos se tratar de regra de imunidade, em que o legislador constituinte, ao atribuir à Lei Complementar relacionar os serviços que serão tributados pelo ISS, fixa um limite jurídico no tocante às exportações de serviços, atribuindo, como não

²⁹ LOCATELLI, Maurício Silveira. A Imunidade do ISS na Exportação de Serviços para o Exterior. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Vol. 41/2001. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 185

³⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva e RODRIGUES, Marilene Talarico Martin. O ISS, a Exportação de Serviços e a Imunidade Tributária. In: **Revista Dialética de Direito Tributário nº 217**, p. 45. São Paulo: Dialética, 2013.

³¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 405.

³² BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. Exportação de Serviços no Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: **Tributação Indireta Empresarial. Indústria, Comércio e Serviços**. Coord. Alberto Macedo e Leonardo Freitas de Moraes e Castro. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2016, p. 740

poderia deixar de ser diferente, à Lei Complementar o papel de dispor sobre a exclusão da exportação de serviços para o exterior do ISS.

Se imaginarmos, em raciocínio inverso, que Lei Complementar fosse publicada, no lugar da Lei Complementar nº 116/03, e que tal Diploma emudecesse sobre a não incidência na exportação de serviços, naturalmente que a regra incidiria em inconstitucionalidade.

A naturalidade de nossa conclusão se deve ao fato de que, na Constituição, o ISS já nasce com suas fronteiras devidamente delimitadas, e dentro de seus limites territoriais não se inclui a exportação de serviços, cabendo à Lei Complementar a tarefa de definir os serviços tributáveis e de excluir, ao relacionar tais serviços, as exportações desses mesmos serviços ao exterior.”

Por outro lado, a doutrina majoritária entende que a não incidência do ISS sobre a exportação de serviços decorre de norma de isenção prevista no art. 2º, inciso I e parágrafo único, da LC nº 116/03.

Nesse sentido, vale mencionar que REGINA HELENA COSTA³³, após distinguir as normas constitucionais imunizantes daquelas que apenas dão suporte à outorga de isenções, cita como exemplo desta segunda categoria, isto é, de isenção com suporte em preceito constitucional, o próprio artigo 156, § 3º, II, da CF/88. Para a eminente ministra do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

“se a norma constitucional não definir de modo suficiente e expressamente, a situação de exoneração tributária que aponta, remetendo ao legislador infraconstitucional a incumbência de fazê-lo, estar-se-á diante de mera isenção, com fundamento em norma constitucional de eficácia limitada.”

Com base no mesmo fundamento, cite-se PAULO DE BARROS CARVALHO³⁴, que defende que a norma desonerativa do ISS na exportação revela verdadeira isenção, e não imunidade:

“Curioso observar que a previsão do art. 156, § 3º, II, que parece ser, à primeira vista, caso de imunidade, não se configura como tal, precisamente porque remete à lei complementar e, como vimos, a proibição deve exaurir-se no altiplano da Constituição (...)”

Atualmente, essa discussão acerca da natureza da regra que prevê a não incidência do ISS na exportação de serviços se resume ao plano teórico, uma vez que os Tribunais pátrios já firmaram seu entendimento pelo caráter isentivo da norma.

³³ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, pp. 93-94.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 191.

Vale relembrar, contudo, que no ínterim entre a promulgação da CF/88 e o advento da LC nº 116/03, a definição da natureza da norma em questão era de suma importância.

Isto porque, no referido período, diversos Municípios firmaram entendimento segundo o qual a não incidência do ISS dependeria da edição de lei complementar que conferisse eficácia ao dispositivo constitucional. Na sua ausência, o prestador de serviços, ainda que ostentasse a qualidade de exportador, estaria sujeito à incidência tributária.

Consoante tal raciocínio, sob a égide da legislação anterior à LC nº 116/03, a exportação de serviços estaria sujeita à incidência do ISS, na medida em que o Decreto-Lei nº 406/68, que foi recebido pela CF/88 com *status* de Lei Complementar (como reconheceu o STF), na qualidade de diploma antecessor da LC nº 116/03, nada dispunha sobre o assunto.

A título exemplificativo, veja-se o que afirmou à época o Fisco Municipal de São Paulo, em respostas a consultas³⁵ formuladas por contribuintes exportadores de serviços:

“(…) A requerente (...) declara que pretende iniciar a exportação de serviços na área de pesquisa de mercado para outros países, e (...) indaga sobre a possibilidade de isenção do ISS para a prestação de tais serviços. O art. 156, §, 4º, II, da CF determina caber à lei complementar excluir da incidência do ISS as exportações de serviços para o exterior. A não incidência do imposto depende, portanto, de lei complementar”.

“(…) A requerente (...) declara ter prestado serviços de representação comercial no exterior para representado sediado no exterior (...). Indaga quanto à incidência do ISS, à vista do art. 156, §, 4º, II, da CF. O dispositivo supracitado determina que cabe à lei complementar excluir da incidência do ISS exportações de serviço para o exterior. A não incidência do imposto depende, portanto, de lei complementar.”

Ocorre que, apesar da irrisignação dos contribuintes, que pretendiam se ver livres da incidência do ISS antes mesmo da edição de lei complementar regulamentado a norma insculpida no art. 156, § 3º, II, da CF/88, o entendimento adotado pelos Fiscos municipais acabou sendo corroborado (ainda que indiretamente) pelo STF.

³⁵ Respostas à Consultas da Prefeitura Municipal de São Paulo nº 37.007.149-96-85 e 37.004.613-92-20.

Com efeito, o Ministro CARLOS VELLOSO negou seguimento a mandado de injunção³⁶ impetrado por contribuinte inconformado com a ausência de edição da lei complementar a que alude o art. 156, §3º, II, da CF/88, com base nos seguintes fundamentos:

“A disposição inscrita no art. 156, §3º, II, é de eficácia reduzida. Ali não está escrito que a lei complementar excluirá da incidência do ISS todos os serviços exportados para o exterior. O que se lê, no citado dispositivo constitucional, é que cabe à lei complementar excluir da incidência do ISS exportações de serviços para o exterior. É dizer, a lei complementar poderá escolher serviços que ficassem isentos. A Constituição conferiu, portanto, ao legislador infraconstitucional a faculdade de decidir a respeito, observadas, evidentemente, conveniências administrativas e, sobretudo, a política tributária. Assim posta a questão, e tendo em vista que o preceito constitucional invocado, art. 156, §3º, II, não mencionou o serviço prestado pela impetrante, forçoso é concluir que a impetrante não é titular de direito constitucional cujo exercício estaria inviabilizado pela ausência de norma infraconstitucional.”

A partir dessa decisão do STF, os demais tribunais pátrios sedimentaram seu entendimento em sentido idêntico. A título exemplificativo, cite-se trecho da ementa de acórdão³⁷ do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (“TJSP”):

“(…) Pretensão de afastar incidência de ISS sobre serviços prestados a empresas estabelecidas no exterior, com fundamento no artigo 156, III, § 3º, II da CF. Hipótese que não trata de imunidade tributária, e sim de autorização de isenção à exportação de serviço, por meio de lei complementar. Benefício concedido pela LC 116/2003, artigo 2º, inciso I.”

Com isso, a discussão quanto à verdadeira natureza da norma desonerativa em questão perdeu sua razão de ser. A respeito, cite-se breve trecho das lições de HUMBERTO ÁVILA³⁸:

“Não é o momento para adentrar na discussão a respeito de saber de essa norma prevê uma hipótese de imunidade ou de isenção. Bem ou mal – isso, aqui é impertinente – **o Supremo Tribunal Federal, de forma indireta, decidiu que a disposição, acima referida, é de eficácia reduzida, atribuindo à lei complementar o poder de escolher os serviços que ficarão isentos**, conforme razões de política tributária.” (grifou-se)

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Injunção nº 590-2**. Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 04.12.2002.

³⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14ª Câmara de Direito Público. **Apelação Cível nº 1012068-78.2015.8.26.0053**. Rel. Des. João Alberto Pezarini, de 28.07.2016.

³⁸ AVILA, Humberto Bergmann. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar nº 116/2003. Isenção: Requisitos e alcance. Conceitos de “Desenvolvimento” de Serviço e “Verificação” do seu resultado”. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, Vol. 134. São Paulo: Dialética, novembro/2006, p. 104.

Desse modo, a despeito da celeuma terminológica existente – conforme esmiuçado acima – adotar-se-á o termo “isenção”, que vem prevalecendo em âmbito doutrinário e também na seara jurisprudencial.

Uma vez definida a natureza jurídica da norma em exame, a única consequência daí resultante é a necessidade de se observar o art. 111 do Código Tributário Nacional (“CTN”), que impõe a interpretação literal (isto é, restritiva) das isenções, ao contrário do que ocorre com as imunidades, que vêm sendo interpretadas de forma ampliativa pela jurisprudência.

Nesse sentido, cite-se que trecho bastante esclarecedor de ementa de acórdão exarado pela Primeira Turma do STF em precedente relativo à imunidade conferida às entidades beneficentes de assistência social:

“(…) A regra de imunidade compreende o reverso da atribuição de competência tributária. Isso porque a norma imunitória se traduz em um decote na regra de competência, determinando a não incidência da regra matriz nas áreas protegidas pelo beneplácito concedido pelo constituinte. Se, por um lado, a imunidade é uma regra de supressão da norma de competência, a isenção traduz uma supressão tão somente de um dos critérios da regra matriz. No caso da imunidade das entidades beneficentes de assistência social, a Corte tem conferido interpretação extensiva à respectiva norma, ao passo que tem interpretado restritivamente as normas de isenção. Adquirido o status de imune, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor do contribuinte, de modo que o afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária. O oposto ocorre com a isenção que constitui mero benefício fiscal por opção do legislador ordinário, o que faz com que a presunção milite em favor da Fazenda Pública.” (RE nº 385.091, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 18.10.2013)

Em que pese o reconhecimento de que a não incidência do ISS na exportação de serviços decorre de norma de isenção, devendo ser interpretada restritivamente, essa constatação não possui qualquer impacto prático na discussão relativa à amplitude da desoneração do ISS na exportação de serviços.

De fato, a compreensão do verdadeiro escopo da norma de não incidência do ISS prevista no art. 2º da LC nº 116/03 passa necessariamente por aferir a real intenção do arcabouço constitucional quando delegou à lei complementar a exclusão da incidência do ISS sobre os serviços exportados.

É a partir dessa interpretação teleológica da CF/88 que será possível demarcar a correta aceção da expressão “cujo resultado aqui se verifique” trazida pelo referido dispositivo.

2.2. Desoneração tributária das exportações: opção do constituinte pelo princípio do país de destino

Antes de adentrar propriamente na análise das normas jurídicas que regulam a não incidência do ISS na exportação de serviços, faz-se necessário examinar os aspectos históricos que levaram ao surgimento da mencionada desoneração.

Portanto, é de suma importância rememorar o contexto político-econômico brasileiro e mundial à época da promulgação da CF/88 e da EC nº 03/93, para que se conheçam as razões que levaram à inserção dessa previsão no texto constitucional pelo constituinte originário, bem como sua manutenção pelo constituinte derivado.

O interesse do Brasil na exploração do comércio internacional surgiu em 1947 com o seu ingresso como signatário no Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT).

Desde então, o Brasil sempre buscou acordos comerciais com os demais países signatários do acordo que catalisassem o comércio de têxteis e produtos agrícolas, que representavam parcela significativa da fonte da economia da época.

Nesse contexto, a partir dos anos 1950, com o surto da industrialização vivenciado pelo País, começaram a ser implementados, pelo Estado brasileiro, os mecanismos para promover as exportações, com vistas à diversificação dos produtos destinados a vendas externas, permitindo, assim, a penetração de empresas brasileiras em novos mercados no exterior.

Com isso, no período compreendido entre o início da participação brasileira no GATT, em 1947, e na Organização Mundial do Comércio (OMC), em 1995, foram levadas a cabo diversas políticas governamentais objetivando fomentar as exportações e ampliar a

presença do País no comércio internacional no intuito de possibilitar a existência de uma balança comercial favorável.

Não é demais lembrar que nesse ínterim, a economia mundial passou por uma significativa expansão, possibilitada em larga medida, pelo surgimento da globalização, caracterizada pela maior rapidez e intensidade de fluxos comerciais.

Contudo, foi apenas na década de 1970 que se passou reconhecer importância ao comércio de serviços para a economia mundial, em virtude da guinada do setor bancário e das empresas de seguro dos Estados Unidos da América (EUA) nessa direção³⁹.

Esse momento caracterizou um ponto de inflexão no comércio internacional, na medida em que este se restringia, até então, aos produtos tangíveis e fisicamente transportáveis entre os territórios nacionais.

Em 1982, na esteira do surgimento, nos EUA, da Coalização de Indústrias de Serviços (“CSI”), os países signatários do GATT passaram a discutir a inclusão do “comércio de serviços” no âmbito do acordo, propulsionando a possibilidade de haver comércio de produtos intangíveis entre as nações.

Em que pese a CSI não tenha logrado êxito no seu objetivo inicial, tampouco se pode afirmar que fracassou, uma vez que sua proposta foi a mola propulsora da discussão que se seguiria nas próximas décadas, no tocante à necessidade de se buscar a supressão das barreiras ao intercâmbio de bens e serviços entre os Estados.

Nesse diapasão, durante a Rodada do Uruguai, iniciada em 1986, foi bem-sucedida a introdução do tema “comércio de serviços” na mesa de negociação, mesmo que em patamar de menor relevância em relação às demais pautas abordadas naquela ocasião⁴⁰, e a despeito da resistência de países em desenvolvimento, principalmente Brasil e Índia, que se voltavam exclusivamente para a questão do comércio de têxteis e produtos agrícolas.

³⁹ MORAIS, Diogo Fernandes Campos de. A imunidade do ISS na exportação de serviços. *In: Revista dos Tribunais*. Vol. 973. Ano 105. Pp. 325-327. São Paulo: Ed. RT, nov. 2016.

⁴⁰ Como bem salientou, Diogo Fernandes Campos de Moraes, “o tema “comércio de serviços” integrou apenas a parte II da Declaração de Punta Del Este, a qual foi criada, destaque-se, apenas para abrigar a questão”. MORAIS, Diogo Fernandes Campos de. *Op. Cit, Loc. Cit.*

A aprovação de um acordo geral relativo ao comércio de serviços, ainda que à época tenha sido considerado de somenos importância, foi de grande evolução para o comércio internacional, representando um marco para a mudança de mentalidade dos países envolvidos.

Registre-se que essa mudança de mentalidade dos integrantes do GATT, aliada ao surgimento da Organização Mundial do Comércio (OMC), fez com que o mercado internacional deixasse de se restringir tão somente ao comércio de produtos tangíveis e transportáveis, voltando sua atenção também aos intangíveis, como é o caso do comércio de serviços.

Foi nesse contexto que os países desenvolvidos, já no âmbito da OMC, celebraram, em 1995, o Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS), visando expandir o comércio de serviços em escala global.

Frise-se que o Brasil participou da celebração do GATS e se comprometeu, naquela ocasião, a não discriminar o comércio de serviços interfronteiriço em relação a sete dos onze setores inicialmente propostos, dentre os quais se destaca o da “prestação de serviços às empresas”.

Tendo em vista o compromisso assumido e a necessidade de se manter integrado à nova realidade que então surgia, sob pena de ficar marginalizado em um mundo crescentemente globalizado, o Brasil revisitou a sua política comercial, conferindo importância sem precedentes aos intangíveis, e reavaliou a importância do setor terciário.

Adotou-se, então, a estratégia de reduzir a carga tributária que onerava a exportação de produtos e serviços nacionais, propiciando, assim, o aquecimento da economia nacional e o ingresso de divisas no País.

Por esse ângulo, veja-se que a adoção desse expediente pode ser nitidamente constatada a partir de trecho extraído do site do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

(IPEA)⁴¹, que elucida a conjuntura existente à época de preocupação com o fomento das exportações brasileiras:

“Pesquisa da FUNCEX (1997), realizada a partir de consultas a 336 empresas exportadoras, aponta os seis principais obstáculos ao incremento das exportações: tarifas portuárias domésticas, taxa de câmbio, frete internacional, ausência de financiamento às exportações, **tributos domésticos incidentes sobre as exportações**, frete doméstico e "Custo Brasil" em geral, expressão utilizada relativamente a fatores internos que dificultam ou oneram as atividades exportadoras do país [Ferraz Filho e Cavalcanti, 1997].

Com o intuito de aumentar as exportações, o governo brasileiro vinha implementando diferentes políticas, visando incentivá-las nas últimas décadas. (...)

Em junho de 1990, foi adotada a nova Política Industrial e de Comércio Exterior. Foram abolidas as barreiras não-tarifárias sem apoio legal, provenientes do período de substituição das importações, e estabeleceu-se que as tarifas de importação seriam reduzidas, gradualmente, entre 1990 e 1995.

Tal política brasileira de comércio exterior visava promover as exportações, baseada na expansão da produção industrial interna, no fluxo do comércio mundial, na demanda internacional, nas influências cíclicas sobre a demanda doméstica geralmente definida pelo grau de utilização da capacidade produtiva instalada (frequentemente o produto potencial) e no abastecimento do mercado interno, evitando, assim, práticas que possam prejudicar a produção nacional.
(...)

Portanto, associado a essa nova perspectiva de abertura, o governo, como agente promotor das exportações, estruturou e está aprimorando de forma contínua uma política que promova as exportações visando atingir os seguintes objetivos: **procurar assegurar condições domésticas similares à concorrência externa, por meio de isenções fiscais (...)**” (grifou-se)

Perceba-se que o constituinte originário não podia permanecer avesso a essa realidade, de modo que precisou interferir na competência impositiva dos Municípios, extirpando a exportação de serviços do campo de incidência do ISS.

Inegável, portanto, que a CF/88, ao trazer para o texto constitucional a referida desoneração, demonstrou-se absolutamente alinhada às políticas públicas de incentivo à exportação e desenvolvimento nacional existentes à época, possibilitando a concessão de incentivos fiscais e creditícios⁴².

Desse modo, conclui-se que a política econômica do Brasil é direcionada ao incentivo às exportações. Feito o esforço histórico do contexto que norteou a desoneração

⁴¹ BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Políticas Públicas de Exportação: o caso do PROEX**. Disponível em <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2175/1/TD_836.pdf>. Acesso em 01.06.2017.

⁴² É o que se verifica a partir da criação de agências e programas como APEX (Agência de Promoção de Exportação) e PROEX (Programa de Financiamento às Exportações).

concedida pelo constituinte originário, passa-se à efetiva análise do arcabouço jurídico aplicável.

Conforme demonstrado acima, a atividade exportadora, em regra, é desonerada de tributos. No ordenamento jurídico brasileiro, além das normas aplicáveis ao ISS, há determinações nesse sentido em relação ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), às contribuições sociais do PIS (Programa de Interação Social) e da COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e às Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE).

No que se refere ao ICMS, o art. 155, § 2º, X, “a”, da CF/88, dispõe que o imposto estadual não incidirá “sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior (...)”.

Em relação ao IPI, a desoneração das exportações também decorre de mandamento constitucional, insculpido no art. 153, § 3º, III, da CF/88, segundo o qual o referido imposto “não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.”.

No atinente às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, vale destacar que sua desoneração em relação às exportações também possui assento constitucional, nos termos do art. 149, §2º, I, que assevera: “as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo (...) não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”.

Como observa JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO⁴³, o fato de a norma desonerativa do ISS ter prestigiado as diretrizes constitucionais firmadas na seara do ICMS, do IPI e das contribuições sociais e CIDEs, tratou-se de medida salutar com a finalidade de “promover o desenvolvimento nacional, e fomentar as atividades internacionais, decorrentes do natural ingresso de divisas no país (...)”.

⁴³ MELO, José Eduardo Soares. ISS – Aspectos Controvertidos – Importação – Exportação – Informática (“Software”) – Leasing – Franchising”. In: **Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Editora IBET, 2009, p. 395.

Para que tal objetivo seja alcançado, o Supremo Tribunal Federal (“STF”) já se manifestou diversas vezes no sentido de que as normas que concedem incentivos à exportação devem ser interpretadas de forma a “desonerar as exportações por completo”. A título ilustrativo, veja-se a seguinte decisão:

“O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” – conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. **A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.**” (RE nº 627.815, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 23.05.2013) (grifou-se)

No mesmo sentido, merece destaque o seguinte julgado do Pretório Excelso:

“No tocante ao estímulo às exportações, entendo razoável a sua admissão como diretriz decorrente do art. 3º, I, da Constituição, que estabelece como um dos objetivos da República Federativa do Brasil a garantia do desenvolvimento nacional. **É possível extrair da Constituição Federal de 1988 clara orientação normativa no sentido da desoneração da atividade exportadora, com a finalidade de aumentar a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional.** Nesse particular, cabe observar, sobretudo, as regras contidas nos arts. 153, § 2º, III, e 155, § 2º, X, da Constituição, que impedem a incidência do IPI e do ICMS sobre os produtos industrializados destinados ao exterior.” (RE nº 474.132, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 12.08.2010) (grifou-se)

Além de uma medida destinada a “aumentar a competitividade dos produtos brasileiros”, a desoneração das exportações tem como finalidade permitir também uma harmonização da tributação internacional⁴⁴ mediante a implementação do “princípio do país de destino”, segundo o qual os bens/serviços devem ser tributados no país em que serão consumidos/fruídos (evitando-se, dessa forma, a dupla cobrança de tributos na origem e no destino). Sobre o tema, cite-se os ensinamentos de RICARDO LOBO TORRES⁴⁵:

“O princípio do país de destino, que os alemães chamam de *Bestimmungslandprinzip*, está em íntima correlação com o princípio da territorialidade, com o qual deve se harmonizar ao fito de evitar a dupla imposição sobre comércio internacional. Significa, sob a inspiração da ideia de justiça e do

⁴⁴ Registre-se que os países integrantes da União Europeia vêm adotando o princípio do destino no que se refere à tributação dos serviços.

⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 11 ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2004, p. 99.

princípio maior da capacidade contributiva, que a tributação deve ser deixada para o país onde serão consumidos os bens.”

Em sentido similar, impende destacar as lições de ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁴⁶ quanto ao princípio em comento:

“O *princípio do país do destino* regula (no que tange aos tributos que a economia rotula *indiretos*), as operações internacionais de bens e serviços. De acordo com este princípio, a transação internacional deve ser tributada apenas uma vez, no país importador, com a consequente exoneração das imposições sofridas no país de origem (onde o serviço foi prestado ou o bem produzido), justamente para que não haja “exportação do imposto”.

Ao dissertar sobre o “princípio do país do destino”, LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁴⁷ pontua que a sua adoção apresenta a virtude de contribuir para evitar eventual guerra fiscal entre os Estados, decorrente de diferença de alíquotas, uma vez que a determinação das alíquotas de um país não afeta o valor dos serviços por ele exportados.

No mesmo sentido preleciona ALBERTO MACEDO⁴⁸, ao destacar que a alteração promovida no texto constitucional pelo constituinte derivado através da EC nº 03/93 teve como fito adequar a legislação pátria ao “princípio do país de destino”:

“Um esforço constante do poder constituinte derivado, ao longo da vigência da presente Constituição, tem sido envidado no sentido de se adotar, na tributação do comércio internacional de bens e serviços, o princípio do destino, ou seja, não tributar a origem do comércio internacional, a fim de não se “exportar tributos”. Pelo princípio do destino, as exportações não são tributadas, enquanto as importações o são; ao passo que pelo princípio da origem, as exportações são tributadas, e as importações não o são.

Com a adoção do princípio do destino para os tributos sobre o consumo, busca-se uma neutralidade no comércio internacional, de forma que não faça diferença se os bens ou serviços são obtidos no mercado interno ou no exterior, aplicando-se sempre os tributos nacionais sobre o consumo.

No tocante ao comércio internacional de serviços sob a perspectiva brasileira, que é o foco do presente estudo, **esse esforço teve início em 17 de março de 1993 com a Emenda Constitucional nº 3, que passou a prever a possibilidade de lei complementar excluir, da incidência do ISS, as exportações de serviços para o exterior**, incluindo o inciso II ao parágrafo 3º do art. 156 da Constituição de 1988.” (grifou-se)

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. ISS – Serviços de Reparação de Turbinas de Aeronaves para Destinatários no Exterior – Não-Incidência – Exegese do art. 2º, I, e seu parágrafo único, da Lei Complementar 116/03. *In: Revista de Direito Tributário* nº 93, p. 36. São Paulo: Malheiros Editores.

⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a Importação de Serviços. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* nº 100, p. 40. São Paulo: Dialética, janeiro/2004.

⁴⁸ MACEDO, Alberto. ISS e PIS-Cofins-Importação – Critérios Espacial e Pessoal na Prestação Internacional de Serviços. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* nº 187, p. 10. São Paulo: Dialética, abril/2011.

Como registra MISABEL ABREU MACHADO DERZI⁴⁹, é indubitável que o “princípio do país de destino” também orientou a criação das regras da LC nº 116/03 que desoneram as “exportações de serviços”:

“A Lei Complementar nº 116/2003 altera para melhor o citado Decreto-lei, exonerando as exportações e fazendo incidir o imposto nas importações de serviços. (...) A Lei Complementar nº 116/2003, nessa parte, foi correta. **Manteve o princípio do destino nas prestações de serviço internacionais. Ela exonera totalmente do ISS as exportações, submetendo as importações à incidência do tributo** (...) É que a tendência universal adotada no mercado internacional é aquela de desoneração das exportações, de tal modo que os produtos e serviços exportados chegam ao país do destino livres de todo imposto.” (grifou-se)

Muito embora não se desconheça a existência de posicionamento em sentido contrário⁵⁰, verifica-se que, seja por uma necessidade de fomento ao comércio exterior ou mesmo por uma perspectiva de harmonização da tributação internacional (mediante consagração do “princípio do país de destino”), as disposições da LC nº 116/03 (cujo fundamento de validade está previsto na CF/88) devem ser interpretadas em consonância com os objetivos pretendidos pelo legislador: garantir uma desoneração ampla das exportações.

2.3 “Resultado-consumação” x “resultado-utilidade”: interpretações antagônicas conferidas ao parágrafo único do art. 2º da LC nº 116/03

Não há na LC nº 116/03 qualquer definição relativa ao alcance da expressão “exportações de serviços”, havendo unicamente uma referência genérica às atividades que não estão acobertadas pela desoneração em exame, quais sejam, serviços “desenvolvidos no Brasil” cujos “resultados” aqui se verifiquem.

Logo, para fins de determinação do escopo da isenção aplicável aos serviços exportados, o aplicador da norma é obrigado a adotar uma interpretação *a contrario sensu* dos

⁴⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto especial do Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza. *In: O ISS na Lei Complementar nº 116/2003 e na Constituição*, Coleção de Direito Tributário, Série Barão de Ramalho, IASP, v. 2, pp. 67-68, Coord. Professor Heleno Taveira Torres.

⁵⁰ Note-se, ademais, que a regra isentiva do ISS na exportação é distinta daquela fixada constitucionalmente para os serviços tributados pelo ICMS, no qual se estabeleceu o princípio da tributação no local do destino” (GALEOTE, Murilo. BOARETO, Roberta Callijão. O ISS e a exportação de serviços para o exterior. Uma abordagem prática da questão. A perspectiva da jurisprudência do Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo. *In: Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 121, mar/abr 2015, p. 213. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais.

dispositivos em análise, de forma que serão considerados exportados (e, portanto, desonerados do ISS) os serviços que: (i) sejam “desenvolvidos” no exterior⁵¹; ou (ii) quando “desenvolvidos” no Brasil, o seu “resultado” se verifique no exterior.

Ocorre que a LC nº 116/03 não estabeleceu qualquer definição para o conceito de “resultado” da prestação de serviço, o que vem gerando intensa controvérsia sobre o alcance da isenção aplicável à exportação de serviços.

Com efeito, o legislador foi demasiadamente sucinto quando da edição da LC nº 116/03 e deixou de atender adequadamente ao seu mister de positivizar os contornos semânticos do vocábulo “resultado” para fins de aplicação da desoneração das exportações de serviços do ISS.

De fato, o “resultado” da prestação do serviço traduz um conceito indeterminado, cujo processo de concretização encontra-se ainda em curso, tendo em vista a inexistência de delineamentos mínimos na legislação de regência para guiar o intérprete, como seria de rigor. Por assim ser, vale observar que há mais de uma linha justificável de interpretação que leva a conceituações distintas a respeito do que seria tal “resultado”.

Frise-se, inclusive, que o termo “resultado” é plurissignificativo, sendo possível depreender do mesmo qualquer uma das seguintes acepções: “consequência, efeito, segmento, ato ou efeito de resultar, produto de uma operação matemática, deliberação, decisão, resolução ou proveito.”⁵²

Como se observa da vasta produção doutrinária existente sobre a matéria, a discussão central para fins de aplicação da isenção do ISS em relação aos serviços exportados

⁵¹ Vale mencionar que há quem entenda que essa primeira hipótese não revelaria verdadeira exportação de serviços, em razão da aplicação do princípio constitucional implícito da territorialidade. Por todos, cite-se KIYOSHI HARADA: “Assim como a exportação de um bem material pressupõe que o referido material tenha sido aqui produzido, o mesmo acontece com a exportação de serviços. **Se o serviço for prestado no exterior, por uma empresa de prestação de serviços aqui sediada, de exportação não se tratará.** Pelo princípio da territorialidade aquele serviço prestado no exterior sujeitar-se-á à legislação do país estrangeiro”. (HARADA, Kiyoshi. ISS. Exportação de serviços para o exterior do país. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIII, n. 76, maio 2010) (grifou-se).

⁵²Significado obtido no Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. 2 ed. Rio de Janeiro: Ed. Nova Fronteira, 1986.

se refere justamente à definição do conteúdo semântico da expressão “cujo resultado aqui se verifique”, contida no parágrafo único do art. 2º da LC nº 116/03.

Há, em resumo, duas possíveis linhas de entendimentos sobre o escopo dessa expressão:

- (i) tese do “resultado-utilidade” – o “resultado” de um serviço se verifica no local em que o seu contratante/tomador usufrui do benefício/utilidade gerada pela atividade contratada;
- (ii) tese do “resultado-consumação” - o “resultado” de um serviço se verifica no local em que a prestação foi concluída; segundo os defensores dessa corrente, estariam excluídos da isenção do ISS quaisquer serviços que tenham sido concluídos/prestados em território nacional.

A dicotomia existente entre as duas correntes destacadas, no tocante ao delineamento do alcance da expressão “resultado do serviço”, foi eficientemente resumida por SÉRGIO ANDRÉ ROCHA⁵³:

“Analisando-se a doutrina e as decisões sobre a matéria, percebe-se que duas compreensões a respeito do conceito de resultado da prestação do serviço são normalmente apresentadas. A primeira seria no sentido de que este significa a utilidade que o serviço proporciona para o seu contratante, sendo este entendimento sustentado por respeitável corrente doutrinária. A ideia aqui é que sendo a prestação de serviços a realização de uma atividade em benefício de terceiros, o seu resultado seria exatamente a utilidade gerada para o contratante. A segunda, que se encontra perfeitamente nos limites da moldura da expressão resultado da prestação do serviço, seria na linha de que este corresponderia à consumação material da atividade desenvolvida pelo prestador de serviços (...).”

Percebe-se, portanto, que a questão acerca da qual se digladiava a doutrina é a seguinte: seria o local da ocorrência do resultado do serviço aquele em que se finda fisicamente a ação em si do prestador ou seria o local onde se encontra aquele que usufrui do serviço?

A tese do “resultado-consumação” encontra certa ressonância entre os autores pátrios, como se verifica do escólio de SÉRGIO PINTO MARTINS⁵⁴:

⁵³ ROCHA, Sérgio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2013, pp. 313-314.

“O inciso II do § 3º do art. 156 da Constituição prevê que a lei complementar excluirá da incidência do ISS exportação de serviços para o exterior. Em primeiro lugar, serviços não podem ser exportados e até mesmo transportados, pois são bens imateriais. Na verdade, o que o legislador pretendeu dizer foi que empresas podem prestar serviços no exterior. (...) Não são considerados exportados os serviços: a) desenvolvidos no exterior; b) desenvolvidos no Brasil, cujo resultado se verifica no exterior. **Resultado do serviço é a conclusão e não exatamente o seu proveito econômico.**” (grifou-se)

Em recente estudo sobre o tema, DIOGO FERNANDES CAMPOS DE MORAIS⁵⁵ defendeu com argúcia a tese do “resultado-consumação”, como se verifica abaixo:

“(...) não há dúvidas quanto ao critério escolhido pelo legislador para configurar a norma de isenção do ISS-Exportação, qual seja, **o local onde o serviço é consumado** e seus efeitos sentidos.

Nessa linha de raciocínio, não haverá incidência do tributo municipal quando uma prestação de serviço seja iniciada no Brasil, com a prática de todas as suas etapas intermediárias (atividades-meio) dentro dos limites do território nacional, mas a sua consumação – os efeitos decorrentes da prestação – se dê em solo estrangeiro por tomador lá localizado, como é o caso, por exemplo, da venda de móveis planejados de empresa brasileira a uma empresa alemã, onde a entrega e instalação ocorre na Europa, e não no Brasil. De fato, até que os móveis estejam prontos para uso pela empresa alemã, em seu território, a prestação de serviço contratada pelo tomador do serviço não estará concretizada/consumada.” (grifou-se)

Contudo, é extrema de dúvidas que a tese prevalecente na doutrina é aquela do “resultado-utilidade”, segundo a qual o local da produção do resultado do serviço exportado equivale ao local em que poderá ser verificado o proveito econômico objetivado por aquele serviço.

Nesse sentido, JOSÉ JAYME DE MACEDO OLIVEIRA⁵⁶ pontua que:

“(...) o esforço primeiro está em fixar o que seja “exportação de serviços”, **cuja aceção não pode fugir de gozo, por pessoa localizada fora dos limites do território brasileiro, do resultado da utilidade produzida.** É curial que qualquer serviço, como obrigação de fazer que é, esgota-se no momento de sua execução, ou seja, não se prolonga além do momento de sua concretização. O que vem depois é o seu resultado, quer dizer o efeito dele decorrente.” Nessa razão, “resultado” significa “derivação, consequência, seguimento”. Ao executar um serviço, o prestador o faz para alguém (tomador) que, de algum jeito, dele se beneficia, obviamente que nos limites territoriais em que tem domicílio. [...] Daí, o vocábulo “resultado” deve ser

⁵⁴ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Editora Atlas, 2013, pp. 72-74.

⁵⁵ MORAIS, Diogo Fernandes Campos de. A Imunidade do ISS na Exportação de Serviços. *In: Revista dos Tribunais*, Novembro/2016, p. 338. São Paulo: Ed. RT, nov. 2016.

⁵⁶ OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Impostos Municipais: ISS, ITBI, IPTU: comentários, doutrina, jurisprudência**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 215.

entendido **como a consequência última do serviço realizado, consistente no proveito que dele deriva.**” (grifou-se)

Esse também é o entendimento de CRISTIANE PIRES⁵⁷ que, em recente trabalho sobre o tema, rebateu com maestria as infundadas críticas feitas ao critério do “resultado-utilidade”:

“Além disso, afirmar-se que a interpretação de resultado como “fruição privilegia o produto do serviço em detrimento da própria atividade” é um dislate, pois retira do conceito do serviço parte que lhe é incindível, o seu próprio resultado, como se o serviço pudesse se considerar concluído antes mesmo da entrega do resultado. Se assim o fosse um pintor famoso, que fosse contratado para realizar uma específica obra de arte, por exemplo, se daria por satisfeito e teria o pleno direito de exigir sua paga ao dar a última pincelada, independente do destino que viesse a dar para o quadro.”

Oportuno salientar que ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁵⁸ não dissente dessa interpretação, porquanto se filia à noção de que o “resultado” do serviço se confunde com a utilidade que ele proporciona para o respectivo tomador. Assim, em havendo fruição do serviço no exterior, estará materializada a exportação e, conseqüentemente, não incidirá o ISS. Transcreva-se o seguinte excerto de sua obra:

“A nosso sentir, damo-nos pressa em deixar consignado – “serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique” são justamente aqueles que trazem utilidade para o tomador, aqui mesmo, no território nacional. Não há, no caso, exportação e, portanto, os serviços não estão abrangidos pela norma isentiva em análise.

O que estamos procurando significar que o termo “resultado”, inserido no parágrafo único, do art. 2º, da Lei Complementar nº 116/03, há de ser interpretado como sinônimo de “fruído”. Assim, no rigor dos princípios, o aludido parágrafo único prescreve: “não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cuja fruição aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.”

Observamos, de caminho e às rápidas, que não estamos reescrevendo o parágrafo único, do art. 2º, da Lei Complementar nº 116/03, nem o adaptando às nossas conveniências ou idiosincrasias. Estamos, simplesmente, submetendo-o a uma interpretação jurídica, a única que, a nosso ver, rima com o princípio do destino, consagrado em nossa Constituição, para o IPI e o ICMS, e admitido para o ISS.

(...)

Mas, afinal, quando se dá a exportação do serviço? A nosso ver, **sempre que o tomador do serviço, sendo um não residente, satisfizer, no exterior, a necessidade que o levou a contratar o prestador.**

⁵⁷ PIRES, Cristiane. Caracterização da exportação de serviços para fins de fruição da isenção do ISS prevista no art. 156, §3º, II, da CF/1988 e art. 2º da LC 116/03: uma abordagem pragmática. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 128, ano 24, p. 191. São Paulo: Ed. RT, maio-junho 2016.

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. ISS – Serviços de Reparação de Turbinas de Aeronaves para Destinatários no Exterior – Não-Incidência – Exegese do art. 2º, I, e seu parágrafo único, da Lei Complementar 116/03. In: **Direito Tributário Internacional**, pp. 529-530. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007.

Pouco importa, para fins de isenção de ISS, se o serviço foi totalmente prestado no Brasil, se sua prestação apenas aqui se iniciou, ou se foi integralmente executado no exterior. Em qualquer dessas hipóteses não haverá incidência, porque o resultado da prestação se fez sentir no exterior.

Apenas haverá incidência quando uma prestação de serviços avençada entre um nacional e um estrangeiro (pessoa domiciliada ou sediada no exterior), irradie seus efeitos no Brasil.

E isto por uma razão muito simples: é que, neste caso, não terá havido uma operação de exportação de serviço, já que ele terá sido fruído (consumido) – embora por não residente – em nosso país.”

A tese do “resultado-utilidade” também é sustentada por PAULO DE BARROS CARVALHO⁵⁹, como se vê da passagem transcrita abaixo:

“(…) ora, **o que é exportação do serviço senão a fruição, por pessoa localizada fora dos limites territoriais da Nação, do resultado da utilidade produzida?** O serviço, considerado em sua acepção estrita, esgota-se no momento de sua execução. Trata-se de “obrigação de fazer” e, como tal, não se prolonga além do instante de sua realização. Depois disso, **o que permanece é o seu resultado, quer dizer, o efeito decorrente da prestação do serviço.**

É preciso diferenciar, portanto, (i) o desenvolvimento do serviço (ii) do seu resultado. Tal distinção é confirmada pelo parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar n. 116/2003. Referido dispositivo legal, após isentar as exportações de serviço, estabelece não se enquadrar em tal hipótese o serviço que tenha sido empreendido no País, e, cumulativamente, aqui se tenha operado o correspondente resultado.

Vale mencionar que o insigne autor paulista elencou didaticamente quatro combinações possíveis no que se refere ao local em que o serviço é desenvolvido e o local em que se verifica o seu resultado, sendo certo que em apenas duas delas não haverá a incidência do ISS, por consubstanciarem exportação de serviços, senão vejamos:

Diante dessas duas variáveis, identifico quatro combinações logicamente possíveis:
(…)

1º caso: quando o serviço é prestado em território nacional e aqui se verifica seu resultado, estamos diante da prestação interna de serviços, tributável nos termos da legislação municipal.

2º caso: sendo o serviço prestado em território nacional, mas desencadeando seus efeitos no exterior, tem-se configurada hipótese de exportação de serviços.

3º caso: ocorrendo a prestação do serviço no exterior, com fruição da utilidade correspondente por pessoa situada no território brasileiro, configurada está a hipótese de importação de serviços

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**, v 2. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 329-331.

4º caso: operando-se no exterior tanto a prestação do serviço como seu resultado, tem-se caracterizada a exportação de serviços.

Duas, portanto, são as possibilidades de exportação de serviço: (i) quando a atividade é desenvolvida no exterior e lá tem seu resultado verificado – 4º caso – e (ii) quando a execução se realiza em território nacional, **mas os respectivos efeitos são desencadeados no exterior** – caso 2.” (grifou-se)

Para ilustrar os efeitos práticos decorrentes da adoção de uma ou de outra interpretação acima mencionadas, é possível citar o caso de um laboratório brasileiro que é contratado para desenvolver pesquisas sobre a efetividade de determinada substância no combate de uma enfermidade surgida no exterior.

Nesta hipótese, embora o núcleo da prestação de serviço ocorra em território nacional (pesquisa laboratorial), os benefícios decorrentes da atividade desenvolvida serão fruídos/percebidos no exterior, local em que os medicamentos criados a partir da pesquisa realizada serão utilizados/aplicados.

Adotando-se a tese do “resultado-consumação”, as atividades em exame estariam sujeitas ao ISS, uma vez que o serviço teria sido concluído em território nacional.

Contudo, adotada a corrente doutrinária do “resultado-utilidade”, os serviços prestados pelos referidos laboratórios estariam isentos do ISS, na forma do art. 2º, I, da LC nº 116/03.

Veja-se exemplo bastante esclarecedor extraído da obra conjunta de GABRIEL LACERDA TROIANELLI e JULIANA GUEIROS⁶⁰ quanto aos efeitos práticos da adoção do “resultado-utilidade” para fins de aplicação do art. 2º, I e parágrafo único, da LC nº 116/03:

“(…) um investidor residente nos Estados Unidos contrata uma empresa que desempenha trabalhos de análise econômico-financeira do País, realizando projeções e traçando panoramas da economia brasileira. Com base no relatório recebido e com as perspectivas de crescimento do País, o investidor-contratante resolve investir no Brasil no setor de óleo e gás pelos próximos cinco anos. Onde se verifica o resultado do serviço? E se, de outra forma, as informações traçadas no relatório são desanimadoras, e o mesmo investidor se decide por investir na China, no desenvolvimento de fábricas de bicicletas, onde se verifica o resultado do serviço de consultoria financeira? A resposta é a mesma para ambas as situações: nos Estados Unidos, onde se encontra o verdadeiro beneficiário da prestação, e não no Brasil.”

⁶⁰ TROIANELLI, Gabriel Lacerda; GUEIROS, Juliana. **ISS Lei Complementar 116/03**. 1 ed. Org. Ives Gandra da Silva Martins *et al.*, pp. 199/208. Curitiba: Editora Juruá, 2005.

No mesmo sentido, ilustra MARCELO MARQUES RONCAGLIA⁶¹:

“Assim, por exemplo, se um médico atende a um alemão de passagem pelo Brasil, tal circunstância não fará com que de uma exportação de serviços se trate. Se, por outro lado, um médico brasileiro recebe, em seu consultório, determinados exames realizados na Alemanha, para que os analise e expresse sua opinião, que será enviada para a Alemanha, naturalmente tal fato se subsumirá à hipótese de isenção prevista em lei.”

Devidamente esmiuçadas as possíveis interpretações a serem conferidas ao art. 2º, inciso I e parágrafo único, da LC nº 116/03, passa-se a explicitar a desnecessidade de pagamento efetuado por pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior para fins de aplicação da regra de não incidência do ISS nas exportações de serviços.

2.4 Irrelevância do pagamento efetuado por tomador localizado no exterior para a configuração da exportação de serviços

Consoante se extrai de voto⁶² proferido pela Ministra ROSA WEBER “exportação (...) é a operação de envio de bem ou prestação de serviço a pessoa residente ou sediada no exterior.”

Por seu turno, o Guia Básico da Exportação de Serviços⁶³, elaborado pelo Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, conceituou a exportação de serviços da seguinte maneira:

“Exportação de serviços refere-se à produção, venda e entrega de um produto intangível entre produtor e consumidor, pessoa física ou jurídica, residentes ou domiciliados em países distintos.”

A partir dessas definições, bem como da interpretação conjunta extraída do art. 2º, inciso I e parágrafo único, da LC nº 116/03, percebe-se que não basta que o pagamento pelo serviço desenvolvido no Brasil seja feito por residente no exterior para configurar hipótese de exportação de serviço; é imprescindível que o resultado se verifique em território estrangeiro.

⁶¹ RONCAGLIA, Marcelo Marques. O ISS e a Importação e Exportação de Serviços. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 129, junho de 2006, p. 109.

⁶² BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. **RE 627.815**. Rel. Min. Rosa Weber, DJe 01.10.2013.

⁶³ BRASIL. Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Guia Básico da Exportação de Serviços**. Disponível em <http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1426697517.pdf>. Acesso em 10.06.2017.

Caso contrário, isto é, prestado o serviço no País e percebidos seus resultados no território brasileiro, a hipótese será de prestação de serviço tributada, ainda que o pagamento seja feito por tomador residente no exterior. Essa é a única interpretação possível do art. 2º, parágrafo único, *in fine*, segundo o qual “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.”

Isto ocorre porque, ainda que o legislador constituinte, ao afastar os serviços exportados da incidência do ISS, tenha pretendido fomentar o ingresso de divisas no País, sendo esse um elemento central a justificar sua existência, não se pode com isso sustentar a possibilidade de que o atingimento dessa meta ocorra em detrimento da justa concorrência no mercado interno⁶⁴.

É precisamente isso que ocorreria caso o mero ingresso de divisas fosse suficiente para atrair a isenção do ISS, na medida em que a isenção se estenderia a serviços prestados e fruídos em território brasileiro, sem qualquer elemento de estraneidade a não ser o local em que situada a fonte pagadora, ocasionado, por via de consequência, uma grave distorção concorrencial.

Desse modo, merece aplausos a redação do art. 2º da LC nº 116/03, especificamente na parcela em que consubstancia uma norma antielisiva que coíbe a realização de planejamentos fiscais em que a mera interposição de pessoa jurídica domiciliada no exterior seria suficiente para configurar a hipótese de isenção do ISS, independentemente de sua real intenção de contratar o serviço prestado.

Essa é a opinião de GABRIEL LACERDA TROIANELLI e JULIANA GUEIROS⁶⁵:

“Parece-nos que a intenção do legislador complementar foi instituir uma “norma antielisão” do ISS, criando obstáculos à criação de mecanismos internacionais de planejamento fiscal envolvendo o imposto municipal. O fato de ter o pagamento do

⁶⁴ GALEOTE, Murilo. BOARETO, Roberta Callijão. *Op. Cit.*, p. 209.

⁶⁵ TROIANELLI, Gabriel Lacerda; GUEIROS, Juliana. O ISS e Exportação e Importação de Serviço. *In: ISS Lei Complementar 116/03*. 1 ed. Org. Ives Gandra da Silva Martins *et al.*, pp. 199/208, 1 ed. São Paulo: Editora Juruá, 2005.

serviço origem em fonte no exterior ou acontecer no exterior em nada altera a destinação do serviço. Dessa forma, se uma prestadora de serviço no Brasil presta para uma outra empresa situada no País serviços remunerados por sua controladora estrangeira, não ocorrerá a exportação de serviços.”

Entendimento idêntico é esposado por ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁶⁶, que assevera que a não incidência do ISS depende da perquirição do local em que se encontra situado o real tomador do serviço, sendo desimportante o domicílio da fonte pagadora:

“A posição do tomador do serviço é que deve ser levada em conta para que se comprove a exportação do serviço. É o tomador que deve ser não residente, não a pessoa que simplesmente paga pelo serviço. Do contrário estaria aberta a porta para a fraude.”

Outrossim, PAULO DE BARROS CARVALHO⁶⁷ é enfático ao lecionar que:

“O requisito caracterizador da exportação de serviços é o desencadeamento de efeitos para fora do território nacional, não importando quem se responsabilize pela remuneração. Daí a necessária distinção entre o tomador do serviço, entendido como aquele que se beneficia da utilidade dele decorrente, e a pessoa que efetua o pagamento. Para configurar exportação de serviços não basta que a contraprestação seja paga por não residente; é necessário que sejam prestados para residentes no exterior.

O dispositivo examinado tem por finalidade evitar o desvirtuamento do incentivo fiscal, verificado nas hipóteses em que o serviço é prestado a pessoa domiciliada no país, sendo apenas seu pagamento oriundo de empresa estrangeira. Nesse sentido, a legislação em vigor leva-nos a concluir que a exportação de serviços se qualifica pela prestação de serviços a não residente, sendo este o beneficiário final e real das atividades desenvolvidas. O efetivo tomador do serviço, aquele que irá usufruir os resultados da execução, é que deve ser levado em conta para identificar a exportação do serviço.”

Apesar de não ser imprescindível para a configuração da exportação do serviço, pelos argumentos expostos acima, é bem verdade o pagamento realizado por pessoa jurídica domiciliada no exterior é recomendável, pois trata-se de elemento sopesado pelos Tribunais quando da aplicação da isenção.

De outra banda, há respeitável doutrina no sentido de que o pagamento realizado por fonte situada no exterior seria um elemento imprescindível à configuração da exportação de serviço. Nesse sentido, cite-se FABIO CLASEN DE MOURA⁶⁸:

⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 1081.

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. O Conceito de “Exportação de Serviços” para fins de não incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: **Revista de Direito Tributário**, nº 100, p. 9 e ss. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

⁶⁸ MOURA, Fábio Clasen de. *Op. Cit.*, p. 177.

“Imperiosa (...) a localização da fonte de pagamento no exterior do Brasil. Isto, por si só, resulta maior entrada de recursos no país, atendendo as premências circunstanciais que levaram o legislador complementar a exercer a diretiva que lhe fora prescrita pelo constituinte e outorgando maior efetividade à regra de isenção instituída.

Em suma, é a seguinte a interpretação do enunciado legal: os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado (fato jurídico tributário) se verifique no exterior e, ainda, cujo pagamento seja feito por residente no exterior, se afiguram como exportação de serviços. Em contrapartida, o serviço desenvolvido no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que tenha seu pagamento feito por sujeito não-residente, não é tipo como exportação de serviços.”

Não obstante a interpretação transcrita acima seja, em uma perspectiva sistêmica e teleológica, mais adequada ao fim colimado pelo constituinte quando desonerou as exportações de serviços das mais variadas incidências tributárias, não parece ser possível extrair da redação do parágrafo único do art. 2º da LC nº 116/03 essa exigência quanto à localização da fonte pagadora.

O que fez a LC nº 116/03 foi afirmar, pelos motivos já explicitados, que o pagamento é irrelevante quando o serviço é concluído em território brasileiro e o resultado, de igual maneira, aqui se verifica. Esse claro comando não se dilarga a ponto de possibilitar a conclusão no sentido de que, inversamente, quando o resultado se verifica no exterior, o ingresso de divisas seria imprescindível para a aplicação da isenção.

Tanto é assim que houve recente tentativa legislativa de alterar a redação do art. 2º, I, da LC nº 116/03. Com efeito, o projeto de lei que resultou na aprovação da Lei Complementar nº 157/2016 condicionava a fruição da isenção ao ingresso de divisas. Nos termos da redação aprovada pela Câmara dos Deputados⁶⁹:

“Art. 2º (...) I - as exportações de serviços para o exterior do País, quando os resultados do serviço se verificam em território estrangeiro **e houver ingresso de divisas no País;** (...)” (grifou-se)

Ocorre que essa alteração foi rejeitada no curso do trâmite legislativo, não porque já consta da legislação aplicável, mas, pelo contrário, porque, segundo o Senado Federal, não

⁶⁹ Substitutivo nº 15 da Câmara dos Deputados ao Projeto de Lei do Senado nº 386/2012.

haveria “razão econômica, fiscal ou constitucional para exigir que a imunidade fique condicionada ao ingresso das divisas no País”⁷⁰.

Superado esse ponto, passa-se a analisar qual é a interpretação relativa à regulamentação contida no art. 2º da LC nº 116/03 que se compatibiliza com o mote da CF/88 no sentido de afastar a exportação de serviços da incidência do ISS.

2.5 Interpretação da LC nº 116/03 à luz da CF/88: necessária adoção do critério do “resultado-utilidade”

De início, registre-se que a expressão “cabe a lei complementar excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior”, constante do art. 156, § 3º, II, do texto constitucional, jamais poderia levar à conclusão de que a referida lei infraconstitucional poderia disciplinar a matéria de forma a retirar a desoneração pretendida pela Constituição, haja vista se tratar de limitação ao poder de tributar.

Nesse sentido, torna-se imprescindível enfatizar os ensinamentos de ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁷¹ ao tratar da lei complementar a que faz menção o art. 146, II e III⁷², da CF/88:

“É evidente que a lei complementar veiculadora de normas gerais em matéria de legislação tributária não cria (e nem pode criar) limitações ao poder de tributar. Disto, se ocupa o próprio Texto Máximo. O que ela pode fazer é regular as limitações ‘ao poder de tributar’, para a salvaguarda dos direitos subjetivos dos contribuintes (...). Por outro lado, ‘regular as limitações ao poder de tributar’, não é o mesmo que criar, ampliar, restringir ou anular essas limitações, que, sendo constitucionais, estão sob reserva de emenda constitucional. A lei complementar, pode apenas, regulá-la, isto é, dar-lhes condições de plena eficácia e, ainda assim, quando instada a fazê-lo, pela Constituição.”

Em outras palavras, é a lei complementar que deve obediência à Constituição, não se podendo cogitar da subordinação desta àquela. Como se observa da melhor doutrina sobre o assunto, à lei complementar fica reservada a tarefa de tão somente regular as limitações

⁷⁰ Justificativa constante do parecer de Plenário do Senado Federal para excluir o dispositivo da redação final do projeto. Disponível em <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4809969&disposition=inline>>

⁷¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 7ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1995, pp. 401 e ss.

⁷² Art. 146. Cabe à lei complementar (...) II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (...)

constitucionais ao poder de tributar, dando-lhes condições de plena eficácia. O que não pode fazer a lei complementar é ampliar, restringir ou anular as limitações constitucionais ao poder de tributar impostas pela Constituição.

Assim, muito embora o texto da LC nº 116/03 mereça críticas em razão da ausência de clareza no que se refere à exata delimitação daquilo que deve ser entendido como “exportação de serviços”, daí não se pode extrair o fundamento de legitimidade para que a Constituição seja inobservada.

Não se pode olvidar que, segundo o princípio da força normativa da Constituição, os seus exegetas, ao solucionar conflitos, devem conferir máxima efetividade às normas constitucionais. Nas palavras de JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO⁷³:

“Na solução dos problemas jurídico-constitucionais deve dar-se prevalência aos pontos de vista que, tendo em conta os pressupostos da Constituição (normativa), contribuem para uma eficiência ótima da lei fundamental. Consequentemente, deve dar-se primazia às soluções hermenêuticas que, compreendendo a historicidade das estruturas constitucionais, possibilitam a ‘atualização’ normativa, garantindo, do mesmo pé, a sua eficácia e permanência.”

Nessa ordem de ideias, cite-se excerto irretocável da obra de EROS ROBERTO GRAU⁷⁴, professor e Ministro aposentado do STF, sobre a correta interpretação e aplicação do direito:

“Não se interpreta o direito em tiras. A interpretação do direito é interpretação do direito no seu todo, não de textos isolados, desprendidos do direito. Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços. A interpretação de qualquer texto do direito impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dele – do texto – até a Constituição. Um texto de direito isolado destacado, desprendido, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum.”

Transportando essas considerações para temática da desoneração do ISS na exportação de serviços, merece ser destacado trecho lapidar das lições de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES⁷⁵, que assim versam sobre o assunto:

⁷³ CANOTILHO, J. J. G. **Direito Constitucional e teoria da Constituição**, 6 ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 229.

⁷⁴ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 18.

⁷⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva e RODRIGUES, Marilene Talarico Martin. *Op. Cit*, pág. 47

“Quando a Constituição determina de forma explícita que “cabe a lei complementar excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior” (art. 156, parágrafo 3º II), não pode a lei infraconstitucional pretender excluir a desoneração outorgada pelo texto constitucional, *nem tampouco ser interpretada de forma a excluir o benefício constitucional para os exportadores de serviços.*

O legislador infraconstitucional deve regulamentar essa imunidade tributária da forma mais ampla possível, para atender a norma constitucional e as finalidades para as quais foi instituída.

A determinação constitucional de realizar a desoneração tributária no caso de exportação de serviços, impõe ao legislador complementar *o dever de encontrar a melhor técnica e o critério mais adequado para cumprir a Constituição.*” (itálicos do original)

Em linha com as premissas expostas acima, a única interpretação que se coaduna com a finalidade de garantir a desoneração ampla das exportações é aquela no sentido de que o “resultado” da prestação de serviço deve ser “verificado” no “local onde é *satisfeita a necessidade* que levou o tomador do serviço a proceder à respectiva contratação”, como ensina ALBERTO XAVIER⁷⁶:

“Só não se configura exportação, nos termos e para os efeitos do art. 2º, I, da Lei Complementar nº 116/2003, a prestação de serviços pactuada entre um residente e um não residente, *cujo resultado se verifique no Brasil.* O alcance dessa expressão deve ser interpretada no sentido de dar eficácia ao comando constitucional (art. 156, II, § 3º) que conferiu à lei complementar a atribuição de consagrar, em matéria de tributação pelo ISS da exportação de serviços (à semelhança do que já sucedia em matéria de IPI e ICMS), o *princípio do país de destino*, segundo o qual o bem ou serviço devem submeter-se à tributação no local onde ele é *consumido* e não no local onde é *produzido*. Interpretada à luz desse princípio, a expressão “cujo resultado aqui se verifique” *só pode ser entendida como se referindo ao local onde se verifica o respectivo consumo ou utilização do bem imaterial em que o serviço se traduz.* E tal local é precisamente o local onde é *satisfeita a necessidade* que levou o tomador do serviço a proceder à respectiva contratação.” (itálicos do original)

De fato, como observa HUMBERTO ÁVILA⁷⁷, a adoção de uma interpretação diversa levaria à absurda conclusão de que a isenção criada pela LC nº 116/03 seria aplicável unicamente aos casos em que o contribuinte brasileiro se desloca fisicamente ao exterior para prestar o serviço, operações estas que, por sua própria natureza, sequer estariam no âmbito de incidência do ISS. Transcreva-se abaixo breve trecho de suas lições sobre o tema:

“A isenção do imposto sobre serviços nos casos em que a utilidade criada pelo esforço humano é fruída no exterior é instrumento para o desenvolvimento do

⁷⁶ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**, 8 ed. São Paulo: Editora Forense, 2015. pp. 235-236.

⁷⁷ AVILA, Humberto Bergmann, *Op. Cit.*, p. 106.

comércio exterior e da integração econômica. Esse é o ponto. (...) O raciocínio segundo o qual o imposto é devido pelo simples fato da ocorrência de um esforço humano no território municipal torna inócua a previsão constitucional introduzida pela Emenda Constitucional nº 3/1993. É que, segundo as categorias antigas e deixando de lado os elementos operacionais introduzidos pela modificação constitucional, o fato gerador do imposto sobre serviços ou ocorre no Município ou ocorre fora dele. Segundo esse raciocínio, se o fato ocorresse no Município, caberia a ele cobrar o imposto. Se o fato ocorresse fora do Município, no Brasil ou no exterior, pouco importa, não caberia a ele exigir o imposto. Não havendo terceira possibilidade além do fato ocorrer dentro ou ocorrer fora do território municipal, a hipótese prevista na Constituição jamais se realizaria: se o fato ocorresse no território municipal, caberia ao município tributar; se ocorre no exterior, estaria excluída a sua competência para a tributação. **A questão de saber se o esforço humano destina-se a criar utilidade objeto de fruição no exterior seria, em qualquer hipótese, absolutamente irrelevante. O poder constituinte derivado, nessa interpretação, teria criado uma isenção impossível de ser concedida. Uma simulação de isenção. Uma isenção fantasma.**” (grifou-se)

Registre-se que ALBERTO MACEDO⁷⁸ também entende que não se pode conceber que o local do resultado do serviço se confunda com aquele em que se encontra o prestador (resultado-consumação), uma vez que interpretação nesse sentido ensejaria a quase inexistência de exportação de serviços, e conseqüentemente tornaria inócua a regra de isenção de ISS na exportação de serviço, prevista na LC nº 116/03, sobrando apenas, como exportação de serviços, aquelas hipóteses em que o próprio prestador fosse fisicamente ao exterior prestar seu serviço a clientes lá localizados. Cite-se trecho elucidativo de suas lições:

“A distinção acima mencionada entre o local da execução do serviço e o local do resultado do serviço deixa bem nítida a adoção, por parte do legislador infraconstitucional, da diretriz pretendida pelo constituinte, qual seja, a de privilegiar a desoneração dos serviços exportados (...). Um entendimento em sentido contrário esvaziaria a classe “exportação de serviços” para fins de ISS e de PIS-Cofins, excluindo-se dessa classe todos aqueles fatos “prestação de serviço” em que o prestador executasse sua ação totalmente no Brasil e o beneficiário estivesse domiciliado somente no exterior. E, por conseqüência, desprestigiaria a teleologia das normas trazidas pelas Emendas Constitucionais nº 3/1993 e nº 33/2001, congruente com os princípios da ordem econômica, particularmente de tornar o serviço brasileiro mais competitivo no mercado exterior, por conta da desoneração da exportação do serviço.

Não há, portanto, espaço para um entendimento em que o legislador (...) tenha adotado o critério do resultado-consumação, em detrimento do resultado-utilidade.”

Nessa mesma linha, cite-se LUIZ ROGÉRIO SAWAYA BATISTA⁷⁹, para quem:

“Se entendermos que o “resultado” caracterizável como exportação de serviços seria apenas a compleição do serviço realizado no exterior, então aniquilaremos por completo a regra de não incidência, criando nova condição não prevista pelo

⁷⁸ MACEDO, Alberto. *Op. Cit.*, pp. 21-24.

⁷⁹ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Op. Cit.*, p. 748.

legislador, e restringindo de tal forma a sua aplicação, tornando praticamente impossível a incidência da imunidade (ou isenção, conforme a linha adotada).”

Nessa esteira, é manifestamente inservível qualquer interpretação que leve à conclusão de que o resultado somente se verifica no exterior quando o serviço lá for prestado.

Inclusive, não se pode olvidar que se todo serviço prestado no Brasil produzisse resultados necessariamente no País, teria sido suficiente que o art. 2º da LC nº 116/03 tivesse excluído do escopo da exportação todos os serviços aqui prestados, deixando de fazer menção expressa àqueles prestados no Brasil e cujo resultado aqui se verifique. No entanto, não foi essa a postura adotada pelo legislador.

Assim, não há que se falar em necessária identidade entre o local em que se produz o “resultado” a que se refere o art. 2º, parágrafo único, da LC nº 116/03, e o local em que ocorre a prestação de serviços em si. De fato, o resultado pode ser considerado ocorrido em local distinto daquele em que ocorreu a referida prestação.

Evidentemente, o conceito de “resultado” não se confunde com o conceito de fato gerador e, portanto, eventual ocorrência deste último (com a conclusão da prestação do serviço em território nacional) no Brasil não é suficiente para desnaturar a ocorrência da exportação.

Desse modo, a título exemplificativo, um serviço de gestão de carteiras de fundo de investimento não necessariamente terá resultado onde a gestão foi realizada; um serviço de análise de risco não necessariamente terá resultado onde a análise foi realizada; e um serviço de projeto de arquitetura sob encomenda não necessariamente terá resultado onde o projeto foi elaborado.

Por todo o exposto, a corrente que defende o “resultado” do serviço como sendo equivalente à sua conclusão não parece esposar entendimento consentâneo com o texto constitucional, na medida em que sua aplicação prática faz tábula rasa dos dispositivos da LC nº 116/03 atinentes à exportação de serviços, tornando-os “letra morta”.

É que a posição minoritária na doutrina nacional pretende fazer crer que os referidos dispositivos teriam apenas “esclarecido” que não haveria incidência do ISS em

relação aos serviços prestados em solo estrangeiro. Nesse sentido, vale trazer à baila breve passagem da obra de MIGUEL HILÚ NETO⁸⁰:

“(…) nenhum dos dispositivos avaliados trouxe qualquer inovação ao sistema jurídico-tributário pátrio, pois ou bem os serviços são prestados no país e, assim, tributáveis pelo Município onde ocorreram, ou bem os serviços são prestados no exterior e excluídos da competência tributária de que se trata. Como a proveniência e o início da prestação em nada afetam a competência tributária, o dispositivo no art. 1º, § 1º, da LC 116/03 é letra morta no sistema jurídico pátrio. Da mesma forma o é o art. 2º, I, em análise conjunta com o seu parágrafo único, pois os serviços prestados no exterior não estão abrangidos pela competência tributária municipal.”

É evidente que a interpretação adotada na passagem transcrita acima está em flagrante desacordo não apenas com as diretrizes que orientaram a edição das normas aplicáveis ao caso, como também com as regras de hermenêutica jurídica no sentido de que não se deve presumir a existência de dispositivos legais inúteis.

Sobre o tema, citem-se os clássicos ensinamentos de de CARLOS MAXIMILIANO⁸¹:

“As expressões do Direito interpretam-se de modo que não resultem frases sem significação real, vocábulos supérfluos, ociosos, inúteis. Pode uma palavra ter mais de um sentido e ser apurado o adaptável à espécie, por meio do exame do contexto ou por outro processo; porém a verdade é que sempre se deve atribuir a cada uma a sua razão de ser, o seu papel, o seu significado, a sua contribuição para precisar o alcance da regra positiva. (...) Dá-se valor a todos os vocábulos e, principalmente, a todas as frases, para achar o verdadeiro sentido de um texto; porque este deve ser entendido de modo que tenham efeito todas as suas provisões, nenhuma parte resulta inoperante ou supérflua, nula ou sem significação alguma.”

E que não se diga que essa interpretação defendida por notável doutrina ofenderia o disposto no art. 111, do CTN, dispositivo este que, nos termos da jurisprudência do STJ, exigiria a adoção de uma interpretação “restritiva” em relação aos dispositivos que instituem benefícios fiscais⁸².

⁸⁰ NETO, Miguel Hilú. Importação e Exportação de serviços: uma análise a partir da constituição. In: **ISS – LC 116/2003**. Org. Marcelo Magalhães Peixoto e Ives Gandra da Silva Martins. Curitiba: Editora Juruá.

⁸¹ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 10 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1988, pp. 250-251.

⁸² “A isenção tributária, como espécie de exclusão do crédito tributário, deve ser interpretada literalmente e, a fortiori, restritivamente (CTN, art. 111, II), não comportando exegese extensiva.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma. **REsp nº 958.736**. Rel. Min. Luiz Fux, em 06.05.2010). No mesmo sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2ª Turma. **REsp nº 1.468.436**. Rel. Min. Mauro Campbell Marques, em 01.12.2015; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2ª Turma. **REsp nº 1.212.976**. Rel. Min. Castro Meira, de 23.11.2010; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma. **REsp nº 1.137.031**. Rel. Min. Benedito Gonçalves, de 16.09.2010, entre outros.

É que não se está defendendo uma interpretação “extensiva” das disposições da LC nº 116/03, mas apenas que a expressão “cujo resultado aqui se verifique” seja interpretada de forma adequada.

De fato, não se pode afirmar que a interpretação em exame seria mais “ampla” (permitindo que a “isenção” do ISS se aplique a um número maior de hipóteses), uma vez que é absolutamente pacífico na jurisprudência do STJ que as disposições do art. 111 do CTN não impedem que o intérprete busque o verdadeiro alcance da norma instituidora da isenção. Por todos, cite-se o seguinte precedente⁸³:

“Não cabe ao intérprete restringir o alcance do dispositivo legal que, a teor do art. 111 do CTN, deve ter sua aplicação orientada pela interpretação literal, a qual não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.” (REsp nº 1.468.436, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, de 01.12.2015) (grifou-se)

Sobre o tema, merecem destaque as lições de HUGO DE BRITO MACHADO⁸⁴:

“(…) a regra do art. 111 do Código Tributário Nacional há de ser entendida no sentido de que as normas reguladoras das matérias ali mencionadas não comportam interpretação ampliativa nem interpretação por equidade. Sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, ajustadas aos elementos sistemático e teleológico, deve prevalecer aquela que mais se aproximar do elemento literal. É inadequado o entendimento segundo o qual a interpretação das normas reguladoras das matérias previstas no art. 111 do Código Tributário não admite outros métodos, ou elementos de interpretação, além do literal. O elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermenauta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação, especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensáveis em qualquer trabalho sério de interpretação, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas.”

Inclusive, vale relembrar que havia dispositivo no projeto de lei que resultou na aprovação da Lei Complementar nº 157/2016 que alterava a LC nº 116/03, para determinar que “o local onde os resultados do serviço são verificados independe do local onde o serviço é realizado” e, conforme mencionado anteriormente, condicionar a não incidência do imposto à

⁸³ No mesmo sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma. **AgRg no Ag 1.243.734**. Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, de 01.09.2011; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2ª Turma. **REsp nº 967.693**. Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 04.09.2007; entre outros.

⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 16 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, pp. 92-93.

existência de ingresso de divisas no País. Nos termos da redação aprovada pela Câmara dos Deputados:

“Art. 2º (...) I - as exportações de serviços para o exterior do País, quando os resultados do serviço se verificam em território estrangeiro **e houver ingresso de divisas no País;** (...) Parágrafo único. **Para fins do disposto no inciso I, o local onde os resultados do serviço são verificados independe do local onde o serviço é realizado.**” (grifou-se)

Essa alteração legislativa seria extremamente alvissareira, na medida em que aproximaria os requisitos para o gozo da isenção relativa ao ISS àqueles previstos para o PIS e COFINS⁸⁵ e faria com que o intérprete da norma se afastasse do critério do “resultado-consumação”.

Realmente, a proposta legislativa encontrava-se em harmonia com o único entendimento passível de ser adotado sobre o tema à luz da CF/88, no sentido de que seria absolutamente irrelevante o “local onde o serviço é realizado” para fins de verificação dos resultados gerados pelo serviço prestado, tendo em vista a possibilidade de descasamento entre o local da prestação e o local da verificação do resultado.

Ocorre que ambas as alterações foram retiradas do projeto no curso de sua tramitação no Senado Federal⁸⁶, deixando essa discussão ao sabor das oscilações jurisprudenciais.

Com isso, restou desatendido o pleito formulado por GUSTAVO BRIGAGÃO⁸⁷, no sentido de que “o legislador complementar regule de forma clara e condizente com as

⁸⁵ Quanto ao PIS, dispõe o art. 5º, II, da Lei nº 10.637/2002: “A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de (...) prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas. Quanto à COFINS, dispõe o art. 6º, II, da Lei nº 10.833/2003: “A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de (...) prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.”

⁸⁶ Veja-se a justificativa constante do parecer de Plenário do Senado Federal (disponível em <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4809969&disposition=inline>>) quanto à supressão da alteração: “Em relação à alteração promovida pelo SCD no inciso I do caput do art. 2º da LCP nº 116, de 2003, não há razão econômica, fiscal ou constitucional para exigir que a imunidade fique condicionada ao ingresso das divisas no País.” Percebe-se que a exclusão do dispositivo que alterava o parágrafo único do art. 2º da LC nº 116/03 para auxiliar na interpretação do local em que se verifica o resultado do serviço prestado ocorreu sem qualquer justificativa plausível.

⁸⁷ BRIGAGÃO, Gustavo. ISS não incide sobre exportação de serviços. **Consultor Jurídico**. Publicado em 31.06.2013. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2013-jul-31/consultor-tributario-iss-nao-incide-exportacao-servicos>>. Acesso em 10.06.2017.

necessidades econômicas do país as condições em que as exportações de serviços devam ser excluídas da tributação do ISS”.

A título comparativo, na Argentina, a Lei do Imposto sobre o Valor Agregado também se vale do “critério do resultado” adotado pelo legislador pátrio. Contudo, naquele País, consta expressamente do texto legal que o resultado deve ser entendido como a “utilização ou exploração efetiva” do serviço⁸⁸, previsão esta que certamente reduz a conflitualidade relativa à aplicação da norma de desoneração.

Assim, muito embora seja inegável que a interpretação do art. 2º da LC nº 116/03 a partir do texto constitucional não deixe dúvidas quanto à imperiosidade de se adotar a tese do “resultado-utilidade”, enquanto não forem envidados esforços para aprovar uma alteração legislativa tendente a esclarecer a lacônica redação do aludido artigo, subsistirá a incerteza jurisprudencial sobre o tema.

2.6. Entendimentos adotados em âmbito jurisprudencial quanto à exportação de serviços

Inicialmente, vale ressaltar que o STF não vem examinando as regras relativas à isenção do ISS na exportação de serviços, por entender que a questão se cinge à interpretação do art. 2º, inciso I e parágrafo único, da LC nº 116/03, e sua aplicabilidade ao caso concreto.

Desse modo, a Suprema Corte vem entendendo que por se tratar de controvérsia eminentemente infraconstitucional, eventual ofensa à CF/88 seria meramente reflexa, motivo pelo qual não seria da competência do STF se debruçar sobre a questão, como se verifica da seguinte decisão:

“(…) ISS. Enquadramento da atividade na LC nº 116/03. Questão infraconstitucional. Exportação de serviços para o exterior. (...) Para rever o entendimento acerca do real enquadramento das atividades da agravante necessário seria a reanálise da controvérsia à luz da Lei Complementar nº 116/03. Eventual afronta ao texto constitucional, caso ocorresse, seria reflexa ou indireta.” (AgRg no ARE nº 860209, Segunda Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 19.06.2015)

⁸⁸ A *Ley del Impuesto al Valor Agregado* argentina dispõe que “não se consideram realizadas no território nacional as prestações efetuadas no país cuja utilização ou exploração efetiva ocorra no exterior.” (tradução livre).

Diante do posicionamento atual adotado pelo STF, incumbe ao STJ dar a última palavra acerca da correta interpretação a ser conferida à previsão constante do parágrafo único do art. 2º da LC nº 116/03 e criar parâmetros para a verificação do “resultado” dos serviços prestados, para fins de determinar a incidência ou não do ISS.

O primeiro – e até recentemente, único – precedente do STJ sobre essa matéria decorreu da análise, no Recurso Especial nº 831.124⁸⁹, de situação em que empresa brasileira prestava serviços de retífica, revisão e reparo de turbinas de aeronaves para contratante residente no exterior, que lhe enviava os equipamentos danificados, os quais eram devidamente reparados no Brasil e enviados para o exterior para serem, então, testados e utilizados.

Portanto, tratou-se de caso em que se afigurava nítida a distinção entre “resultado-utilidade” e “resultado-consumação”, na medida em que a efetiva consumação da atividade de reparo se dava indubitavelmente no território nacional, ao passo que a utilidade do serviço prestado se verifica apenas no exterior. Isto porque é trivial que, desacopladas das respectivas aeronaves situadas no exterior a que pertenciam, as turbinas não serviam ao seu propósito.

Nesse sentido, o ponto nevrálgico para o deslinde da controvérsia passava por responder à seguinte questão: seria considerado resultado do serviço (a) a utilidade que ele teria para o respectivo tomador (e, portanto, se localizado o tomador no exterior, esse resultado deveria ser considerado como lá ocorrido), ou (b) a prestação do serviço em si, hipótese em que resultado seria considerado ocorrido no local em que tivesse havido a materialização dessa prestação?

Naquela ocasião, decidiu-se que “o trabalho desenvolvido pela recorrente não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, o resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no nosso território” (REsp 831.124, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJe 25.09.2006).

⁸⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma. **REsp 831.124**. Rel. Min. José Delgado, DJe 25.09.2006.

Assim, percebe-se que prevaleceu no âmbito da Primeira Turma do STJ o entendimento de que o “resultado” da prestação de serviço se verifica no local em que este foi concluído. Transcreva-se abaixo breve trecho do voto do Ministro relator JOSÉ DELGADO, que bem demonstra a adoção da tese do “resultado-consumação”:

“O pleito da empresa recorrente é o reconhecimento de que o serviço que executa de retífica, reparo e revisão de motores e de turbinas de aeronaves para seus clientes localizados no exterior deve ser considerado como "serviço de exportação", não se sujeitando à incidência de ISS, nos termos da orientação preconizada pelo art. 2º, inciso I, da Lei Complementar 116/03. Resume a sua prestação de serviço à seguinte sequência: 1º) seus clientes no exterior a contratam e remetem as turbinas para o seu estabelecimento localizado em Petrópolis/RJ; 2º) realiza o serviço para o qual foi contratada, testa as turbinas e as despacha ao exterior, etapas todas elas desenvolvidas no Município de Petrópolis; 3º) finalmente, quando do recebimento das turbinas reparadas, seus clientes as instalam nas respectivas aeronaves, verificam o resultado do serviço e remetem divisas ao Brasil para efetivar-se o pagamento pelos serviços prestados. Defende, em resumo, que, embora execute todo o serviço no Brasil, este somente se aperfeiçoa e se completa no exterior, após a instalação dos motores ou turbinas nas aeronaves, hipótese que conduz à não-incidência do ISS, nos termos do disposto no inciso I do art. 2º da LC 116/03. No caso examinado, verifica-se que a recorrente é contratada por empresas do exterior e recebe motores e turbinas para reparos, retífica e revisão. Inicia, desenvolve e conclui a prestação de todo o serviço para o qual é contratada dentro do território nacional, exatamente em Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, e somente depois de testados, envia-os de volta aos clientes, que procedem à instalação nas aeronaves. (...) **o trabalho desenvolvido não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, ou seja, o seu resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no território brasileiro**” (grifou-se)

A decisão acima teve como fundamento central parecer do Ministério Público do Rio de Janeiro, segundo o qual a exportação de serviços ocorre exclusivamente nos casos em que o contribuinte desenvolve as atividades em país estrangeiro. Veja-se abaixo breve trecho do referido parecer:

“Como parece ser evidente, não há exportação de serviços, até porque tudo é feito e executado no Brasil. Exportação de serviço ocorre, quando, por exemplo, determinada empresa faz prospecção de petróleo em terras ou águas do exterior, ou uma construtora abre e pavimenta estradas ou ergue uma ponte em país estrangeiro.”

Inobstante o entendimento acima tenha prevalecido no referido julgamento, vale destacar breve passagem do voto-vencido do saudoso ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, que, em linha com o entendimento adotado pela doutrina majoritária, destaca o correto escopo da norma:

"Peço a máxima vênica para discordar quanto à solução do mérito. Estamos falando de exportação de serviço. Só se pode falar de exportação de serviço nos casos em que ele é prestado no Brasil. Quanto a isso não há dúvida. Não se pode falar em

exportação de serviço se for prestado no exterior. Exportação de serviço prestado no Brasil para alguém que o contrata de fora, pagando-o aqui ou lá. A lei diz que esses serviços são isentos, a não ser quando o resultado se opera aqui. Se o resultado se opera fora, há isenção. Essa é a questão."

Em razão da ausência de definição normativa clara na LC nº 116/03 quanto ao núcleo semântico da expressão “cujo resultado aqui se verifique” e da existência de apenas um precedente nos Tribunais Superiores interpretando essa expressão, tendo este, inclusive, colidido frontalmente com o entendimento abraçado pela doutrina majoritária, o assunto vem sendo objeto de profunda oscilação jurisprudencial nos Tribunais de Justiça locais.

Em linhas gerais, pode-se afirmar que o entendimento firmado no REsp nº 831.124 vem sendo mantido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (“TJRJ”)⁹⁰. A título ilustrativo, cite-se o seguinte precedente:

“A presente ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária se refere, apenas, à incidência de tal tributo quando os serviços em tela são contratados e prestados a pessoa jurídica localizada no exterior, sob o argumento de que a sua consecução constitui “exportação de serviço para o Exterior”, com fulcro no art. 156, § 3º, II, da Constituição Federal e art. 2º, I, da Lei Complementar nº 116/2003. A tese da autora/apelante, assim como não foi acolhida pelo “Parquet”, no primeiro e segundo grau de jurisdição, e tampouco pelo juiz “a quo”, também não o é por este Colegiado (...). Como bem ressaltado pelo “Parquet”: “Quanto ao fato de o serviço ser prestado pela recorrente a contratantes estrangeiros, o mesmo não se insere na hipótese de não incidência prevista no art. 2º, I, da Lei Complementar 1116/2003, vez que (...) **o serviço de agenciamento marítimo produz resultados no país, aplicado, assim, o disposto no art. 2º, parágrafo único, da referida Lei Complementar, até mesmo porque a hipótese de incidência prevista no art. 2º, I, da LC 116/2003 somente tem aplicação às situações em que o serviço é realizado em território estrangeiro.**” (Apelação Cível nº 2006.001.62.679, Décima Primeira Câmara Cível, Rel. Des. Cláudio de Mello Tavares, julgado em 23.05.2007) (grifou-se)

Em acórdão ainda mais recente⁹¹, o TJRJ voltou a entender que a “finalização da atividade contratada” no território nacional atrai o resultado do serviço para o Brasil e afasta a possibilidade de se reconhecer a exportação do serviço e, por conseguinte, a não incidência do ISS:

“Considerando-se que o resultado do serviço se opera com sua conclusão, não se devendo cogitar de qualquer ato posterior que lhe seja reflexo. Trata-se de situação

⁹⁰ Interessante notar, inclusive, que o caso analisado pelo STJ no REsp nº 831.124 teve como origem decisão proferida pela Quinta Câmara Cível do TJRJ, nos autos da Apelação Cível nº 2004.001.14113, que não reconheceu a isenção do ISS em razão da adoção do critério do “resultado-consumação” (Rel. Des. Humberto de Mendonça Manes, julgado em 26.04.2004).

⁹¹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, 18ª Câmara. **Apelação Cível nº 0122191-25.2012.8.19.0001**. Rel. Des. Cristina Tereza Gaulia, de 30.06.2015.

semelhante à distinção que ocorre, no direito penal, entre preparação, consumação e exaurimento do crime. Naquele primeiro momento, há apenas atos conducentes à execução do crime; na consumação, alcança-se o resultado previsto no tipo penal; e, por fim, no exaurimento, ocorre a produção de outro(s) resultado(s) lesivo(s) e indiferente(s) para a consumação já ocorrida. **Em relação à prestação do serviço, aqui discutida na seara tributária, temos que a conclusão (ou consumação) ocorre com a finalização da atividade contratada, devendo ser desconsiderada qualquer outra atividade que lhe seja posterior. Assim, nas exportações de serviços, cuja realização se dê no território nacional, seu resultado também aqui se opera.** No presente caso, a partir do exame dos contratos e demais documentos colacionados, constata-se que efetivamente não houve qualquer exportação de serviços. Senão vejamos. Em todos os contratos, firmou-se que a atuação da apelante, em nome das contratantes, se daria no território (...), seja através da representação, seja do agenciamento, seja do assessoramento ou qualquer outra nomenclatura que se dê para as suas ações.” (grifou-se)

Vale mencionar que apesar do ainda reduzido número de decisões sobre o tema no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (“TJPR”), o referido Tribunal está trilhando pelo mesmo caminho do TJRJ, isto é, mantendo-se alinhado à tese do “resultado-consumação”. A respeito, cite-se a seguinte decisão⁹²:

“APELAÇÃO CÍVEL – TRIBUTÁRIO – DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA – **ISS SOBRE SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO MARÍTIMO – INCIDÊNCIA CARACTERIZADA – PRESTAÇÃO DO SERVIÇO QUE TEM INÍCIO E FIM DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL EM QUE PESE EM FAVOR DE EMPRESA COM DOMICÍLIO NO EXTERIOR** – NÃO INCIDÊNCIA DO DISPOSTO NO INCISO I DO ART. 2º DA LEI 116/2003 – APROVEITAMENTO DO SERVIÇO PELO TOMADOR QUE NÃO INTERESSA À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO ISS – PAGAMENTO EM MOEDA ESTRANGEIRA QUE NÃO AFASTA A TRIBUTAÇÃO – INAPLICABILIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 2º DA LEI 116/2003. RECURSO DESPROVIDO. A prestação do serviço de agenciamento marítimo pela apelante está comprovada, **sendo que o mesmo tem início e término dentro do território nacional, razão pela qual não há que se falar em impossibilidade de tributação. O aproveitamento do serviço prestado, bem como a sua remuneração em moeda estrangeira não se prestam a afastar a incidência do ISS.**” (grifou-se)

Contudo, vale mencionar que outros tribunais estaduais já proferiram diversas decisões repudiando a possibilidade de se adotar o “resultado-consumação” como o critério definidor da incidência ou não do ISS, afastando-se, portanto, do entendimento firmado por ocasião do julgamento do REsp nº 831.124.

De fato, no âmbito do TJSP há várias decisões em consonância com a tese defendida pela doutrina majoritária, tendo prevalecido, nesses precedentes, o entendimento de

⁹² BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, 2ª Câmara Cível. **Apelação Cível nº 701723-6**. Rel. Des. Silvio Dias, de 07.12.2010.

que o “resultado” de um serviço deve ser verificado no local em que ocorrer a “fruição” do serviço exportado.

Nesse sentido, vale citar breve trecho do voto proferido no âmbito do TJSP pelo Desembargador HENRIQUE HARRIS JÚNIOR, nos autos da Apelação Cível nº 0038110-26.2011.8.26.0053⁹³:

“Resultado que deve ser entendido como “fruição”, com o aproveitamento ou efeito do serviço (proveito econômico) exclusivamente no exterior, tomando-se por base o objeto do contrato e a finalidade do serviço para o tomador (aspecto subjetivo).”

Mais recentemente, a Desembargadora MÔNICA SERRANO manifestou entendimento bastante similar, em voto proferido nos autos da Apelação Cível nº 1012837-23.2014.8.26.0053⁹⁴, *in verbis*:

“É importante que o resultado seja avistado sob o aspecto da prestação de serviço, isto quer dizer que a prestação do serviço contratada deve somente produzir no exterior os benefícios ou aproveitamento.”

Sobre o tema, são bastante didáticas as conclusões apresentadas pelo Desembargador JOÃO ALBERTO PEZARINI ao proferir voto nos autos da Apelação Cível nº 1012068-78.2015.8.26.0053⁹⁵:

“Assim, haverá exportação de serviço quando este, executado no Brasil, apresentar efeito no exterior, ou seja, quando o serviço trouxer utilidade ao tomador no exterior. Se, ao contrário, a utilidade, a fruição do serviço, ocorrer no Brasil, não haverá exportação do serviço.”

Não discrepa desse entendimento o Desembargador CLÁUDIO MARQUES, que, ao proferir seu voto em precedente⁹⁶ em que se discutia a possibilidade de incidir ISS sobre serviços de gestão de carteira de títulos prestados no Brasil para fundos registrados nos Estados Unidos da América, posicionou-se da seguinte maneira:

⁹³ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14ª Câmara de Direito Público. **Apelação Cível nº 0038110-26.2011.8.26.0053**. Rel. Des. Henrique Harris Júnior, de 22.08.2014.

⁹⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14ª Câmara de Direito Público. **Apelação Cível nº 1012837-23.2014.8.26.0053**. Rel. Des. Mônica Serrano, de 24.03.2015.

⁹⁵ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14ª Câmara de Direito Público. **Apelação Cível nº 1012068-78.2015.8.26.0053**. Rel. Des. João Alberto Pezarini, de 28.07.2016.

⁹⁶ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14ª Câmara de Direito Público. **Apelação Cível nº 0026961-22.2010.8.26.0068**. Rel. Des. Cláudio Marques, de 15.09.2016.

“Não é ocioso observar que se entende por resultado a consequência/efeito da atividade. Logo, para que não haja a incidência do ISS sobre a atividade desempenhada é necessário que os efeitos decorrentes dos serviços exportados sejam produzidos em qualquer outro País. Isto posto, é fundamental verificar-se os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação.

(...) o resultado de todos os negócios realizados pela autora corre por conta e risco exclusivo dos quotistas dos fundos de investimentos estrangeiros e que somente no exterior terão acesso aos lucros e prejuízos decorrentes dos resultados dos serviços de gestão realizados. Assim, **restou comprovado nos autos que apesar das atividades prestadas pela autora, para os clientes estrangeiros, sejam executadas através do estabelecimento situado no Município de Barueri, o seu resultado se verifica no exterior, ficando caracterizada a exportação de serviços, sob a qual não deve incidir o ISS.**” (grifou-se)

Malgrado a existência de uma profusão de julgados no âmbito do TJSP⁹⁷ em consonância com o entendimento exposto acima, forçoso salientar que também há diversas decisões proferidas pelo mesmo Tribunal que se alicerçam no critério do “resultado-consumação”⁹⁸ para definir a ocorrência ou não da exportação de serviços.

⁹⁷ Também aplicando o critério do “resultado-utilidade”, citem-se os seguintes acórdãos do TJSP: BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14ª Câmara de Direito Público. **Agravo de Instrumento nº 2129184-19.2016.8.26.0000**. Des. Rel. Geraldo Xavier, de 15.09.2016; BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14ª Câmara de Direito Público. **Apelação nº 1043405-22.2014.8.26.0053**. Rel. Cláudio Marques, de 25.08.2016; BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15ª Câmara de Direito Público. **Apelação nº 1010133-03.2015.8.26.0053**. Rel. Rodrigues de Aguiar, de 15.03.2016; BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15ª Câmara de Direito Público. **Apelação nº 1009239-95.2013.8.26.0053**. Rel. Rezende Silveira, de 02.06.2015; BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15ª Câmara de Direito Público. **Apelação nº 0015497-75.2012.8.26.0053**. Rel. Rezende Silveira, de 14.05.2015; BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15ª Câmara de Direito Público. **Agravo de Instrumento nº 2226562-43.2014.8.26.0000**. Rel. Rodrigues de Aguiar, de 05.05.2015; BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14ª Câmara de Direito Público. **Apelação nº 0022905-83.2013.8.26.0053**. Rel. Mônica Serrano, de 11.09.2014; BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 18ª Câmara de Direito Público. **Apelação nº 1009219-07.2013.8.26.0053**. Rel. Roberto Martins de Souza, de 14.08.2014; BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14ª Câmara de Direito Público. **Apelação nº 0032235-86.2011.8.26.0114**. Rel. Paulo Galizia, de 27.03.2014; BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15ª Câmara de Direito Público. **Apelação nº 0212939-53.2008.8.26.0000**. Rel. Silva Russo, de 01.03.2012; entre outros.

⁹⁸ A título ilustrativo, mencionem-se os seguintes acórdãos do TJSP que solucionaram a controvérsia sob exame à luz do critério do “resultado-consumação”: BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15ª Câmara de Direito Público. **Agravo de Instrumento nº 2126310-61.2016.8.26.0000**. Rel. Rezende Silveira, de 04.08.2016; BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15ª Câmara de Direito Público. **Apelação nº 1038060-75.2014.8.26.0053**. Rel. Fortes Muniz, de 04.08.2016; BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15ª Câmara de Direito Público. **Apelação nº 1014033-28.2014.8.26.0053**. Rel. Fortes Muniz, de 03.05.2016; BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15ª Câmara de Direito Público. **Apelação nº 1008957-23.2014.8.26.0053**. Rel. Eurípedes Faim, de 19.04.2016; BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15ª Câmara de Direito Público. **Embargos de Declaração nº 2226562-43.2014.8.26.0000/50001**. Rel. Rodrigues de Aguiar, de 06.10.2015; BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15ª Câmara de Direito Público. **Apelação nº 1007548-12.2014.8.26.0053**. Rel. Eutálio, de 02.06.2015; BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 18ª Câmara de Direito Público. **Apelação nº 9110203-66.2006.8.26.0000**. Marcondes Machado, de 12.03.2009; entre outros.

A título exemplificativo, transcreva-se ementa do acórdão⁹⁹ exarado pela 14ª Câmara de Direito Público do TJSP:

“EXPORTAÇÃO DE SERVIÇO. NÃO CONFIGURAÇÃO. -ISS - Serviços de consultoria Contratação por empresa estabelecida no exterior - Exportação de serviços - Não configuração - Serviço desenvolvido e concluído dentro do território nacional - Inteligência do art. 2º, parágrafo único, da LC nº 116/03 Precedentes do STJ: De acordo com o STJ, **não configura exportação de serviço o trabalho contratado por empresa sediada no exterior, se este é desenvolvido e concluído dentro do território nacional.**” (grifou-se)

Entendimento idêntico foi adotado pela referida Câmara, em acórdão¹⁰⁰ da relatoria do Desembargador KENARIK BOUJIKIAN, em que se assentou que: “(...) Em suma, só será considerado "exportado" o serviço cuja prestação seja realizada fora do território do País, e nele não produza efeito/consequência.”

Portanto, percebe-se que ainda há intenso dissídio jurisprudencial no âmbito do TJSP, havendo, inclusive, decisões conflitantes no seio de uma mesma Câmara julgadora, uma vez que os julgadores maleabilizam o núcleo semântico da expressão “resultado do serviço” conforme o serviço que se esteja analisando, ora atribuindo relevo à utilidade/fruição, ora norteadando-se pela efetiva consumação.

Não se pode deixar de observar que o Tribunal de Justiça de Santa Catarina (“TJSC”) também já se manifestou favoravelmente à adoção do critério do “resultado-utilidade”, como se percebe do excerto do voto¹⁰¹ proferido pelo Desembargador JAIME RAMOS, transcrito a seguir:

“À luz desses esclarecimentos e exemplos, ainda que incipientes para compreensão do que seja "exportação de serviço para o exterior", que é imune à tributação do ISS, os requisitos necessários para que se reconheça essa hipótese são os de que o beneficiário efetivo ou tomador do serviço, pessoa física ou jurídica, qualquer que seja a sua nacionalidade, seja residente no exterior (é irrelevante se lá domiciliado ou não); e **que os efeitos práticos imediatos e diretos da prestação do serviço ocorram no exterior e não no Brasil.**” (grifou-se)

⁹⁹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14ª Câmara de Direito Público. **Apelação nº 0135126-81.2007.8.26.0000**. Rel. Des. Osvaldo Palotti Junior, de 30.08.2012.

¹⁰⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14ª Câmara de Direito Público. **Apelação nº 0017484-25.2008.8.26.0462**. Rel. Des. Kenarik Boujikian, de 22.05.2014.

¹⁰¹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, 4ª Câmara de Direito Público. **Reexame Necessário em Mandado de Segurança nº 2013.053824-8**. Rel. Des. Jaime Ramos, de 03.10.2013.

Outrossim, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (“TJRS”) também já se debruçou sobre exato alcance da isenção aplicável à exportação de serviços¹⁰². De fato, ao analisar serviços prestados por arquitetos que projetavam determinado projeto arquitetônico que seria materializado no exterior, entendeu-se que os “resultados” do serviço seriam verificados no exterior, isto é, no local em que a construção seria implementada:

“Como bem consignado no parecer ministerial de fls. 264/266, ‘não se pode confundir resultado da prestação de serviço com conclusão do serviço. Não há dúvida nenhuma de que o serviço é iniciado e concluído aqui. Não há dúvida nenhuma de que, no caso concreto, a realização do projeto arquitetônico de edifícios a serem construídos na França faz parte do serviço, porém, a construção da obra se realizará no exterior, quando então, se verificará o resultado do serviço. Assim, o serviço é concluído no País, mas o resultado é verificado no exterior (França), pois é quem será beneficiada com o serviço (seu tomador)’.”

Destarte, afigura-se nítido que o precedente acima prestigiu o critério do “resultado-utilidade”. Inclusive, destaque-se que essa orientação foi reiterada em recente julgado¹⁰³ do mesmo Tribunal, *in verbis*:

“(…) com base no princípio da legalidade que permeia toda a matéria de ordem tributária, é preciso enfatizar que “conclusão do serviço” é diferente de “resultado da prestação do serviço”. O serviço é iniciado e concluído no país, todavia o seu resultado é verificado fora, beneficiando o seu tomador.”

Ressalte-se, por oportuno, que o STJ, em recentíssima decisão, analisou caso com pano de fundo de todo semelhante àquele analisado pelo TJRS no precedente transcrito acima, relativo aos serviços de desenho arquitetônico.

Com efeito, no AREsp nº 587.403, julgado em novembro de 2016, a Primeira Turma do Tribunal se viu diante de caso em que determinado projeto de engenharia foi desenvolvido em território nacional para ser executado no exterior (precisamente na França).

No recente julgado, o relator, Ministro GURGEL DE FARIA, assentou que “(…) 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”.

¹⁰² BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, 22ª Câmara Cível. **Apelação nº 70036259679**. Rel. Maria Cláudia Mércio Cachapuz, de 30.07.2015.

¹⁰³BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, 2ª Câmara Cível. **Apelação nº 70072191414**. Rel. Des. Laura Louzada Jaccottet, de 26.04.2017.

Percebe-se que a posição que então prevaleceu à unanimidade de votos rompeu insofismavelmente com o entendimento que havia sido firmado pela mesma Primeira Turma do STJ no REsp nº 831.124 – emblemático caso do reparo de turbinas de aeronaves, analisado acima – e, portanto, abandonou a tese do “resultado-consumação” como critério balizador da aplicação da norma isentiva do ISS.

Dada a inegável relevância do precedente em comento¹⁰⁴, que certamente repercutirá na jurisprudência dos demais Tribunais pátrios, vale transcrever excerto de sua ementa:

“ISSQN. EXPORTAÇÃO DE PROJETOS DE ENGENHARIA. NÃO INCIDÊNCIA. (...) 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. (...) as provas dos autos revelaram a finalidade de execução do projeto em obras que só poderiam ser executadas na França”

Ademais, compete assinalar que, no julgado em exame, foi atribuído peso sem precedentes¹⁰⁵ à real intenção do adquirente/contratante do serviço, de modo que a não incidência do ISS sobre os projetos de engenharia dependeria da exequibilidade da obra estar restrita somente ao exterior.

Alternativamente, caso o projeto não fosse dotado de suficiente especificidade para acarretar uma conclusão indene de dúvidas no sentido de que a materialização da obra se daria necessariamente no exterior, consignou-se que seria mandatório que se pudesse, ao menos, chegar a essa conclusão a partir da análise da intenção das partes.

A adoção desse novo critério dessume-se da seguinte passagem do voto do Ministro GURGEL DE FARIA:

¹⁰⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. **AREsp nº 587.403**. Rel. Min. Gurgel de Faria, DJe 24.11.2016.

¹⁰⁵ Embora tenha constado da ementa do acórdão do REsp nº 831.124 que “é necessário (...) ter-se em mente (...) os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação”, naquela ocasião, focou-se, em verdade, tão somente na interpretação adequada da expressão “cujo resultado aqui se verifique”. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. **REsp nº 831.124**. Rel. Min. Des. José Delgado. DJ: 25.09.2006.

“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.”

Registre-se que essa aparente virada jurisprudencial ocorrida na esfera da Primeira Turma do STJ encontra supedâneo na melhor doutrina sobre o assunto, que destaca a necessidade da identificação do verdadeiro objetivo visado pelo serviço para fins de verificação da incidência (ou não) do ISS.

Nesse sentido, veja-se o entendimento adotado por GABRIEL LACERDA TROIANELLI e JULIANA GUEIROS¹⁰⁶, partindo de exemplo de todo similar ao antigo precedente da Primeira Turma do STJ (REsp nº 831.124), em que se entendeu não haver exportação de serviços na retífica e reparo de turbinas de aeronaves executados no Brasil e tomados por empresa domiciliada no exterior:

“De substancial importância, portanto, a compreensão do termo resultado, da forma como colocado no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 116/03. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem se produzir em qualquer outro país que não o Brasil.

Assim, uma companhia aérea com sede na Alemanha, que mantém rotas áreas transitando pelo Brasil, pode sofrer danificação em suas aeronaves em território nacional. Nesse caso, ele provavelmente contratará os serviços de técnicos brasileiros para análise e possível conserto de equipamentos. Nesse caso, os serviços têm como resultado imediato o conserto do equipamento, o reestabelecimento da rota e o seguimento das atividades normais de empresa localizada no exterior do Brasil. Ou seja, os resultados imediatos do reparo da aeronave terão como beneficiário a empresa alemã, produzindo, portanto, o serviço, seus efeitos na Alemanha.

Pode um leitor menos atento imaginar que também se poderiam considerar como ‘resultados’ da prestação do serviço a saída do avião do território brasileiro e o trânsito sobre os Estados brasileiros antes do retorno da aeronave. Porém, **não se pode tratar esses fatos como verdadeiros resultados do serviço prestado, porque não constituem o objetivo da contratação e da prestação.**” (grifou-se)

A seu turno, GUSTAVO BRIGAGÃO¹⁰⁷, que há muito defende a tese apenas recentemente acolhida pelo Primeira Turma do STJ no AREsp nº 587.403, destaca:

¹⁰⁶ TROIANELLI, Gabriel Lacerda e GUEIROS, Juliana. O ISS e a Exportação e a Importação de Serviços. In: **ISS – Lei Complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá Editora, 2004, p. 201.

¹⁰⁷ BRIGAGÃO, Gustavo. *Op. Cit., Loc. Cit.*

“(…) o conceito de “resultado” do serviço, repito, está diretamente relacionado a um aspecto subjetivo: a intenção do seu tomador ao contratá-lo, o benefício que ele visa ao requerer a prestação do serviço. O resultado do serviço se dará no país em que os efeitos dele decorrentes venham a ser produzidos.”

É de se ponderar que ainda é cedo para afirmar categoricamente que a jurisprudência do STJ evoluiu em definitivo na direção do melhor entendimento sobre o conceito de “resultado” para fins de isenção do ISS nas exportações de serviços, uma vez que, como visto, há apenas dois acórdãos tratando da matéria no âmbito do Tribunal.

Não obstante, trata-se de precedente que, além de oxigenar os debates acerca do tema na seara doutrinária, certamente servirá de vetor interpretativo em sede jurisprudencial, em razão da adoção inédita do critério do “resultado-utilidade” pelo STJ.

2.7 Critérios adotados pelos fiscos municipais e pelos tribunais administrativos: surgimento de uma terceira via para interpretar a ocorrência do resultado do serviço?

De início, é inegável que a sanha arrecadatória dos entes políticos tributantes, principalmente em tempos de crise econômica, resulta invariavelmente na adoção de posições demasiadamente restritivas que, na prática, representam nítido amesquinamento dos direitos e garantias dos contribuintes.

Com os Municípios, especificamente no que se refere à exportação de serviços, não é diferente. Desafortunadamente, a maioria dos Municípios brasileiros tende a escolher o local do desenvolvimento do serviço como sendo aquele em que se constata a produção do seu resultado.

Exemplo disso era a posição consolidada pela Administração Tributária do Município de São Paulo até pouco tempo, no sentido de que o fato de o serviço ser iniciado e concluído no território nacional impossibilitaria a aplicação da norma isentiva¹⁰⁸.

Como contraponto a essa voracidade tributária desenfreada dos Municípios, os Tribunais administrativos, na qualidade de órgãos eminentemente técnicos e imparciais,

¹⁰⁸ Por todas, vale citar as Soluções de Consulta nº 31/2007, 25/2008, 01/2009, 24/2011, 60/2012 e 26/2012.

devem exercer controle de legalidade sobre os atos da Administração Pública e coibir os excessos deles oriundos.

Não obstante essa incumbência inafastável dos Tribunais administrativos, o Conselho Municipal de Tributos de São Paulo (“CMT”) entendia inicialmente que o local da conclusão do serviço se confundia com o local do seu resultado, perfilhando-se à tese do “resultado-consumação”.

Por todos os precedentes existentes nesse sentido, cite-se o seguinte julgado¹⁰⁹:

“Imunidade. Exportação. Local da verificação do resultado. O resultado do serviço ocorre no local em que a execução do serviço é concluída, e não no local onde o beneficiário frui os elementos imediatos buscados pelo tomador ao contratar o prestador”.

Entretanto, ao longo dos anos, o posicionamento se alterou, para considerar que o resultado do serviço se dará no local onde ocorrer a sua fruição.

A título exemplificativo, destaque-se acórdão da 1ª Câmara Julgadora do CMT¹¹⁰ que, por unanimidade, concluiu que “há que se considerar que o resultado do serviço prestado se deu no local em que o tomador usufruiu a utilidade ou vantagem do serviço contratado”.

Ocorre que a jurisprudência do CMT que, apesar de certa oscilação, vinha se consolidando pela adoção da tese do “resultado-utilidade”, sofreu profunda inflexão, a partir da edição de normas administrativas por parte da Administração Tributária do Município de São Paulo, que surgiram com o intuito de delimitar o conceito de resultado e, assim, definir com mais precisão a conduta que estaria isenta do pagamento do ISS.

Inicialmente, nos termos que lhe faculta o art. 100, inciso I¹¹¹, do CTN, a municipalidade de São Paulo, através da Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento

¹⁰⁹ BRASIL. Conselho Municipal de Tributos de São Paulo, 4ª Câmara. **Recurso Ordinário 2014-0.170.102-3**. Rel. Conselheiro Paulo Roberto Andrade, de 04.11.2014.

¹¹⁰ BRASIL. Conselho Municipal de Tributos de São Paulo, 1ª Câmara. **Recurso Ordinário nº 2014-0.335.315-4**. Rel. Conselheira Simone Costa Chagas, de 29 de outubro de 2015.

¹¹¹ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Econômico (“SUFIN”), expediu o Parecer Normativo (“PN”) nº 02, de 26 de abril de 2016, que dispunha:

“Art. 1º Considera-se “resultado” (...) a própria realização da atividade descrita na lista de serviços (...) **sendo irrelevante que eventuais benefícios ou decorrências oriundas dessa atividade sejam fruídos ou verificados no exterior ou por residente no exterior.** § 1º **O resultado aqui se verifica quando a atividade descrita na referida Lista de Serviços se realiza no Brasil.**” (grifou-se)

Veja-se que o parecer normativo em questão afastou a correlação entre os conceitos de resultado, de um lado, e benefício, utilidade, aproveitamento ou fruição, de outro, por entender que estes últimos não fazem parte da regra matriz de incidência do ISS, que deveria se circunscrever à prestação de serviços. Ainda segundo a norma, o resultado deveria estar atrelado ao prestador e não ao tomador, ainda que este seja o beneficiário dos serviços prestados.

Esse entendimento foi objeto de profundas críticas, na medida em que esvaziava o significado de “resultado”, ao equipará-lo à própria realização do serviço, ainda que o tomador e beneficiário do serviço localizem-se no exterior, em adoção à ultrapassada e já rechaçada tese do resultado físico (“resultado-consumação”) dos serviços prestados¹¹².

Na prática, o parecer normativo representava completa aniquilação da regra isentiva do ISS na exportação de serviços, ao confundir o resultado do serviço com o próprio fato gerador (prestação do serviço) do imposto.

Pela clareza com que demonstrou a absurdez do teor do parecer normativo em questão, merecem transcrição os ensinamentos de ROBERTO DUQUE ESTRADA¹¹³:

“Interpretação (...) no sentido de considerar que resultado do serviço respeita à “conclusão” de sua execução, conduziria ao absurdo de só poder haver exportação de serviços se houvesse a concomitante “exportação do exportador”. E foi precisamente essa interpretação, que escapa à razoabilidade, a adotada pelo Fisco paulistano no malfadado Parecer Normativo SF 2/2016 (...) Para o Fisco paulistano, apenas haveria desoneração dos serviços que fossem “concluídos” no exterior, o que

¹¹² TAVARES, Gustavo Perez. ISS não incide em serviço prestado no Brasil com resultado no exterior. *In: Consultor Jurídico*. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2016-mai-06/gustavo-perez-iss-nao-incide-servico-resultado-exterior>>. Acesso em 10.06.2017.

¹¹³ ESTRADA, Roberto Duque. Para haver desoneração de ISS, Parecer SF 2 exige "exportação do exportador". *Consultor Jurídico*. Publicado em 04.05.2016, Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-mai-04/consultor-tributario-desoneracao-iss-parecer-exige-exportacao-exportador>>. Acesso em 10.06.2017.

envolveria, necessariamente, a deslocação do prestador dos serviços para o exterior, a “exportação do exportador”.”

Inobstante os escorreitos questionamentos formulados quanto ao conteúdo do PN nº 02/2016, em razão de seu caráter interpretativo e vinculante, o CMT inicialmente se curvou diante do mesmo, conforme se constata de acórdão¹¹⁴ ementado da seguinte maneira:

“ISS EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS - NÃO INCIDÊNCIA - Questão de ordem. Parecer Normativo SF nº 02/2016 vincula o CMT, caracterizado como norma complementar da legislação tributária municipal. (...) Caráter vinculante e interpretativo do Parecer Normativo SF nº 02/2016 quanto ao conceito de “resultado” aplicabilidade no âmbito do Conselho Municipal de Tributos. Serviços de consultoria financeira prestados pela Recorrente que embora fruídos no exterior, nos termos do Parecer Normativo SF nº 02/2016, conceituam-se como prestados no Brasil. Recurso conhecido e negado provimento.”

Inclusive, veja-se trecho do voto do Conselheiro relator naquela ocasião, do qual se verifica nitidamente a subjugação de sua convicção pessoal em razão da aplicação do PN nº 02/2016:

“No caso examinado, entendo que os resultados dos serviços prestados pela Recorrente, parece não poder gerar todo o resultado em nosso país, por tratar de consultoria e assessoria para investimentos a serem oportunamente implementados pelos clientes no exterior, fugindo, por conseguinte, ao campo de incidência do ISSQN.

Entretanto, inobstante meu posicionamento pessoal sobre o assunto, por possuir convicção firmada sobre o conceito de norma complementar (art. 100 do Código Tributário Nacional) a ser dado para fins de “resultado” nos termos do Parecer Normativo SF nº 02/2016 e ato contínuo, ao seu caráter vinculante e interpretativo (art. 2º do mencionado parecer), entendo pela sua aplicabilidade no presente caso, o qual atribui a definição de resultado o serviço da lista realizado no Brasil.”

Ocorre que, tendo em vista a absoluta impropriedade dos critérios adotados no bojo do PN nº 02/2016, o mesmo foi revogado expressamente pelo PN nº 04, de 09.11.2016, editado pela SUFIN em parceria com o CMT.

Portanto, o PN nº 04/2016, também editado com caráter vinculante e interpretativo, disciplina atualmente o tema no âmbito paulista, definindo qual o significado que deve ser dado ao termo “resultado” previsto no parágrafo único da LC nº 116/03.

¹¹⁴ BRASIL. Conselho Municipal de Tributos de São Paulo, 3ª Câmara. **Processo Administrativo nº 6017.2015/0003290-4**. Rel. Conselheiro Ricardo Scravajar Gouveia, de 31.08.2016.

Nos termos do artigo 1º, “caput”, do Parecer Normativo nº 04/2016, o serviço será considerado exportado quando a pessoa, o elemento material, imaterial ou o interesse econômico sobre o qual recaia a prestação estiver localizado no exterior, *in verbis*:

“Art. 1º O serviço prestado por estabelecimento prestador localizado no Município de São Paulo considerar-se-á exportado quando a pessoa, o elemento material, imaterial ou o interesse econômico sobre o qual recaia a prestação estiver localizado no exterior.

§ 1º O resultado previsto no “caput” deste artigo independe da entrega do respectivo produto ao destinatário final ou de outras providências complementares.

§ 2º No caso de serviços de duração continuada, considera-se proporcionalmente realizada a prestação dos serviços com o cumprimento da sua etapa mensal.”

Nota-se que, diferentemente do PN nº 02/2016 que conceituava “resultado” como a própria realização da atividade, o PN nº 04/2016 passa a admitir a distinção entre “desenvolvimento” e “resultado” do serviço.

Contudo, o PN nº 04/2016 também é falho, na medida em que acaba deixando de lado a verificação do destinatário do resultado do serviço, ou seja, a pessoa que frui de seus efeitos.

Nesse sentido, veja-se que o PN nº 04/2016, nos incisos de seu art. 2º, aponta algumas situações em que automaticamente restaria afastada a configuração da exportação de serviços, quais sejam:

“Art. 2º Sem prejuízo de outras situações em desacordo com o disposto no “caput” do artigo 1º, não configuram exportação de serviços as seguintes situações (...) I – para os “Serviços de informática e congêneres”, quando o sistema, programa de computador, base de dados ou equipamento estiver vinculado a pessoa localizada no Brasil;

II – para os “Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza”, se a base pesquisada se encontrar em território nacional;

III – para os “Serviços de intermediação e congêneres” e “Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres”, quando uma das partes intermediadas, os respectivos bens ou os interesses econômicos estiverem localizados no Brasil;

IV – para a “Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres”, se houver investimento ou aquisição no mercado nacional.”

No entanto, sucede que o mero fato de um serviço de pesquisa e desenvolvimento recair sobre uma base pesquisada no Brasil, não pode inviabilizar a hipótese de exportação de

serviço, como pretende o PN nº 04/2016, já que isto não significa, necessariamente, que a fruição de seus efeitos, isto é, resultado do serviço, tenha se verificado no Brasil.

Além disso, a adoção desse critério acaba por praticamente inviabilizar a existência de exportação de serviços de consultoria, uma vez que é extremamente improvável a contratação de uma consultoria nacional para analisar e coletar dados acerca de um mercado estranho à sua localização.

Da mesma forma, no que se refere à administração de fundos de investimento, quando o resultado se verifica no local onde está situado o contratante deste serviço, diferentemente do que pretende impor o PN nº 04/2016, é irrelevante o fato de haver investimento ou aquisição no mercado nacional.

Inobstante as críticas que possam ser feitas, certo é que o PN nº 04/2016 vem sendo aplicado e interpretado pelo CMT como uma corrente intermediária que possibilitaria uma ruptura em relação à dicotomia binária existente entre as correntes do “resultado-consumação” e “resultado-utilidade”.

Nesse sentido, cite-se a posição adotada pelo Conselheiro PAULO HENRIQUE AIRES acerca do escopo do PN nº 04/2016, ao apresentar voto divergente em recente julgado¹¹⁵ do CMT:

“A interpretação adotada pela Secretaria Municipal da Fazenda da Prefeitura de São Paulo, a meu ver, coloca uma luz sobre matéria que **até então estava restrita a discussões diametralmente opostas (resultado = conclusão x resultado = fruição) e pouco contribuíam para informar aos contribuintes o entendimento esposado pela Fazenda Municipal.** O resultado do serviço ocorre no local em que se encontra a pessoa, o bem material ou imaterial sobre o qual recai a ação do prestador do serviço e, por consequência, onde se concretiza o produto ou a utilidade gerada em consequência direta da realização de uma das atividades-fim delimitadas nos itens da lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003.” (grifou-se)

No mesmo sentido, veja-se o que afirmou o Conselheiro MURILO GALEOTE sobre o PN nº 04/2016 em precedente¹¹⁶ recente:

¹¹⁵ BRASIL. Conselho Municipal de Tributos de São Paulo, 4ª Câmara. **Processo nº 6017.2016/0029007-7.** Rel. Conselheiro Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, de 06.04.2017.

¹¹⁶ BRASIL. Conselho Municipal de Tributos de São Paulo, 2ª Câmara. **Processo nº 6017.2016/0004796-2.** Rel. Conselheiro Murilo Galeote, de 22.02.2017.

“Atualmente, vige no âmbito municipal o Parecer Normativo SF n.º 4/2016, editado em parceria com o Conselho Municipal de Tributos no qual, **fugindo-se da antiga dicotomia doutrinária e jurisprudencial entre as chamadas teorias da conclusão e da fruição**, passou-se o foco do conceito de resultado para o exame do objeto da contratação e sua localização espacial. A ideia foi a fixação de critérios mais objetivos e transparentes para a configuração da exportação de serviços em cada caso concreto.” (grifou-se)

Contudo, apesar do pioneirismo do critério interpretativo implementado pelo art. 1º do PN nº 04/2016, certo é que o mesmo também suscita dúvidas, na medida em que deixou de definir o que seria o “interesse econômico sobre o qual recaia a prestação”, deixando ao aplicador da norma a função de construir esta definição.

Já começa a surgir no CMT corrente segundo a qual o “interesse econômico” e a “fruição” do serviço não se confundem, até mesmo em função da impropriedade da redação adotada pelo art. 1º do PN nº 04/2016, que prevê que o interesse econômico deve “recair” sobre a prestação de serviços.

A respeito do tema, cite-se novamente o Conselheiro PAULO HENRIQUE AIRES¹¹⁷:

“Registre-se aqui uma crítica à redação do “caput” do artigo 1o, que inclui o termo “interesse econômico” dentre os objetos sobre os quais pode recair a prestação do serviço. Isso, porque, “interesse econômico” é uma espécie do gênero “bem imaterial”, já contemplado no texto legal.

Essa dualidade de “gênero x espécie” pode induzir o interprete à conclusão equivocada de que o termo “interesse econômico” previsto no texto normativo refere-se ao proveito pretendido pelo contratante do serviço, ou seja, o “resultado da fruição”, como, por exemplo, o aumento patrimonial do tomador em decorrência da fruição do resultado

Todavia, em que pese ser possível, em um primeiro momento, tal conclusão, o equívoco não pode permanecer após uma leitura mais cuidadosa do texto. A redação do artigo 1o do Parecer Normativo é clara ao fazer referência “a *pessoa, o elemento material, imaterial ou o interesse econômico sobre o qual recaia a prestação...*”. Ora, **interpretar que a expressão “interesse econômico” contida no texto normativo significaria “interesse do tomador no resultado”, seria admitir a possibilidade de a ação do prestador recair sobre a fruição do resultado do próprio serviço.**

(...)

O resultado do serviço não se confunde com a sua fruição, que poderá ocorrer em outro local e posteriormente à consumação do fato gerador do tributo. Logo, não me parece razoável condicionar a apuração do local do resultado do serviço e, por consequência, a caracterização da exportação, a evento futuro e incerto.” (grifou-se)

¹¹⁷ AIRES, Paulo Henrique. *Op. Cit., Loc. Cit.*

Percebe-se que a vagueza e abstração do art. 1º do PN nº 04/2016, bem como o descabimento das exceções listadas em seu art. 2º, tornarão o contencioso administrativo paulista extremamente controvertido nos próximos anos, até que se firme com segurança qual é a interpretação adequada desses dispositivos.

Paralelamente a essa discussão acerca da correta interpretação da verificação do resultado do serviço, é possível extrair alguns critérios básicos que são constantemente adotados pelo CMT ao examinar o tema da exportação de serviços.

Em minucioso estudo sobre o tema, MURILO GALEOTE e ROBERTA CALLIJÃO BOARETO¹¹⁸ abordaram os aspectos práticos que costumam ser levados em conta pela referida corte administrativa para perscrutar a existência ou não da exportação de serviços, elencando os seguintes critérios:

“a) *Necessidade do estudo detalhado de cada contrato* – A isenção não é automática e nem pode ser fixada de forma pré-estabelecida para certos tipos de serviços. Depende sempre do exame minucioso da relação fático-jurídica formada, em especial das cláusulas contratuais que irão identificar o exato objeto, tomador e destino dos serviços a serem prestados;

b) *Comprovação do recebimento de recursos de tomador não residente no Brasil* – por meio do competente comprovante emitido por instituição financeira, que deverá obrigatoriamente intermediar o negócio, nos termos das normas vigentes do Banco Central (...)

c) *Análise dos balanços contábeis produzidos pelo contribuinte* – Busca-se aqui o exame da coerência contábil do contribuinte com os contratos por ele juntados. Nesta fase é importante verificar a existência e características de *invoices* e outros elementos financeiros relacionados;

d) *Constatação de que existem serviços para os quais, em vista de sua natureza, a configuração da exportação é bastante difícil*, uma vez que o resultado destes, quase sempre se configura no território pátrio.” (itálicos do original)

Por seu turno, no âmbito do Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro (“CCMRJ”), em que pese a escassez de julgados a respeito do tema, parece estar prevalecendo a tese que entende resultado e conclusão do serviço como sinônimos.

Nesse sentido, em precedente em que se discutiu a ocorrência ou não de exportação de serviços de administração de fundos de investimento, o CCMRJ consignou equivocadamente que a utilidade do serviço prestado, isto é, a efetivação do investimento,

¹¹⁸ GALEOTE, Murilo; BOARETO, Roberta Callijão. *Op. Cit.*, pp. 213 e 214.

reinvestimento, compra e/ou venda de bens mobiliários no exterior, seria mero exaurimento de serviço cujo resultado (em verdade, conclusão) teria ocorrido em território nacional. Veja-se abaixo breve trecho do referido julgado:

“O auto de infração foi lavrado porque a contribuinte prestou serviços sujeitos ao ISS e não efetuou o pagamento do imposto devido. O fato gerador, conforme expresso na peça-base, foi a prestação de serviços de administração de fundos de investimento (...). Sustenta a Recorrente que o resultado de seus serviços se dá com a concreta efetivação do investimento, reinvestimento, compra e/ou venda etc. de bens mobiliários, no exterior, ainda que para cumprimento de uma ordem emanada do Brasil. A lei complementar não define o que se deva entender como *resultado* do serviço. Deve-se, pois, buscar seu significado, na própria sistemática do Imposto sobre Serviços. (...) a regra geral estabelecida na Lei Complementar nº 116 (art. 3º) é a de que o serviço se considera prestado e o imposto devido, no local do estabelecimento prestador. A essência dos serviços prestados pela Recorrente está na análise e indicação dos títulos a serem adquiridos, e isso se dá no País. Não há jurisprudência caudalosa e pacífica, sobre a questão. As poucas decisões encontradas examinaram situações específicas, não permitindo a necessária generalização. Todavia, a de maior peso – Acórdão do STJ no Recurso Especial nº 831.124/RJ, ao contrário do que entende a Recorrente, inclina-se em favor da tese fazendária. Por todo o exposto, entendendo que o resultado do serviço prestado ocorreu no Brasil, não se caracterizando a exportação de serviços (...)” (Acórdão nº 14.576, Rel. Conselheiro Fernando da Costa Guimarães, de 03.07.2014)

Em acórdão mais recente, em que se negou a caracterização da exportação no tocante ao licenciamento de uso de software, o CCMRJ foi ainda mais enfático:

“(...) não se há de confundir o “*resultado do serviço*” com seu “*proveito econômico*”. Para que se configure a exportação de serviço, não basta que seu proveito econômico, seus efeitos econômicos, se produza fora do Brasil: é preciso que o resultado do serviço, ou seja, a prestação do serviço contratado, se dê no exterior. Não é esta a hipótese dos autos, onde a prestação dos serviços contratados e arrolados no auto de infração, como visto, se deu no Brasil e não no exterior.” (Acórdão nº 15.490, Rel. Conselheiro Fernando da Costa Guimarães, de 16 de Junho de 2016)

Não há, contudo, como afirmar que a jurisprudência do CCMRJ será mantida nesse sentido, uma vez que os demais precedentes existentes se referem a situações em que os serviços supostamente “exportados” haviam sido prestados antes da edição da LC nº 116/03.

A partir da análise das decisões do pequeno campo amostral definido (Municípios de São Paulo e Rio de Janeiro) percebe-se que definir um posicionamento uníssono dos Tribunais Administrativos acerca da não incidência do ISS sobre a exportação de serviços é tarefa das mais tortuosas, em razão da profunda oscilação jurisprudencial verificada.

Tema não menos controvertido é a incidência do ISS sobre as importações de serviços. Conquanto deflúa da adoção do princípio do País de destino pelo constituinte de 1988 a conclusão de que o ISS deveria incidir nesses casos, uma vez que as exportações devem ser desoneradas e as importações oneradas, o tema merece uma análise mais aprofundada.

De fato, ao examinar com mais minudência a forma pela qual o legislador brasileiro previu a incidência do ISS sobre as importações de serviços, surgem diversos obstáculos insuperáveis que, enquanto não removidos, impedem a possibilidade da imposição do referido imposto municipal nesses casos.

3) NÃO INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS

3.1 Ausência de previsão constitucional expressa para a incidência do ISS sobre as importações

A incidência do ISS na denominada importação de serviços está prevista no §1º do art. 1º da LC nº 116/03, cuja redação é a seguinte:

“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.” (grifou-se)

Ocorre que o dispositivo legal transcrito acima não possui supedâneo no texto constitucional, uma vez que a CF/88 não faz qualquer referência à possibilidade de o ISS recair sobre as importações, diferentemente do que ocorreu no caso das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDEs), do Imposto de Importação (II), do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e das contribuições sociais.

De fato, como bem pontua GUSTAVO BRIGAGÃO¹¹⁹, sempre que a CF/88 atribuiu competência aos entes federativos para que onerassem as importações mediante a cobrança de determinados tributos, o fez expressamente.

De início, veja-se que o antigo Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICM), previsto no art. 24, inciso II, da Constituição de 1967, não incidia sobre as importações de mercadorias, mas tão somente sobre as operações de circulação de mercadorias realizadas no território nacional.

Para possibilitar a incidência do referido imposto antecessor do ICMS sobre as importações, sobreveio a Emenda Constitucional nº 1, de 17.10.1969, que, em seu art. 23, §11º, passou a contemplar expressamente as entradas de mercadorias importadas do exterior, ainda que se tratasse de bens destinados a consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento.

No mesmo sentido, a CF/88, ao elencar as prestações de serviços de transporte (intermunicipal e interestadual) e de comunicação como tributáveis pelo ICMS, asseverou claramente que o imposto incidiria sobre operações e prestações iniciadas no exterior (art. 155, inciso II, da CF/88).

Da mesma forma, para que o ICMS pudesse passar a incidir sobre a entrada, no Brasil, de mercadorias importadas do exterior e sobre os serviços lá prestados, foi necessário que a Emenda Constitucional nº 33, de 11.12.2001, alterasse a redação do art. 155, inciso II, §2º, inciso IX, alínea “a”, da CF/88, que passou a dispor que:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

IX - incidirá também:

a) **sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior** por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, **assim como sobre o serviço prestado no exterior**, cabendo o

¹¹⁹ BRIGAGÃO, Gustavo. **O ISS não pode incidir sobre importação de serviços**. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2013-jul-31/consultor-tributario-iss-nao-incide-exportacao-servicos>>. Acesso em 10.06.2017.

imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço” (grifou-se)

Inclusive, cumpre salientar que no julgamento do Recurso Extraordinário nº 203.075-9, em que se discutia, à luz da redação do art. 155 da CF/88 anterior à EC nº 33/01, a possibilidade de incidência do ICMS sobre a importação de mercadorias por pessoa física para uso próprio, o STF foi categórico ao rechaçar a cobrança do imposto, uma vez que a CF/88, antes da referida Emenda, ainda não atribuía competência aos Estados para tanto. Merece destaque trecho do voto do Ministro Carlos Velloso naquela ocasião:

“(…) se o contribuinte é o vendedor, numa importação não haveria pagamento de ICMS, pelo simples motivo de o exportador estar no exterior. Foi preciso, portanto, que a Constituição estabelecesse, expressamente, a incidência desse tributo, na importação, e expressamente explicitou que o seu pagamento seria feito pelo comprador, ou seja, pelo importador.”

Outrossim, frise-se que a já mencionada EC nº 33/01 também alterou o art. 149, de modo a incluir o § 2º, incisos I e II, a partir da qual se passou a admitir a incidência da CIDE na importação de petróleo e de gás natural (inclusive seus respectivos derivados).

Essa alteração foi complementada pela EC nº 42, de 19.12.2003, que alterou a redação a redação do art. 149, § 2º, inciso II, e também inseriu o inciso IV no art. 195, para que se pudesse tributar, pela CIDE e pelas contribuições sociais, a importação de produtos estrangeiros ou serviços.

E nem se diga que a existência de previsão constitucional para autorizar a cobrança de tributos sobre as importações seria despicienda, em virtude da ausência de disposição constitucional expressa acerca da incidência do IPI na importação, que ocorre regularmente, a despeito do silêncio da CF/88.

Isto porque o IPI não incide sobre operações de importação propriamente ditas, mas sobre produtos industrializados, sendo irrelevante a origem destes (domésticos ou oriundos do exterior). Em razão disso, o IPI se diferencia dos tributos que recaem sobre atividades ou operações, em relação aos quais se faz imprescindível que haja expressa previsão constitucional para que se possa afirmar que as atividades/operações provenientes do exterior se encontram inseridas no seu campo de incidência.

A distinção destacada acima, entre produto industrializado, sobre o qual incide o IPI, e operação de importação, que não tem a ver com a hipótese de incidência desse tributo, pode ser claramente extraída da jurisprudência do STJ¹²⁰, *in verbis*:

“TRIBUTÁRIO. IPI. INCIDÊNCIA PRODUTOS IMPORTADOS. IMPOSTO DEVIDO. EXIGÊNCIA DO RECOLHIMENTO NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. 1 - Um dos fatos geradores do IPI, a teor do art. 46, inciso I, do Código Tributário Nacional, é o seu desembaraço aduaneiro, e, quando caracterizado, incide o IPI em produtos importados. 2 - **Não é o ato de industrialização que gera a incidência do IPI, posto que este recai no produto objeto da industrialização.** (...)” (grifou-se)

Ocorre que o art. 156, III, da CF/88, ao detalhar a competência dos Municípios para instituir o ISS, nada dispôs sobre a possibilidade de que essa incidência recaísse sobre as exportações de serviços. Tratou-se apenas já esmiuçada exoneração das exportações de serviços (ar. 156, § 3º, II), da qual obviamente não se pode extrair, através de interpretação *a contrario sensu*, que as importações estariam oneradas, uma vez que o silêncio do legislador, nesse particular, foi extremamente eloquente.

Registre-se que não se desconhece entendimento em sentido contrário. Veja-se o que dispõe LUÍS EDUARDO SCHOUERI¹²¹ a respeito do tema:

“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, 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, 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.”

Contudo, a despeito da proeminência do referido autor, nesse particular, parece defender argumento que desnatura o aspecto material da hipótese de incidência do ISS. Isto porque, o fato de o ISS incidir sobre serviços de qualquer natureza não acarreta automaticamente sua aptidão para recair sobre serviços de qualquer origem. Para tanto, faz-se mister a existência de autorização constitucional.

¹²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma. **REsp nº 216.217**. Rel. Min. José Delgado, de 07.10.1999.

¹²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. Cit.* pp. 46-47.

Precisamente por esse motivo, SÉRGIO ANDRÉ ROCHA ¹²², dissentindo expressamente do trecho da obra destacada acima, enfatiza a imprescindibilidade de disposição constitucional expressa autorizando a incidência do ISS sobre a importação de serviços, uma vez que a tessitura atual de sua norma-matriz de incidência não a admite. A respeito do tema, transcreva-se trecho de suas lições:

“(...) temos não ser possível, na ausência de disposição constitucional nesse sentido, a tributação, pelo ISS, de serviços cujo processo de prestação se desenvolveu integralmente no exterior, falecendo argumentos para se defender entendimento no sentido de que não a atividade de prestar serviço, mas a mera utilidade da mesma decorrente, pode ser bastante para configurar o aspecto material do ISS.

Com efeito, a tributação do ISS sobre serviços provenientes do exterior faz com que o imposto municipal recaia não sobre a prestação de serviços em si, mas sobre a atividade de importá-los, a qual não se encontra contida na regra-matriz constitucional do ISS.

(...)

Dessa forma, seria possível argumentar que, ao se pretender tributar serviço prestado no exterior, e assim, sem qualquer conexão direta com Município brasileiro (salvo pelo seu tomador), estar-se-ia ultrapassando o limite da tributação pelo ISS previsto no texto constitucional”.

No mesmo sentido, cumpre trazer à baila as lições irretocáveis de AIRES F. BARRETO¹²³, que, ao comparar a possibilidade de tributação das importações pelo ICMS e pelo ISS, apregoa:

“Se os Estados podem, porque não o poderiam os Municípios, supuseram alguns. Não se tomou em conta a diferença abissal. Deveras, no pertinente a estas pessoas políticas, não houve, ao longo de todo esse período, nenhuma atribuição de competência que lhes autorizasse a exigir imposto seja em face de prestações iniciadas no exterior do País, seja sobre o serviço prestado inteiramente fora dele.

Debalde, será o esforço visando encontrar, no texto constitucional, a atribuição aos Municípios de competência da espécie. Por mais que se a esmiúce, não surdirá nem mesmo um vislumbre de que ela tenha havido.

Via de consequência, é inescapável a conclusão de que não têm os Municípios respaldo constitucional para exigir imposto sobre a importação de serviços. A Constituição Federal não lhes faculta a tributação dos serviços prestados no exterior.”

De fato, em que pese a já demonstrada intenção dos constituintes originário e derivado de alinhar a tributação pátria ao princípio do país de destino, pelo qual as exportações devem ser desoneradas e as importações oneradas, seria de rigor que fosse

¹²² ROCHA, Sérgio André. Considerações acerca da Incidência do ISS sobre Serviços Prestados no Exterior. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 104, ano 2004, pp. 93-95.

¹²³ BARRETO, Aires F. ISS – Não Incidência sobre a Importação de Serviços. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. Vol. 201, p. 20. São Paulo: Dialética, junho de 2012.

emendado o texto do art. 156 da CF/88 para prever categoricamente a incidência do ISS sobre os serviços importados, tal qual ocorrido em relação ao ICMS, à CIDE e as contribuições sociais.

Enquanto isso não ocorrer, a aplicação do disposto no art. 1º, §1º, da LC nº 116/03 resultará inarredavelmente na extrapolação da competência constitucionalmente outorgada aos Municípios.

3.2 Incompatibilidades entre a LC nº 116/03 e a CF/88 no que se refere à tributação das importações de serviços

Ainda que se defenda a possibilidade de incidir o ISS sobre os serviços importados, superando a ausência de previsão expressa na CF/88 autorizando essa tributação, estar-se-ia diante de outro óbice intransponível, uma vez que os Municípios somente gozam de competência para instituir e cobrar o ISS sobre fatos geradores ocorridos nos seus respectivos territórios.

Conforme salienta ALBERTO XAVIER¹²⁴, o poder de tributar (*jurisdiction to tax*) baseia-se na soberania do Estado e como esta deve ser encarada sob duas vertentes – uma pessoal (baseada na nacionalidade) e outra territorial (baseada no território).

Quanto a esta segunda vertente (territorial), oportuno ressaltar que a CF/88 prevê implicitamente o princípio da territorialidade, que faz com que os entes políticos tributantes possam expedir normas com vigência apenas dentro dos seus limites territoriais.

A respeito do tema, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO¹²⁵ preleciona que:

“a territorialidade tributária significa a privatividade do direito de ser exercida a competência no âmbito exclusivo dos territórios das específicas pessoas políticas, segundo a rígida partilha constitucional e o respectivo âmbito material, amoldado pelas situações contempladas nos tratados internacionais.”

¹²⁴ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.*, p. 21.

¹²⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **Direito Tributário**. ed. 67. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 338.

PAULO DE BARROS CARVALHO¹²⁶ não diverge desse entendimento, ao afirmar que:

“[o princípio da territorialidade da tributação] 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 uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa política que a editou. A lei federal, por todo 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”

Vale mencionar que o entendimento perfilhado em sede doutrinária foi acolhido também pela jurisprudência pátria. De fato, a Primeira Seção do STJ, ainda sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68, no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 168.023¹²⁷, por unanimidade de votos, interpretou a incidência do ISS em consonância com o princípio da territorialidade, circunscrevendo a competência impositiva do Município ao local em que foi prestado o serviço.

Naquela ocasião, foi relativizado o art. 12 do referido Decreto-Lei, que dispunha que o ISS seria devido ao Município em que localizado o estabelecimento prestador.

É o que se depreende do voto do Ministro DEMÓCRITO REINALDO, proferido no julgamento do REsp nº 41.867-4¹²⁸:

“Quanto à questão nodal do recurso – a de que o ISS é devido no território do Município em que se prestou o serviço – parece-me com a razão, a recorrente. É certo que o artigo 12 do Decreto-lei nº 406/68 dispõe que, “considera-se local da prestação do serviço, o do estabelecimento prestador, ou na falta, o do domicílio do prestador”.

É de ver que o dispositivo supra não tem sentido absoluto. A sua compreensão, como ensinam os doutrinadores, exige temperamentos. É curial que na repartição dos tributos, a lei pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador. É pois, o local da prestação do serviço que indica o município competente para a cobrança do tributo. Entender-se de outro modo é um contrassenso, eis que, se permitiria que, um serviço realizado dentro das fronteiras de um município, a outro se deferisse.

(...)

Esse artigo 12, creio eu, deve ser considerado com grandes cautelas justamente para que não se vulnere o princípio constitucional implícito que atribui ao Município competência para tributar as prestações ocorridas em seu território. Se o serviço é

¹²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 162.

¹²⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção. **REsp 168.023**. Rel. Min. Paulo Gallotti, DJ 03.11.1999.

¹²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. **REsp nº 41.867-4**. Rel. Min. Reinaldo Demócrito, DJ 25.04.1994.

prestado no Município “A”, nele é que deverá ser tributado pelo ISS, ainda que o estabelecimento prestador esteja sediado no Município “B”. Do contrário, estaríamos admitindo que a lei do Município “B” pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território do município onde ela não pode ter voga.”

No mesmo sentido dispôs a Ministra ELIANA CALMON, ao proferir voto no REsp nº 399.249¹²⁹, cujo trecho se transcreve abaixo:

Os juristas e os tributaristas mais autorizados: Roque Komatsu, Ives Gandra da Silva Martins Filho, Marçal Justen Filho e outros catalogados de uma série de artigos a respeito do ISS dizem que o grande problema é a Constituição afirmar, no seu art. 156, inciso III, que cabe ao município cobrar o ISS. Por sua vez, o imposto incidente sobre a prestação de serviços realizados no seu território é criado por meio de uma lei municipal que obedece, por sua vez, a lei complementar. **Assim, se ele é cobrado em um município diverso daquele do local da prestação de serviço, estar-se-á dando à lei municipal o caráter de extraterritorialidade.**” (grifou-se)

Ora, se a jurisprudência do STJ vinha entendendo reiteradamente que os Municípios não têm competência para tributar as prestações de serviços realizadas fora dos seus limites territoriais¹³⁰, com mais razão, tampouco o teriam para tributar aquelas realizadas no exterior.

Esse argumento foi eficientemente sintetizado por ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO¹³¹:

“Como, indaga-se, poderia um Município da nação brasileira ter o poder de império de exigir este tributo de um cidadão de nação estrangeira? Como, indaga-se, poderia realizar proeza tão extravagante, se dentro da própria nação brasileira, um Município não pode cobrar para si, o serviço realizado em outro Município. A resposta é: o Município não tem esse poder.”

Em consonância com esse entendimento, LUÍS EDUARDO SCHOUERI¹³² preleciona:

¹²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma. REsp nº 399.249. Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 02.12.2002.

¹³⁰ Não se adentrará na discussão acerca da manutenção desse entendimento após o advento da LC nº 116/03, uma vez que, independentemente do critério utilizado para fins de determinação do local da prestação (localização do estabelecimento prestador ou da efetiva prestação do serviço), é certo que a hipótese de incidência encontra-se adstrita aos limites territoriais internos de determinado Município.

¹³¹ PACHECO, Angela Maria da Motta. O ISS sobre a chamada “importação de serviços”. In: **Tributação Justiça e Liberdade. Homenagem da Associação Paulista de Estudos Tributários a Ives Gandra da Silva Martins**. Curitiba: Juruá Editora, 2005, p. 90.

¹³² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. Cit.*, pp. 45-46.

“(...) o legislador complementar não abriu mão da existência de um elemento de conexão, vinculado ao território nacional, para que se dê a tributação. Com efeito, uma situação completamente estranha ao território nacional (serviço desenvolvido no exterior, com resultado ali verificado), foge do escopo do legislador complementar. (...) Afastou, assim, o legislador complementar qualquer querela sobre a existência ou não, em nosso ordenamento jurídico, de um princípio da territorialidade a vetar a incidência do ISS sobre situações ocorridas além-fronteiras”.

Com efeito, a materialidade do ISS não se confunde aquela do Imposto de Renda (IR), passível de atingir contribuintes que adquirem disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou proventos de qualquer natureza em outros territórios, em razão da aplicação do princípio da universalidade, previsto no art. 153, inciso III c/c §2º, inciso I, da CF/88¹³³.

Portanto, o art. 1º, §1, da LC nº 116/03, ao afirmar que o ISS incidiria sobre “serviço proveniente do exterior”, violou irremediavelmente o princípio da territorialidade.

Essa também é a opinião de SIMONE BARRETO¹³⁴, para quem a norma em comento representa, ademais, uma afronta à soberania de outros Estados:

“à míngua de autorização constitucional, o legislador complementar, ao editar a Lei Complementar nº 116/03, conferiu eficácia extraterritorial às leis municipais brasileiras. Determinou que as prestações de serviços realizadas em território estrangeiro sejam tributadas pela ordem interna brasileira, a despeito da soberania dos Estados da ordem jurídica internacional. Da perspectiva interna, a atuação do legislador complementar representa violação ao princípio da territorialidade das leis tributárias; da perspectiva internacional, representa desrespeito à soberania dos Estados de Direito que integram a ordem jurídica internacional.”

Outrossim, observa-se que a LC nº 116/03 não atendeu a outro requisito de ordem constitucional, isto é, no caso específico da importação de serviços, não respeitou o art. 146, incisos I e III, alínea “a”, da CF/88, que determinam competir à Lei Complementar dispor sobre conflitos de competência, bem como estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente a definição do contribuinte de cada imposto.

Isto porque a LC nº 116/03 não dirime eventuais conflitos de competência entre os Municípios na tributação da importação dos serviços. Veja-se, por exemplo, que o referido

¹³³ Veja-se o que dispõe o dispositivo: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: III - renda e proventos de qualquer natureza (...) § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da **universalidade** e da progressividade, na forma da lei.” (grifou-se)

¹³⁴ BARRETO, Simone. **O ISS na prestação de serviços provenientes do exterior. Tributação e desenvolvimento**. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 744.

diploma legal se limita a afirmar que o Município competente para a cobrança do ISS na importação do serviço é aquele em que localizado o estabelecimento beneficiário (tomador), mas não define o Município competente na hipótese em que houver estabelecimentos tomadores em mais de um Município.

A título ilustrativo, cite-se novamente GUSTAVO BRIGAGÃO¹³⁵:

“Isso ocorreria, por exemplo, no treinamento via internet de equipe de vendedores vinculados a filiais de determinada empresa localizadas em municípios diversos. Note-se que, nessa hipótese, haveria um único serviço (treinamento), que, apesar de contratado por uma única pessoa jurídica, seria prestado simultaneamente a todos os seus diversos estabelecimentos (filiais) localizados em municípios diversos. Todos eles, com fundamento no que dispõe a LC 116/03, se julgariam competentes para fazer incidir o ISS sobre o serviço prestado, apesar de o fato gerador ser um só.”

Por não elencar os critérios básicos a serem utilizados para a resolução de conflitos como esse, a LC nº 116/03, quando dispõe acerca da incidência do ISS sobre a importação de serviços, afronta a CF/88.

A respeito do tema, é oportuno destacar que a previsão em lei complementar sobre a forma de resolução desses conflitos é condição *sine qua non* para a incidência de todo e qualquer tributo. Assim, a ausência de norma desse jaez na LC nº 116/03 põe em xeque a cobrança do ISS sobre as importações de um modo geral, obstando a incidência não apenas nas hipóteses em que haja a possibilidade concreta de conflito de competência desencadeador de dupla tributação.

Essa linha argumentativa encontra ressonância na obra de MARCELO MARQUES RONCAGLIA¹³⁶:

“(…) consideramos que tanto os serviços prestados exclusivamente no exterior como os que foram iniciados no exterior não podem ser tributados aqui. Ora, considerando que inexistente lei complementar que regulamente essa situação – evitando, com isso, conflitos de competência – não é juridicamente válida a cobrança do tributo mesmo havendo alguma prestação de serviço no País.”

¹³⁵ BRIGAGÃO, Gustavo. *Op. Cit., Loc. Cit.*

¹³⁶ RONCAGLIA, Marcelo Marques. *Op. Cit.*, p. 106.

Também é esse o entendimento remansoso do STF. De fato, o Pretório Excelso declarou a inconstitucionalidade da cobrança do Adicional do Imposto sobre a Renda (ADIR) justamente com arrimo na ausência de lei complementar que trouxesse para a solução de eventuais conflitos de competência decorrentes das leis que viessem a instituir o tributo.

Tendo em vista que não havia regra uniformizadora dos critérios de cálculo e cobrança do ADIR, os Estados adotavam regras incongruentes entre si, possibilitando que os contribuintes se aproveitassem de inúmeros “vazios legislativos”, por meio da combinação de normas estaduais díspares, gerando profunda insegurança jurídica.

Em razão disso, o STF decidiu que o ADIR não poderia ser instituído pelos Estados e pelo Distrito Federal enquanto não fosse editada lei complementar atendendo ao mandamento constante do artigo 146 da CF/88.

Cite-se a ementa do acórdão¹³⁷ exarado na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 28, uma das 27 Ações Diretas de Inconstitucionalidade julgadas pelo Plenário do STF sobre o tema:

“Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei n. 6.352, de 29 de dezembro de 1988, do Estado de São Paulo. Tributário. Adicional de Imposto de Renda (CF, art 155, II), arts. 146 e 24, § 3 da parte permanente da CF e art. 34, §§ 3º, 4º e 5º do ADCT. O adicional do imposto de renda, de que trata o inciso II do art. 155, não pode ser instituído pelos Estados e Distrito Federal, sem que, antes, a lei complementar nacional, prevista no caput do art. 146, disponha sobre as matérias referidas em seus incisos e alíneas, não estando sua edição dispensada pelo § 3º do art. 24 da parte permanente da Constituição Federal, nem pelos §§ 3º, 4º e 5º do art. 34 do ADCT. Ação julgada procedente, declarada a inconstitucionalidade da Lei n. 6.352, de 29 de dezembro de 1988, do Estado de São Paulo.”

Não foi outra a solução encontrada pelo STF ao julgar procedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.600-8¹³⁸, em que se discutia a possibilidade da incidência do ICMS sobre o transporte aéreo de pessoas. Na ocasião, decidiu-se pela inconstitucionalidade desse gravame, em razão da ausência de lei complementar para dissipar eventuais conflitos de competência entre entes tributantes.

¹³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. **ADI nº 28**. Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 12.11.1993

¹³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.600-8**. Rel. Sydney Sanches, Min. Rel. p/acórdão Nelson Jobim, DJ 20.06.2003.

Vale destacar excerto do voto da ministra ELLEN GRACIE, que ilustra perfeitamente o entendimento firmado pelo STF sobre a matéria:

“A Constituição Federal estabelece em seu art. 146 que à Lei Complementar cabe dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os Estados (I); definir fatos geradores, base de cálculo e contribuintes relativamente aos impostos discriminados na Constituição (III, a); e estabelecer normas relativas a obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (III, b). Tudo isso, como se viu e melhor foi demonstrado pelo voto que me antecedeu, não está claramente definido, com relação ao transporte aéreo, de passageiros na referida legislação. Os dispositivos impugnados nada estabelecem sobre a forma como serão solucionados os conflitos em torno da competência impositiva, nem sobre a partilha do produto do imposto, o que seria imprescindível, em face da circunstância de a prestação desse serviço envolver, na maioria das vezes, mais de um Estado (...)”

Ademais, quanto ao contribuinte do imposto, a LC nº 116/03, em seu art. 5º, define-o como sendo, tão somente, o prestador do serviço, e não o seu importador. Portanto, não houve definição quanto ao contribuinte do ISS na hipótese de importação, uma vez que previsão do art. 5º refere-se aos serviços prestados internamente.

A propósito, vale trazer à lume as lições de HELENO TAVEIRA TORRES¹³⁹, que demonstra de maneira irretorquível que o prestador do serviço situado no exterior jamais poderia ser eleito contribuinte do ISS:

“Demonstra-se, de modo contundente, que os sujeitos não-residentes não podem ser tributados, no Brasil, por fatos praticados no exterior, por absoluta falta de conexão entre suas atividades (conexão material) com o ordenamento local. Se um médico não-residente presta seus serviços a um brasileiro, no seu consultório, é dizer, no exterior, nenhum tributo deve ao Fisco de um Município brasileiro. Se um brasileiro vai ao exterior e ali solicita a confecção de um certo projeto de cozinha, sendo o serviço concluído integralmente no exterior, nenhuma relação se estabelece entre o arquiteto e o Fisco do Município de residência do tomador de serviços.

Toda tributação de atos de serviços deve ser fundamento por um vínculo material entre o prestador do serviço e os limites espaciais do território, porque a territorialidade mais não é do que a eficácia que exsurge da existência de um ordenamento jurídico vigente. Ausente de alguma conexão (material ou subjetiva), não há como justificar aplicação de tributos a quaisquer sujeitos, mormente não-residentes.”

Destarte, a LC nº 116/03 deveria ter eleito o importador como contribuinte do imposto municipal, na medida em que se trata do único sujeito que possui alguma conexão com o fato gerador apto a integrar a relação jurídico-tributária com os Municípios. A título

¹³⁹ TORRES, Heleno Taveira. **ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição. Prestações de serviços provenientes do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior**. São Paulo: Editora Manole, 2004, p. 285.

comparativo, note-se que no âmbito do ICMS, a Lei Complementar nº 87, de 13.09.1996, em cumprimento ao disposto no art. 146, III, alínea “a”, da CF/88, estabeleceu que:

“Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior” (grifou-se)

Frise-se que há previsão semelhante também quanto à CIDE, ao PIS-Importação e à COFINS-Importação. Nesse passo, o legislador complementar, ao editar a LC nº 116/03, descumpriu clara determinação constitucional no sentido da definição dos contribuintes do imposto como pré-requisito para sua exigência (art. 146, III, “a”, da CF/88).

E nem se diga que essa exigência constitucional teria restado atendida pela LC nº 116/03 ao escolher como responsável pelo pagamento do ISS, em seu art. 6º, §2º, inciso I, “o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País”¹⁴⁰.

Se, como demonstrado, o princípio constitucional implícito da territorialidade impede que sejam tributados os serviços prestados no exterior e se, de fato, a LC nº 116/03 não previu quem seria o contribuinte do ISS nesse caso, não há que se falar em responsabilidade tributária do tomador do serviço prestado no exterior. Não há como haver responsável em relação jurídico-tributária em que não há fato gerador nem, conseqüentemente, contribuinte.

Com efeito, o art. 128 do CTN estabelece que o responsável tributário deve estar vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, pelo que a lei não pode atribuir responsabilidade pelo cumprimento de obrigação tributária a alguém senão quando haja a própria obrigação tributária. No caso em exame, como não há o fato gerador da obrigação tributária, visto que o serviço é prestado fora do território nacional e, portanto, fora do

¹⁴⁰ Forçoso destacar que o art. 6º, §2º, inciso I, dá margem para a existência de outro conflito de competência, também não dirimido pela LC nº 116/03: caso estejam presentes em dada relação jurídica tanto intermediário quanto tomador do serviço, localizados em Municípios diversos, a qual Município seria devido o ISS?

município pretensamente competente, não há como atribuir-se responsabilidade tributária aos tomadores de serviços.

Além disso, os elementos de conexão possíveis para fins de determinação de competência impositiva do ISS, são: (i) o domicílio do prestador (ou, em tendo o contribuinte mais de um estabelecimento, aquele através do qual se efetua a prestação), e (ii) o local da efetiva prestação do serviço.

É irrelevante, para tal fim, o domicílio do tomador do serviço. E também é irrelevante para o mesmo fim o local em que se efetua a contraprestação do serviço, ou seu pagamento, porque o ISS incide sobre a prestação do serviço, e não sobre sua contraprestação, que, inclusive, pode não ocorrer, como no caso de serviço gratuito e na hipótese de inadimplemento do tomador.

Caso se pudesse ignorar a ausência de fundamento constitucional para a cobrança, pelos Municípios, do ISS sobre a importação de serviços, bem como os demais óbices mencionados acima, é de se cogitar se o critério de verificação do resultado do serviço exportado poderia ser aplicado também nos casos de importação de serviços, de forma a elucidar o exato escopo do art. 1º, §1º, da LC nº 116/03. É o que será examinado a seguir.

3.3 Aplicação do critério da “verificação do resultado” para interpretar o art. 1º, §1º, da LC nº 116/03: afronta ao arquétipo constitucional do ISS

Conforme já destacado à exaustão, a LC nº 116/03, em seu art. 2º, se utiliza do conceito de resultado verificado no exterior para definir a operação de exportação de serviços. Por outro lado, o art. 1º do mesmo diploma legal não empregou esse mesmo critério para balizar a aferição da ocorrência da importação de serviços.

Malgrado o incômodo silêncio do legislador complementar, há quem afirme ser possível aplicar por analogia o parâmetro adotado em relação à exportação, relativo à ocorrência do resultado do serviço, para definir o preciso alcance da expressão “serviço proveniente do exterior o País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País”.

Esse é o entendimento de HÉLIO BARTHEM NETO¹⁴¹:

“Apesar de a LC 116/03 não ter sido expressa quanto à necessidade de se verificar o local onde se deu o resultado da prestação do serviço na hipótese de importação, este requisito deve ser considerado, por questão de coerência e harmonia do sistema tributário. Se a exportação de serviço desenvolvido no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, está sujeita à tributação pelo ISS, a contrario sensu, a suposta importação de serviço desenvolvido fora do País, cujo resultado lá se verifique, não estará submetida ao imposto.”

No mesmo sentido dispõe LUÍS EDUARDO SCHOUERI¹⁴²:

“Dado que o legislador complementar nada mais esclarece sobre o tema, parece acertado afirmar que a compreensão do alcance da tributação da importação de serviços pode ser auxiliada a partir de seu oposto (...). Afinal parece certo que “importação” e “exportação” são ambas modalidades de prestação de serviços entre o País e o exterior.” (...) ainda que o serviço se desenvolva no País, não fica descaracterizada a exportação, desde que seu resultado se verifique no exterior. De igual modo, o serviço desenvolvido no exterior por empresa sediada no País será considerado exportação, ainda que seu resultado se verifique no País. (...) **Ora, para a importação de serviços, pode-se aplicar o disposto acima, *mutatis mutandis*** (...)” (grifou-se)

Nesse sentido, seriam considerados provenientes do exterior os serviços executados por não residentes cuja prestação se tenha aperfeiçoado no exterior e cujo resultado se verifique no Brasil. Também seria considerada ocorrida a importação quando a execução do serviço, ainda que se tenha iniciado no exterior, tenha sido aqui concluída.

Contudo, essa possibilidade é afastada por grande parte da doutrina nacional, uma vez que a materialidade do ISS não comportaria a adoção do critério da “fruição” ou “consumo” para fins de incidência. A respeito do tema, destaca-se a posição de FABIO CLASEN DE MOURA¹⁴³:

“Não percamos de vista que a Lei Complementar n. 116/03, em seu artigo 1º, enuncia como fato gerador do imposto “a prestação dos serviços” constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.”

E ainda que assim não fosse, e considerássemos que o legislador complementar houvesse elegido como critério material do tributo a fruição ou consumo de serviços, acabaria perpetrando ofensa aos ditames constitucionais. A interpretação

¹⁴¹ NETO, Hélio Barthem. **A Importação de Serviços e o ISS – Considerações sobre o Tema no 11º Aniversário de Vigência da Lei Complementar nº 116/03**. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=324320&printpage=_>. Acesso em 10.06.2017.

¹⁴² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. Cit.*, pp. 43-45.

¹⁴³ MOURA, Fábio Clasen de. *Op. Cit.*, p. 189.

conjunta dos artigos 155 e 156 da Carta Magna, já asseveramos, aponta a prestação de serviços como única materialidade possível do tributo.

Em recaindo o tributo sobre a prestação dos serviços, somente podemos admitir sua incidência, nas operações de importação de serviços, caso possamos identificar um elemento de conexão real em quaisquer Municípios brasileiros.

Pressuposta na Constituição Federal a materialidade do tributo, descabe falar em tributação da fruição de serviços ou de um eventual resultado, caso existente. Tampouco podemos cogitar o ato de remunerar serviços prestados no exterior como fato passível de cobrança do ISS.”

No mesmo sentido, cite-se RICARDO GEWEHR SPOHR¹⁴⁴:

“Do conceito de serviço descrito pela Constituição deflui que somente é tributável a materialidade “prestar serviço”, pois o prestador é o verdadeiro beneficiário da remuneração, que é o modo objetivo que indica a mensuração do conteúdo econômico. A materialidade descrita pelo §1º do art. 1º da LC nº 116/03, quanto à importação de serviços, pretende, desautorizadamente, ampliar a materialidade constitucional, abarcando o fato “consumidor, fruir ou utilizar serviço”.”

Não é outra a posição de CLÉLIO CHIESA¹⁴⁵, que adverte que o aspecto material da hipótese de incidência tributária é “prestar” serviços e não “tomar” serviços.

Por outro lado, há respeitável parcela da doutrina que entende que a incidência do ISS sobre os serviços provenientes do exterior ou que lá tenham se iniciado não representaria afronta à regra matriz de incidência do ISS, tal qual delineada pela CF/88, uma vez que esta não se restringiria à “prestação de serviços”, abarcando, em verdade, qualquer aspecto relacionado ao serviço prestado, tal qual o seu consumo, aproveitamento ou fruição.

Nesse sentido, merecem realce as lições de JOSÉ CASSIANO BORGES e MARIA LÚCIA AMÉRICO DOS REIS¹⁴⁶:

“A lei complementar não pretendeu tributar, pura e simplesmente, o serviço prestado no exterior, conforme alguns supõem, mesmo porque seria materialmente impossível, mas tão somente o serviço contratado com prestador domiciliado no exterior por tomador domiciliado no Brasil, ou a prestação de serviço iniciado no exterior e completada no País. (...) Nos termos da Lei Complementar nº 116, de 2003, o ISS que incidirá sobre o serviço, não será cobrado sobre a prestação que, de fato, está fora da jurisdição fiscal, mas sobre o serviço consumido, tendo como contribuinte natural o tomador domiciliado no País”.

¹⁴⁴ SPOHR, Ricardo Gewehr. **A inconstitucionalidade da incidência do ISS na importação de serviço proveniente do exterior ou que nela tenha se iniciado**. Disponível em <www.agu.gov.br/page/download/index/id/522160>. Acesso em 10.06.2017.

¹⁴⁵ CHIESA, Clélio. **Doutrina e Prática do ISS**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, pp. 83 e ss.

¹⁴⁶ BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **O ISS ao Alcance de Todos**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010, p. 35.

Outra voz nesse sentido é a de MARIANA OITICICA RAMALHO¹⁴⁷, que assinala:

(...) a Constituição Federal autoriza em seu art. 156 a tributação de serviços. A regra de competência prevista na Lei Magna não faz menção a espécies de serviços nem a locais em que estes devem ser prestados para que seja possível a instituição do ISS. Ao nosso ver, a regra de competência prevista na Constituição Federal está de acordo com a soberania do País e autoriza a tributação dos “serviços” e não do “ato de prestar serviços”. Desta forma, **é possível haver a tributação dos serviços levando em conta a totalidade dos significados que são considerados quando se menciona o serviço prestado. (...) O critério material dos serviços prestados no exterior é, pois, a aquisição dos serviços prestados total ou parcialmente no exterior por tomadores domiciliados no Brasil**” (itálicos do original) (grifou-se)

Apesar da controvérsia demonstrada acima, é nítido que a interpretação adotada pela primeira corrente é a única que se adequa aos ditames constitucionais, na medida em que a tributação do “resultado” do serviço prestado no exterior desborda do arquétipo constitucional do referido imposto, cuja hipótese de incidência tem como aspecto material a prestação de uma obrigação de fazer, o desenvolvimento de um esforço humano em favor de outrem. Ao revés, nos serviços provenientes do exterior, ter-se-ia um imposto que recai sobre o consumo de serviços em território nacional.

Além disso, vale ressaltar que quando o legislador quis adotar o critério da “verificação do resultado” no tocante à importação, o fez expressamente. Prova disso é o quanto dispõe o art. 1º, §1º, II, da Lei nº 10.865, de 30.04.2004, que instituiu o PIS-Importação e a COFINS-Importação:

“Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação (...)

§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:

I - executados no País; ou

II - **executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.**” (grifou-se)

Percebe-se que, por expressa disposição legal, os serviços sujeitam-se à incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação quando executados no exterior por pessoa física

¹⁴⁷ RAMALHO, Mariana Oiticica. *Op. Cit.*, pp. 110-113.

ou pessoa jurídica ali residente ou domiciliada, mas cujo resultado se verifique no País. Essa mesma possibilidade não se verifica quanto ao ISS.

Contudo, avulta consignar que o STF vem adotando uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de “serviços”, desvinculando-o da ideia de “obrigação de fazer”.

Com efeito, recentemente, o Plenário do STF, ao decidir, em sede de repercussão geral¹⁴⁸, que as operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao ISS, assentou que:

“(…) o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.”

Diante dessa posição do STF, no sentido de que o *ratio* do legislador constitucional teria sido a de “captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado”, é possível que a corrente que defende a adoção do vetor interpretativo da “verificação do resultado” para fins de avaliar a ocorrência ou não de importação de serviço ganhe fôlego.

Ainda que se admitisse a adoção desse critério, do que se cogita apenas para argumentar, vale lembrar que há profunda controvérsia quanto à correta exegese da expressão “cujo resultado aqui se verifique”, sendo certo que a insegurança jurídica que acomete a exportação de serviços seria transportada também para os casos de importação de serviços.

Já no que se refere aos serviços cuja execução se tenha iniciado no exterior, em que parte é realizada no exterior e parte é realizada no território nacional, poder-se-ia sustentar que competiria aos Municípios cobrar o ISS apenas sobre a parcela do serviço que, proporcionalmente, tivesse sido materializado no Brasil, à luz do princípio da territorialidade.

¹⁴⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Plenário. **RE nº 651.703**. Rel. Min. Luiz Fux, DJe 26.04.2017.

Nesse sentido, há quem entenda que esse rateio poderia ser feito analogamente ao disposto no art. 7º, §1º, da LC nº 116/03, segundo o qual, na locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, considera-se devido o imposto em cada Município em cujo território esteja localizado o bem locado ou arrendado, cabendo a cada Município a base de cálculo proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

Contudo, tampouco essa solução pode prevalecer, uma vez que os serviços complexos (que se desdobram em diversas etapas) não podem ser fragmentados para fins de incidência do ISS. A doutrina é enfática quanto ao tema, como se depreende da citação abaixo, retirada da obra de AIRES F. BARRETO¹⁴⁹:

“É oportuno, entretanto, desde logo, reavivar a noção (já sufragada pelos Tribunais Superiores) de que não é possível, juridicamente, a fragmentação do serviço, seja com base em suas etapas, seja considerando cada uma das atividades-meio requeridas para o seu perfazimento, para o fim de formular exigência do ISS sobre cada um desses fragmentos. **Por isso mesmo, o serviço ou é prestado aqui ou é prestado no exterior, não há como desdobrá-lo; o ISS incidirá ou não, a depender da inteireza do fato; tendo-se perfeito o fato, cabe indagar onde se aperfeiçoou, onde se deu sua efetiva consecução. Vê-se, portanto, que é ambígua e insuficiente a previsão da segunda parte do dispositivo sob exame, de incidência do ISS sobre serviços cuja prestação se tenha iniciado no exterior.** O serviço há de ser prestado no território brasileiro para que seja legítima a exigência de ISS sobre sua prestação integralmente considerada; se prestado no exterior do País, em sua inteireza, não é alcançado pelo ISS, sendo ilegítima exigência desse imposto que sobre ela se faça.”

Diante do exposto, percebe-se que a única hipótese em que se pode cogitar acerca da incidência do ISS é aquela em que o serviço é prestado por pessoa física ou jurídica estabelecida no exterior, com o aperfeiçoamento do mesmo em território brasileiro.

Contudo, ainda nesse caso, é necessário que haja um certo “grau de presença” no Brasil, de modo a corroborar a existência do elemento de conexão entre o não residente prestador do serviço e o Município em que o serviço é concluído.

Nesse caso, a incidência do ISS não estaria calcada na ocorrência da importação de serviço, mas sim na existência de um estabelecimento que atrai a competência impositiva

¹⁴⁹ BARRETO, Aires F. *Op. Cit.*, p. 24.

do Município em que o mesmo se encontra situado. Quanto ao tema, são magistrais as conclusões alcançadas por GUSTAVO BRIGAGÃO¹⁵⁰:

“Qual o tratamento a ser dado à situação em que o prestador, estabelecido no exterior, prestasse o serviço em território nacional? A resposta a essa pergunta dependeria, a meu ver, do “grau de presença” no território brasileiro que se pudesse provar relativamente a esse prestador.

Se tal grau fosse suficiente para configurar a existência dos pressupostos necessários e suficientes à configuração de estabelecimento, nos termos do artigo 4º da LC 116/03 (existência de unidade profissional ou econômica, que, de forma temporária ou definitiva, desenvolva a atividade de prestar serviços), entendo que a atividade deveria ser regularmente tributada, não porque estaríamos nessa hipótese diante de uma importação de serviços, mas porque, para fins de ISS, haveria um “estabelecimento” aqui localizado que estaria prestando serviços em território nacional.

Em outras palavras, seria um serviço como qualquer outro, prestado por estabelecimento localizado no território brasileiro.

Se, por outro lado, o referido “grau de presença” não fosse suficiente para configurar “estabelecimento”, estaríamos diante de uma legítima importação de serviços, que não poderia estar sujeita à incidência do ISS por todos os motivos analisados neste artigo.

Em conclusão, apesar do salutar objetivo de evitar-se que importações recebam tratamento fiscal privilegiado relativamente às operações internas, parece-me não haver fundamento constitucional para que seja tributada pelo ISS a denominada importação de serviços.”

Uma vez delineada a controvérsia na seara doutrinária, é de suma importância compreender como vêm se posicionando os Tribunais brasileiros quanto ao tema.

3.4. Entendimentos adotados em âmbito jurisprudencial quanto à importação de serviços

A celeuma atinente à possibilidade ou não de incidir ISS sobre os serviços importados é objeto principalmente de estudos doutrinários, na medida em que a jurisprudência sobre o assunto ainda é bastante incipiente.

De fato, apesar da longevidade do art. 1º, §1º, da LC nº 116/03, a incidência do ISS sobre serviços decorrentes de importação nunca foi abordada pelos Tribunais Superiores e há poucas decisões nos Tribunais de Justiça que se debruçaram sobre o tema. Em que pese a

¹⁵⁰ BRIGAGÃO, Gustavo. *Op. Cit., Loc. Cit.*

escassez de precedentes, faz-se necessário um esforço analítico para identificar e explicitar os critérios adotados nas decisões existentes sobre a matéria.

No âmbito do TJSP, verifica-se a existência de oscilação jurisprudencial sobre a possibilidade ou não do ISS incidir sobre a importação de serviços.

Inicialmente, o Tribunal paulista proferiu algumas decisões no sentido de que a incidência seria indevida, todas elas com supedâneo no princípio da territorialidade.

A título exemplificativo, no final de 2008, o Tribunal paulista apreciou caso em que o tomador situado em território nacional havia contratado, com pessoa jurídica domiciliada no exterior, a projeção de campo de golfe, sendo certo que o serviço em questão¹⁵¹ se dera no exterior.

Nesse sentido, vale destacar os sólidos argumentos utilizados pelo contribuinte para defender a impossibilidade de incidência do ISS no caso em exame, conforme destacado pelo relatório do acórdão¹⁵² do TJSP:

“A Municipalidade está cobrando ISS por ocasião da remessa da remuneração devida pelos serviços prestados no exterior, descabendo-lhe competência para tal. Menciona a autora que não colhe o uso das ficções na definição de fato gerador de obrigações tributárias. Transcreve decisão do STF sobre locação de bens móveis que não autoriza a incidência do ISS. Destaca o aspecto espacial relacionado à incidência do ISS, bem assim a inconstitucionalidade da extraterritorialidade (art 12 do Decreto-lei 406/68). Detalha acerca da identificação do município competente para o recebimento do ISS, sendo de suma importância o lugar onde o serviço é prestado para aferir a competência tributária. A norma que pretendeu introduzir a tributação da prestação de serviços no exterior é inconstitucional. O que na verdade existe é a figura do imposto incidente sobre remessas, que compete à União. O elemento de conexão determinante do sujeito ativo – Município – é o território do município onde se localiza o estabelecimento prestador ou onde o serviço é prestado”

¹⁵¹ Veja-se o detalhamento dos serviços prestados naquela ocasião, segundo consta do acórdão: os serviços contratados, conforme enumerados na sentença: “(...) 1) realização de projeto de campo de golfe com a assinatura "Jack Nictdaus", incluindo a preparação de plantas, desenhos, especificações e métodos de construção de acordo com o seu padrão de qualidade, 2) desenvolvimento de "Unidades Nicklaus" no Brasil e assessoria e supervisão do trabalho de design, relativo ao contrato mencionado no item 1, incluindo aconselhamento para o desenvolvimento e implementação daquelas unidades e avaliação e assessoramento no desenvolvimento dos serviços, 3) consultoria relacionada à administração da "Academia Jack Nicklaus" de golfe, programa de ensino de golfe de alta qualidade, com assistência específica.”

¹⁵² BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15ª Câmara de Direito Público. **Apelação com Revisão nº 642.845.5/6-00**. Rel. Des. Flávio Cunha da Silva, de 14.11.2008.

Encampando essa linha de raciocínio, o TJSP afastou a incidência do ISS sobre a importação dos aludidos serviços, senão vejamos:

“Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-tributária - ISS - Competência para realizar a cobrança é do local da prestação do serviço - Projeto de construção de campo de golfe - Natureza intelectual do serviço prestado - Atividade desenvolvida nos Estados Unidos da América - **Lei Municipal não pode alcançar fato gerador ocorrido no exterior** - Recurso de apelação provido” (grifou-se)

Da ementa transcrita acima, percebe-se que o TJSP afastou, ainda que implicitamente, a aplicação do art. 1º, §1º, da LC nº 116/03, na parcela em que afirma ser tributável pelo ISS o serviço “proveniente do exterior”, em razão da insofismável aplicação do princípio da territorialidade.

Assentou-se, naquela ocasião, que a característica principal do serviço, por se tratar da realização de projeto para construção de campo de golfe, era o *know-how* desenvolvido pela empresa prestadora da atividade, sendo o conhecimento detido pela empresa estrangeira no ramo da construção do campo de golfe precisamente o objeto do contrato.

Portanto, tendo em vista que a prestação do serviço intelectual ocorreu fora do País, o fato gerador do ISS lá se materializou, não podendo ser aquela tributada pelo Município de Itatiba.

Ocorre que, posteriormente, o TJSP acolheu embargos de declaração¹⁵³ opostos contra o referido acórdão o que, muito embora não tenha alterado sua conclusão quanto à não incidência do ISS naquele caso, acabou levando à adoção de posição mais permissiva em relação à cobrança do imposto sobre as importações, como se verifica da ementa transcrita a seguir:

“ISS E SERVIÇOS PRESTADOS NO EXTERIOR. A lei permite a incidência do ISS de serviço contratado no Brasil, mas prestado, inteira ou parcialmente no exterior, mas não o contratado em território alienígena. Embargos acolhidos sem alteração de texto.”

¹⁵³ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 5ª Câmara de Direito Público. **Embargos de Declaração nº 642.84 5-5/8-01**. Rel. Des. Flávio Cunha da Silva, de 11.12.2009.

A partir desse primeiro precedente quanto ao planejamento de campo de golfe, a jurisprudência do TJSP se firmou no sentido de que é inviável a incidência do ISS sobre os serviços “provenientes do exterior do País”, isto é, lá prestados em sua integralidade.

A título ilustrativo, veja-se o teor da ementa de acórdão¹⁵⁴ destacada abaixo:

“MANDADO DE SEGURANÇA - Caráter preventivo - Pretensão pautada na inaplicabilidade da Lei Municipal no caso de serviços prestados no exterior - Admissibilidade - **Prestação de serviço iniciada e completada no exterior - Legislação municipal que não pode alcançá-lo, diante da regra da territorialidade da lei brasileira, mesmo que haja importação de serviços** - Prestador que se encontra no exterior, não podendo se sujeitar à lei tributária brasileira Sentença reformada para conceder a segurança - Recurso provido para esse fim.” (grifou-se)

Em sentido praticamente idêntico, destaca-se o seguinte precedente¹⁵⁵:

“(...) Mandado de Segurança - ISSQN - (...) **Serviço prestado por terceiro, iniciado e completado no exterior - Legislação municipal que não pode alcançá-lo, diante da regra da territorialidade da lei brasileira, mesmo que haja importação de serviços** - Prestador que se encontra no exterior, não podendo se sujeitar à lei tributária brasileira - Sentença reformada - Recurso provido.” (grifou-se)

Inclusive, registre-se que há julgado no TJSP em que se enfrentou diretamente o teor do art. 1º, §1º, da LC nº 116/03, na parcela em que prevê a incidência do ISS sobre os serviços provenientes do exterior. Nesse caso, chegou-se à conclusão que seria descabida essa previsão, conforme se vê do seguinte trecho do acórdão¹⁵⁶:

“APELAÇÃO Declaratória ISS. Importação de serviços. Artigo 1º, § 1º, da LC 116/2003. Descabimento. Ofensa ao princípio da territorialidade. Precedentes deste Tribunal. Recurso provido. (...) Insiste que aludida tributação, inserida no ordenamento jurídico pela Lei Complementar nº 116/2003, não possui previsão constitucional, configurando indevido alargamento do campo de incidência do ISS, em ofensa ao princípio da territorialidade das leis tributárias. (...) de acordo com a melhor doutrina e jurisprudência, afigura-se indevida a incidência do ISS sobre importação de serviços, por ofensa ao princípio da territorialidade. Com efeito, a Constituição Federal atribui aos Municípios a competência para tributar o serviço prestado dentro dos limites de seu território. (...) Daí porque, de rigor afastar-se a cobrança do ISS sobre os serviços provenientes do exterior.”

¹⁵⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14ª Câmara de Direito Público. **Apelação nº 0155480-98.2005.8.26.0000**. Rel. Des. Gonçalves Rostey, de 14.07.2011.

¹⁵⁵ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14ª Câmara de Direito Público. **Apelação nº 0101584-09.2006**. Rel. Des. Gonçalves Rostey, de 30.06.2011.

¹⁵⁶ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14ª Câmara de Direito Público. **Apelação nº 9221533-34.2007.8.26.0000**. Rel. Des. João Alberto Pizarini, de 04.10.2012.

Em que pese a jurisprudência do TJSP reconheça a não incidência do ISS na hipótese em que a prestação do serviço importado se dá integralmente no exterior (sendo o serviço meramente “proveniente do exterior”), é fulcral observar que, por outro lado, o tribunal possui decisões que admitem a incidência do ISS sobre a importação de serviços que se amoldam à previsão constante do art. 1º, § 1º, da LC nº 116/2003, *in fine*, isto é, nos casos em que a prestação tenha se iniciado no exterior.

O primeiro precedente¹⁵⁷ nessa linha de que se tem conhecimento envolveu o licenciamento/cessão de direito de uso de programa de computador de titularidade de empresa domiciliada no exterior.

Isto porque, naquele caso, muito embora o serviço tenha se iniciado no exterior, com a disponibilização do programa ao tomador situado no Brasil por parte da empresa estrangeira, a implantação da tecnologia relativa ao mesmo somente era possível mediante a intermediação direta da tomadora brasileira em território nacional. Tendo em vista que o programa dependia do suporte técnico da tomadora para ser colocado em funcionamento, reputou-se válida a incidência do ISS.

No final de 2016, o TJSP decidiu caso¹⁵⁸ de todo similar ao narrado acima, em que se analisou o licenciamento/cessão do direito de uso de software realizado por empresa estrangeira em prol de empresa domiciliada no Brasil. Naquela ocasião, o tribunal consignou que se tratava de software que, após ter seu uso licenciado/cedido por seu titular situado no exterior, era submetido à customização em território nacional, para adequação aos usos brasileiros. Com base nesse fundamento, foi mantida a incidência do ISS sobre a importação do serviço de licenciamento/cessão do uso do software.

É de ressaltar que também há no TJSP alguns precedentes¹⁵⁹ em que se reconheceu que os serviços importados, ainda que oriundos do exterior, devem sofrer a incidência do ISS, desde que o seu resultado se verifique no território brasileiro.

¹⁵⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15ª Câmara de Direito Público. **Apelação nº 567.095-5/6-00**. Rel. Des. Eutálio Porto, em 03.09.2009.

¹⁵⁸ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 5ª Câmara Extraordinária de Direito Público. **Apelação nº 0012872-79.2012.8.26.0114**. Rel. Des. Beatriz Braga, em 27.10.2016.

¹⁵⁹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14ª Câmara de Direito Público. **Agravo de Instrumento nº 0146898-65.2012.8.26.0000**. Rel. Des. Nuncio Teophilo Neto, DJ de 23.05.2013. Registre-se

Com isso, adota-se entendimento segundo o qual o critério previsto para a exportação de serviços no art. 2º, parágrafo único, da LC nº 116/03, seria também aplicável na situação inversa, de importação de serviços, a despeito da inexistência de previsão legal para tanto.

O primeiro julgado nesse sentido surgiu em meados de 2013 e, em razão de sua inequívoca relevância, transcreve-se abaixo trecho bastante elucidativo do seu acórdão:

“MANDADO DE SEGURANÇA ISS CONTRATO DE LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE DIREITO DE USO DE PROGRAMA DE COMPUTADOR - (...) Alegação de impossibilidade de incidência de ISS sobre serviços provenientes do exterior afastada - Inteligência do art. 1º, § 1º da LC 116/03.

(...)

No que diz respeito a insurgência da impetrante quanto a responsabilidade pelo pagamento de ISS pelo tomador de serviços prestados por empresas sediadas no exterior, a mesma não prospera, pois o § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 116/03 é suficientemente claro ao dispor que "o imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país". Vale dizer: **mesmo que o serviço seja proveniente do exterior produzirá resultado no Brasil com o licenciamento ou cessão do direito de uso do programa de computador.**

De pronto vale salientar que não se ignora, de acordo com a melhor doutrina e jurisprudência, ser indevida a incidência do ISS sobre importação de serviços, por ofensa ao princípio da territorialidade, desde que a prestação tenha se iniciado e completado no exterior. É que a Constituição Federal atribui aos Municípios a competência para tributar o serviço prestado dentro dos limites de seu território.

(...)

Mas, **diferentemente, se embora oriundos do exterior, os serviços tem seus efeitos produzidos no Brasil, entende-se devida a tributação.** Luís Eduardo Schoueri (ISS Sobre a Importação de Serviços do Exterior”, In Revista Dialética de Direito Tributário nº 100, Editora Dialética, São Paulo, janeiro de 2004, pg. 45.) acerca do assunto, afirma que a subsunção do ISS nos serviços provenientes do exterior ocorre apenas quando o desenvolvimento do serviço se der em território nacional, ou quando o resultado do mesmo aqui se verificar, de tal sorte que os serviços desenvolvidos no exterior e cujos resultados lá se verificarem não configuram importação de serviços, não havendo, portanto, a incidência do ISS. **Conclui-se do exposto, que existem dois elementos de conexão para a configuração da “importação de serviços”, quais sejam, o lugar da execução e o lugar onde se verifica o resultado, e, ocorrendo qualquer destes dois elementos em território brasileiro haverá a incidência do ISS.”** (grifou-se)

Ressalte-se que o TJPR adotou posição semelhante em julgado¹⁶⁰ em que autorizou a incidência do ISS sobre o serviço de licenciamento/cessão do direito de uso de software oriundo do exterior, nos termos da ementa transcrita a seguir:

“INCIDÊNCIA DO ISS AINDA QUE SEJA SERVIÇO PROVENIENTE DO EXTERIOR OU CUJA PRESTAÇÃO TENHA SE INICIADO NO EXTERIOR DO PAÍS – PREVISÃO NO ART. 1º, § 1º DA LC 116/2003 – SENTENÇA MANTIDA – APELO DESPROVIDO (...) não é o fato de ser proveniente do exterior que faz gerar a tributação; ser proveniente do exterior é mero critério temporal para a cobrança do tributo. Ou seja: não é que o ISS seja devido porque o serviço entrou no país, e sim a partir do momento em que entrou no país (...)” (grifou-se)

Contudo, não parece ser esse o melhor entendimento quanto à matéria. De fato, o acórdão em questão ignora por completo a existência do princípio da territorialidade e relega o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS a segundo plano, analisando a questão apenas pelo aspecto temporal. Tratou-se a importação como mero “critério temporal para a cobrança” do tributo, mas em momento algum foi analisado se a mesma inviabilizaria ou não a própria incidência do tributo.

No âmbito do TJRJ, há um único precedente¹⁶¹ sobre o tema, integralmente favorável à pretensão dos Municípios de onerar a importação de serviços com a incidência do ISS, senão vejamos:

“MANDADO DE SEGURANÇA. IMPETRAÇÃO QUE SE VOLTA CONTRA A INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE SERVIÇOS ORIUNDOS DO EXTERIOR. De acordo com os artigos 146, inciso III, alínea a e 156, inciso III, da CRFB, cabe à lei complementar determinar quais serão os fatos geradores do ISS, excetuando-se apenas os serviços exportados, na forma do artigo 156, § 3º, inciso II, da Carta. Inexistência de vedação constitucional à instituição do serviço importado como fato gerado do ISS pelo artigo 1º, § 1º, da Lei Complementar 116/2003. O fato gerador ocorrido fora do território do Município pode ser objeto de incidência de ISS, não havendo violação ao princípio da territorialidade, pois o artigo 102 do CTN expressamente o permite, desde que haja previsão em lei federal, como no caso da Lei Complementar 116/2003. É legítima a instituição do tomador do serviço importado como responsável pelo ISS, na forma do artigo 6º, § 2º, inciso I, da Lei Complementar 116/2003, pois essa mesma lei também define que o contribuinte sempre é o prestador do serviço, em seu artigo 5º. Sentença denegatória da ordem que se mantém.”

¹⁶⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, Segunda Câmara Cível. **Apelação nº 601.727-2**. Rel. Des. Antonio Renato Strapasson, DJ de 30.03.2010.

¹⁶¹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. 1ª Câmara Cível. **Apelação nº 2009.001.02143**. Rel. Des. Maria Augusta Vaz M. De Figueiredo, DJ de 14.04.2009.

Portanto, percebe-se que enquanto não sobrevier decisão do STJ analisando a interpretação correta a ser conferida ao art. 1º, §1º, da LC nº 116/03, ou mesmo decisão do STF acerca da compatibilidade ou não da incidência do ISS sobre os serviços importados com a CF/88, o tema permanecerá sendo objeto de oscilações e controvérsias, deixando os contribuintes em estado de absoluta perplexidade e insegurança.

CONCLUSÃO

Conforme visto acima, as transações comerciais internacionais de serviços têm desempenhado um relevante papel no fluxo de comércio mundial. Neste aspecto, compreender o impacto da tributação sobre o preço dos serviços internacionais tornou-se indispensável.

Com efeito, a alta competitividade imposta pela globalização vem exigindo cada vez mais das pessoas e empresas prestadoras e tomadoras de serviços a prática do planejamento tributário.

Além disso, também os países, inseridos em uma realidade crescentemente integrada, precisam harmonizar seus sistemas tributários para refletir as tendências internacionais quanto à tributação dos serviços.

É nesse contexto que se insere a discussão acerca da incidência ou não do ISS sobre as exportações e importações de serviços.

Quanto à exportação de serviços, constata-se que, seja por uma necessidade de fomento ao comércio exterior ou mesmo por uma perspectiva de harmonização da tributação internacional (mediante consagração do “princípio do país de destino”), as disposições da LC nº 116/03 (cujo fundamento de validade está previsto na CF/88) devem ser interpretadas em consonância com os objetivos pretendidos pelo legislador: garantir uma desoneração ampla das exportações.

Nesse sentido, conclui-se que a única interpretação que se coaduna com a finalidade de garantir a desoneração ampla das exportações é aquela no sentido de que o

“resultado” da prestação de serviço deve ser “verificado” no “local onde é *satisfeita a necessidade* que levou o tomador do serviço a proceder à respectiva contratação (resultado como sendo “utilidade” ou “proveito econômico”).

Contudo, vale salientar que a questão ainda é objeto de incandescentes debates nos Tribunais pátrios e na doutrina, não sendo possível afirmar com exatidão qual interpretação prevalecerá.

Inclusive, a discussão que antes se resumia às correntes dicotômicas que interpretavam o resultado do serviço como sendo, de um lado, a “utilidade” dele decorrente e, de outro, a sua “consumação”, vem ganhando novos elementos, como se verifica dos critérios estabelecidos pelo Município de São Paulo através do Parecer Normativo nº 04/2016 para constatar a ocorrência da operação de exportação dos serviços.

Desse modo, é imprescindível que os Tribunais Superiores pacifiquem sua jurisprudência acerca do tema, demarcando balizas interpretativas sólidas para a análise da exportação de serviços.

Esse processo teve início no final de 2016, com a comentada decisão da 1ª Turma do STJ em que foi afastada a tese do “resultado-consumação” anteriormente adotada e prestigiada a tese do “resultado-utilidade”, bem como o aspecto subjetivo subjacente à contratação dos serviços.

Outro caminho seria a implementação de uma reforma legislativa para alterar a redação do art. 2º da LC nº 116/03, no sentido de esclarecer que o resultado do serviço não se confunde com a sua consumação, devendo estar vinculado à ideia de fruição e utilidade, bem como condicionar a exportação de serviços ao efetivo ingresso de divisas.

Contudo, apesar de haver previsão nesse sentido no projeto de lei que resultou na LC nº 157/2016, os dispositivos não constaram da redação final aprovada, deixando essa discussão ao sabor das oscilações jurisprudenciais.

Já no que se refere às importações de serviços, malgrado a oneração das mesmas através da imposição de tributos seja um corolário da adoção pelo Brasil do “princípio do país

de destino”, a discussão atinente à incidência ou não do ISS possui particularidades que escapam a essa noção geral.

Realmente, o mero fato de a LC nº 116/03 ter inaugurado a incidência do ISS sobre os serviços importados sem arrimo no texto constitucional já seria suficiente para afastar essa exação, na medida em que sempre que a CF/88 atribuiu competência aos entes federativos para que onerassem as importações mediante a cobrança de determinados tributos, o fez expressamente.

Assim, o legislador complementar não poderia ter instituído, autonomamente e a seu talante, a incidência do ISS sobre as importações de serviços, ignorando a ausência de previsão constitucional para tanto.

Ainda que assim não fosse, há outras incompatibilidades gritantes entre a LC nº 116/03 – na parcela em que dispõe acerca da incidência do ISS sobre a importação de serviços – e a CF/88.

Percebe-se que a LC nº 116/03 não dirimiu eventuais conflitos de competência entre os Municípios na tributação da importação dos serviços, como preconiza art. 146, incisos I e III, alínea “a”, da CF/88, sendo certo que a jurisprudência do STF é extremamente rigorosa quanto à violação desses dispositivos.

Outrossim, é absolutamente inadequada a solução adotada pela LC nº 116/03 no sentido de eleger o importador como responsável tributário pelo pagamento do ISS, na medida em que o mesmo deveria ter sido considerado contribuinte, por se tratar do único sujeito que possui alguma conexão com o fato gerador apto a integrar a relação jurídico-tributária com os Municípios.

Além disso, é inarredável a constatação de que a incidência do ISS sobre serviços provenientes do exterior afronta o princípio constitucional implícito da territorialidade, segundo o qual os Municípios não têm competência para tributar as prestações de serviços realizadas fora dos seus limites territoriais.

Por fim, diferentemente do que ocorre em relação à exportação de serviços, no tocante à importação, o local da verificação do resultado não é determinante para fins de tributação pelo ISS, na medida em que a adoção desse critério contrariaria o próprio arquétipo constitucional do imposto, cujo aspecto material determina sua incidência sobre a prestação de serviços, e não sobre o aproveitamento dele decorrente.

Diante do exposto, percebe-se que somente se pode cogitar da incidência do ISS sobre serviços prestados com algum elemento de estraneidade na hipótese em que o serviço é prestado por pessoa física ou jurídica estabelecida no exterior, com o aperfeiçoamento do mesmo em território brasileiro.

Ainda assim, é necessário avaliar o “grau de presença” do prestador no território brasileiro, na medida em que não se estará tributando a título de importação.

Para que esse quadro fosse alterado, seria necessário promover uma reforma constitucional através da qual se passasse a prever expressamente no bojo da CF/88 a possibilidade de incidir o ISS sobre as importações de serviços.

Nessa reforma, também seria necessário alterar o aspecto material da hipótese de incidência do ISS, desprendendo o referido imposto do caráter prestacional que atualmente o identifica através da ampliação de seu espectro para além da realização de obrigações de fazer.

Nesse caso, a incidência do ISS sobre os serviços importados deveria ser objeto de nova regulamentação, mediante a qual seriam revogados os dispositivos da LC nº 116/03 que conflitam com a CF/88 e sanadas as omissões incorridas pela legislação que atualmente rege a matéria.

Enquanto essas exigências de cunho improvável não são atendidas, é imprescindível que os Tribunais consolidem entendimento pela não incidência do ISS sobre os serviços importados, sob pena de chancelarem a cobrança de imposto que não guarda apreço à regra-matriz de incidência do ISS, cuja regulamentação incorreu em múltiplas e insanáveis inconstitucionalidades.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Anna Emilia Cordelli. Importação de Serviços – Impossibilidade da Tributação pelo ISS em Decorrencia do Critério Constitucional da Origem do Serviço. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. Vol. 112, pp. 7–15. São Paulo: Dialética, 2005.

ALVES, Anna Emilia Cordelli. ISS – Aspectos Relevantes Decorrentes da Análise do art. 1º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, Vol. 99, pp. 28-33. São Paulo: Dialética, 2003.

AVILA, Humberto Bergmann. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar nº 116/2003. Isenção: Requisitos e alcance. Conceitos de “Desenvolvimento” de Serviço e “Verificação” do seu resultado”. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, Vol. 134. São Paulo: Dialética, 2006.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. ISS – Não Incidência sobre a Importação de Serviços. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. Vol. 201, p. 20. São Paulo: Dialética, junho de 2012.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

BARRETO, Simone. **O ISS na prestação de serviços provenientes do exterior. Tributação e desenvolvimento**. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. Exportação de Serviços no Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. *In: Tributação Indireta Empresarial. Indústria, Comércio e Serviços*. Coord. Alberto Macedo e Leonardo Freitas de Moraes e Castro. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2016.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **O ISS ao Alcance de Todos**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Plenário. **RE nº 651.703**. Rel. Min. Luiz Fux, DJe 26.04.2017.

_____. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. **RE 627.815**. Rel. Min. Rosa Weber, DJe 01.10.2013.

_____. Conselho Municipal de Tributos de São Paulo, 1ª Câmara. **Processo nº 2014-0.335.315-4**. Rel. Conselheira Simone Costa Chagas, de 29 de outubro de 2015.

_____. Conselho Municipal de Tributos de São Paulo, 2ª Câmara. **Processo nº 6017.2016/0004796-2**. Rel. Conselheiro Murilo Galeote, de 22.02.2017.

_____. Conselho Municipal de Tributos de São Paulo, 3ª Câmara. **Processo Administrativo nº 6017.2015/0003290-4**. Rel. Conselheiro Ricardo Scravajar Gouveia, de 31.08.2016.

_____. Conselho Municipal de Tributos de São Paulo, 4ª Câmara. **Processo nº 6017.2016/0029007-7**. Rel. Conselheiro Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, de 06.04.2017.

_____. Conselho Municipal de Tributos de São Paulo, 4a Câmara. **Recurso Ordinário 2014-0.170.102-3**. Rel. Conselheiro Paulo Roberto Andrade, de 04.11.2014.

_____. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Políticas Públicas de Exportação: o caso do PROEX**. Disponível em <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2175/1/TD_836.pdf>. Acesso em 01.06.2017.

_____. Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Guia Básico da Exportação de Serviços**. Disponível em <http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1426697517.pdf>. Acesso em 10.06.2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma. **AgRg no Ag 1.243.734**. Rel. Min Arnaldo Esteves Lima, de 01.09.2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma. **REsp 831.124**. Rel. Min. José Delgado, DJe 25.09.2006.

_____. Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma. **REsp nº 1.137.031**. Rel. Min. Benedito Gonçalves, de 16.09.2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma. **REsp nº 216.217**. Rel. Min. José Delgado, de 07.10.1999.

_____. Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma. **REsp nº 958.736**. Rel. Min. Luiz Fux, em 06.05.2010

_____. Superior Tribunal de Justiça, 2ª Turma. **REsp nº 1.212.976**. Rel. Min. Castro Meira, de 23.11.2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça, 2ª Turma. **REsp nº 1.468.436**. Rel. Min. Mauro Campbell Marques, em 01.12.2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça, 2ª Turma. **REsp nº 967.693**. Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 04.09.2007.

_____. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção. **EResp 168.023**. Rel. Min. Paulo Gallotti, DJ 03.11.1999.

_____. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. **AREsp nº 587.403**. Rel. Min. Gurgel de Faria, DJe 24.11.2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. **REsp nº 41.867-4**. Rel. Min. Reinaldo Demócrito, DJ 25.04.1994.

_____. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. **REsp nº 831.124**. Rel. Min. Des. José Delgado. DJ: 25.09.2006.

_____. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma. **REsp nº 399.249**. Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 02.12.2002.

_____. Supremo Tribunal Federal, 1a Turma. **Recurso Extraordinário nº 100.779-6**. Rel. Min. Oscar Corrêa, DJ 04.05.84.

_____. Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma. **Recurso Extraordinário nº 113.383-0**. Rel. Min. Oscar Corrêa, DJ 29.04.88.

_____. Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma. **Recurso Extraordinário nº 115.103-0**. Rel. Min. Oscar Corrêa, DJ 29.04.88.

_____. Supremo Tribunal Federal, 2ª Turma. **RE nº 361.829**. Rel. Min. Carlos Velloso, DJe 24.02.2006.

_____. Supremo Tribunal Federal, 2ª Turma. **Recurso Extraordinário nº 112-947-6**. Rel. Min. Carlos Madeira, DJ 07.08.87.

_____. Supremo Tribunal Federal, 2ª Turma. **REsp nº 121.428**. Rel. Min. Castro Meira, DJe 16.08.2004.

_____. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.600-8**. Rel. Sydney Sanches, Min. Rel. p/acórdão Nelson Jobim, DJ 20.06.2003.

_____. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. **ADI nº 28**. Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 12.11.1993

_____. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. **RE nº 116.121-SP**. Rel. Min. Octávio Gallotti, Rel. p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, DJ de 25.05.2001.

_____. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário RE nº 651.703**. Rel. Min. Luiz Fux, DJe 26.04.2017.

_____. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. **Recursos Extraordinários nº 547.245 e 592.205**. Rel. Min. Eros Grau, DJe 05.03.2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Injunção nº 590-2**. Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 04.12.2002.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, 4ª Câmara de Direito Público. **Reexame Necessário em Mandado de Segurança nº 2013.053824-8**. Rel. Des. Jaime Ramos, de 03.10.2013.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14ª Câmara de Direito Público. **Apelação Cível nº 1012068-78.2015.8.26.0053**. Rel. Des. João Alberto Pezarini, de 28.07.2016.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14ª Câmara de Direito Público. **Apelação Cível nº 0038110-26.2011.8.26.0053**. Rel. Des. Henrique Harris Júnior, de 22.08.2014.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14ª Câmara de Direito Público. **Apelação Cível nº 1012837-23.2014.8.26.0053**. Rel. Des. Mônica Serrano, de 24.03.2015.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14a Câmara de Direito Público. **Apelação Cível nº 1012068-78.2015.8.26.0053**. Rel. Des. João Alberto Pezarini, de 28.07.2016.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14a Câmara de Direito Público. **Apelação Cível nº 0026961-22.2010.8.26.0068**. Rel. Des. Cláudio Marques, de 15.09.2016.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14a Câmara de Direito Público. **Apelação nº 0135126- 81.2007.8.26.0000**. Rel. Des. Osvaldo Palotti Junior, de 30.08.2012.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14a Câmara de Direito Público. **Apelação nº 0017484-25.2008.8.26.0462**. Rel. Des. Kenarik Boujikian, de 22.05.2014.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14a Câmara de Direito Público. **Agravo de Instrumento nº 0146898-65.2012.8.26.0000**. Rel. Des. Nuncio Teophilo Neto, DJ de 23.05.2013.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14a Câmara de Direito Público. **Agravo de Instrumento nº 2129184-19.2016.8.26.0000**. Des. Rel. Geraldo Xavier, de 15.09.2016;

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14a Câmara de Direito Público. **Apelação nº 1043405-22.2014.8.26.0053**. Rel. Cláudio Marques, de 25.08.2016;

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14a Câmara de Direito Público. **Apelação nº 0022905-83.2013.8.26.0053**. Rel. Mônica Serrano, de 11.09.2014.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 18a Câmara de Direito Público. **Apelação nº 1009219-07.2013.8.26.0053**. Rel. Roberto Martins de Souza, de 14.08.2014.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14a Câmara de Direito Público. **Apelação nº 0032235-86.2011.8.26.0114**. Rel. Paulo Galizia, de 27.03.2014.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14ª Câmara de Direito Público. **Apelação nº 0155480-98.2005.8.26.0000**. Rel. Des. Gonçalves Rostey, de 14.07.2011.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14ª Câmara de Direito Público. **Apelação nº 0101584-09.2006**. Rel. Des. Gonçalves Rostey, de 30.06.2011.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 14ª Câmara de Direito Público. **Apelação nº 9221533-34.2007.8.26.0000**. Rel. Des. João Alberto Pezarini, de 04.10.2012.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15a Câmara de Direito Público. **Agravo de Instrumento nº 2126310-61.2016.8.26.0000**. Rel. Rezende Silveira, de 04.08.2016;

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15a Câmara de Direito Público **Apelação nº 1038060-75.2014.8.26.0053**. Rel. Fortes Muniz, de 04.08.2016.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15a Câmara de Direito Público. **Apelação nº 1014033-28.2014.8.26.0053**. Rel. Fortes Muniz, de 03.05.2016.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15a Câmara de Direito Público **Apelação nº 1008957-23.2014.8.26.0053**. Rel. Eurípedes Faim, de 19.04.2016.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15a Câmara de Direito Público **Embargos de Declaração nº 2226562-43.2014.8.26.0000/50001**. Rel. Rodrigues de Aguiar, de 06.10.2015.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15a Câmara de Direito Público **Apelação nº 1007548-12.2014.8.26.0053**. Rel. Eutálio, de 02.06.2015.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15a Câmara de Direito Público. **Apelação nº 567.095-5/6-00**. Rel. Des. Eutálio Porto, em 03.09.2009.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15a Câmara de Direito Público. **Apelação nº 1010133-03.2015.8.26.0053**. Rel. Rodrigues de Aguiar, de 15.03.2016;

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15a Câmara de Direito Público. **Apelação nº 1009239-95.2013.8.26.0053**. Rel. Rezende Silveira, de 02.06.2015;

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15a Câmara de Direito Público. **Apelação nº 0015497-75.2012.8.26.0053**. Rel. Rezende Silveira, de 14.05.2015.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15a Câmara de Direito Público. **Agravo de Instrumento nº 2226562-43.2014.8.26.0000**. Rel. Rodrigues de Aguiar, de 05.05.2015.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15a Câmara de Direito Público. **Apelação nº 0212939-53.2008.8.26.0000**. Rel. Silva Russo, de 01.03.2012.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 15ª Câmara de Direito Público. **Apelação com Revisão nº 642.845.5/6-00**. Rel. Des. Flávio Cunha da Silva, de 14.11.2008.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 18a Câmara de Direito Público. **Apelação nº 9110203-66.2006.8.26.0000**. Marcondes Machado, de 12.03.2009.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 5ª Câmara de Direito Público. **Embargos de Declaração nº 642.84 5-5/8-01**. Rel. Des. Flávio Cunha da Silva, de 11.12.2009.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 5ª Câmara Extraordinária de Direito Público. **Apelação nº 0012872-79.2012.8.26.0114**. Rel. Des. Beatriz Braga, em 27.10.2016.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, 2ª Câmara Cível. **Apelação Cível nº 701723-6**. Rel. Des. Silvio Dias, de 07.12.2010.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, Segunda Câmara Cível. **Apelação nº 601.727-2**. Rel. Des. Antonio Renato Strapasson, DJ de 30.03.2010.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, 18ª Câmara. **Apelação Cível nº 0122191-25.2012.8.19.0001**. Rel. Des. Cristina Tereza Gaulia, de 30.06.2015.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. 1ª Câmara Cível. **Apelação nº 2009.001.02143**. Rel. Des. Maria Augusta Vaz M. De Figueiredo, DJ de 14.04.2009.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, 22ª Câmara Cível. **Apelação nº 70036259679**. Rel. Maria Cláudia Mércio Cachapuz, de 30.07.2015.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, 2ª Câmara Cível. **Apelação nº 70072191414**. Rel. Des. Laura Louzada Jaccottet, de 26.04.2017.

BRIGAGÃO, Gustavo. ISS não incide sobre exportação de serviços. **Consultor Jurídico**. Publicado em 31.06.2013. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2013-jul-31/consultor-tributario-iss-nao-incide-exportacao-servicos>>. Acesso em 10.06.2017.

_____. **O ISS não pode incidir sobre importação de serviços**. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2013-jul-31/consultor-tributario-iss-nao-incide-exportacao-servicos>>. Acesso em 10.06.2017.

BUENO, Rudson Domingos. **Tributação sobre serviços**. Curitiba: Juruá, 2013.

CANOTILHO, J. J. G. **Direito Constitucional e teoria da Constituição**, 6 ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 7ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

_____. **Curso de Direito Constitucional**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. ISS – Serviços de Reparação de Turbinas de Aeronaves para Destinatários no Exterior – Não-Incidência – Exegese do art. 2º, I, e seu parágrafo único, da Lei Complementar 116/03. *In: Revista de Direito Tributário*, nº 93, p. 36. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

_____. ISS – Serviços de Reparação de Turbinas de Aeronaves para Destinatários no Exterior – Não-Incidência – Exegese do art. 2º, I, e seu parágrafo único, da Lei Complementar 116/03. *In: Direito Tributário Internacional*, pp. 529-530. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Derivação e Positvação no Direito Tributário**. v. 2. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. **Curso de Direito Tributário**, 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

- _____. **Curso de Direito Tributário**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**, v 2. São Paulo: Noeses, 2013.
- _____. O Conceito de “Exportação de Serviços” para fins de não incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. *In: Revista de Direito Tributário*, nº 100. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- CARVALHO, Rubens Miranda de. **ISS: a lei complementar nº 116/03 e a nova lista de serviços**. São Paulo: MP Editora, 2006.
- CHIESA, Clélio. **Doutrina e Prática do ISS**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- _____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**, 11 ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1999.
- _____. O aspecto especial do Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza. *In: O ISS na Lei Complementar nº 116/2003 e na Constituição*, Coleção de Direito Tributário, Série Barão de Ramalho, IASP, v. 2, pp. 67-68, Coord. Professor Heleno Taveira Torres.
- ESTRADA, Roberto Duque. Para haver desoneração de ISS, Parecer SF 2 exige "exportação do exportador". **Consultor Jurídico**. Publicado em 04.05.2016, Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-mai-04/consultor-tributario-desoneracao-iss-parecer-exige-exportacao-exportador>>. Acesso em 10.06.2017.
- GALEOTE, Murilo. BOARETO, Roberta Callijão. O ISS e a exportação de serviços para o exterior. Uma abordagem prática da questão. A perspectiva da jurisprudência do Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo. *In: Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 121, mar/abr 2015, p. 213. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2015.
- GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito**. 3a Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- HARADA, Kiyoshi. ISS. Exportação de serviços para o exterior do país. *In: Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIII, n. 76, maio 2010.
- LOCATELLI, Maurício Silveira. A Imunidade do ISS na Exportação de Serviços para o Exterior. *In: Revista Tributária e de Finanças Públicas*, Vol. 41/2001. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

MACEDO, Alberto. ISS e PIS-Cofins-Importação – Critérios Espacial e Pessoal na Prestação Internacional de Serviços. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 187, p. 10. São Paulo: Dialética, abril/2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 16 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

MATTOS, Aroldo Gomes de. O Novo Regramento do ISS Efetuado pela LC 116/03. *In: O ISS e a LC 116/03*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva e RODRIGUES, Marilene Talarico Martin. O ISS e a LC 116/03 – aspectos relevantes. *In: O ISS e a LC 116/03*. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. O ISS, a Exportação de Serviços e a Imunidade Tributária. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* nº 217, p. 47. São Paulo: Dialética, 2013.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 10 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1988.

MELO, José Eduardo Soares de. **Direito Tributário**. ed. 67. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

_____. ISS – Aspectos Controvertidos – Importação – Exportação – Informática (“Software”) – Leasing – Franchising”. *In: Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Editora IBET, 2009.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do ISS**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975.

MORAIS, Diogo Fernandes Campos de. A imunidade do ISS na exportação de serviços. *In: Revista dos Tribunais*. Vol. 973. Ano 105. pp. 325-327. São Paulo: Ed. RT, nov. 2016.

_____. A Imunidade do ISS na Exportação de Serviços. *In: Revista dos Tribunais*, Novembro/2016, p. 338.

MOURA, Fábio Clasen de. **Imposto sobre Serviços: Operações Intermunicipais e Internacionais (Importação e Exportação)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

NETO, Hélio Barthem. **A Importação de Serviços e o ISS – Considerações sobre o Tema no 11º Aniversário de Vigência da Lei Complementar nº 116/03**. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=324320&printpage=>>. Acesso em 10.06.2017.

NETO, Miguel Hilú. Importação’ e ‘Exportação’ de serviços: uma análise a partir da constituição. *In: ISS – LC 116/2003*. Org. Marcelo Magalhães Peixoto e Ives Gandra da Silva Martins. Curitiba: Editora Juruá.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Impostos Municipais: ISS, ITBI, IPTU: comentários, doutrina, jurisprudência**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

PACHECO, Angela Maria da Motta. O ISS sobre a chamada “importação de serviços”. *In: Tributação Justiça e Liberdade. Homenagem da Associação Paulista de Estudos Tributários a Ives Gandra da Silva Martins*. Curitiba: Juruá Editora, 2005.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

PESTANA, Márcio. **O Princípio da Imunidade Tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

PIRES, Cristiane. Caracterização da exportação de serviços para fins de fruição da isenção do ISS prevista no art. 156, §3º, II, da CF/1988 e art. 2º da LC 116/03: uma abordagem pragmática. *In: Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 128, ano 24, p. 191. São Paulo: Ed. RT, maio-junho 2016.

RAMALHO, Mariana Oiticica. **ISS – serviços de importação e exportação: Imposto sobre serviços de acordo com a Lei Complementar nº 116/03**. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2004.

ROCHA, Sérgio André. Considerações acerca da Incidência do ISS sobre Serviços Prestados no Exterior. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 104, ano 2004, pp. 93-95.

_____. O Resultado do Serviço como Elemento da Regra de Incidência do PIS/COFINS-Importação e da Regra Exonerativa do ISS sobre Exportações. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 155, ano 2008, pp. 110-116.

_____. **Tributação Internacional**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2013.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e a Exportação de Serviços. *In: Tributação Brasileira em Evolução: Estudos em Homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. 1 ed. São Paulo: Ed. IASP, 2015.

RONCAGLIA, Marcelo Marques. O ISS e a Importação e Exportação de Serviços. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 129, junho de 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a Importação de Serviços. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 100, p. 40. São Paulo: Dialética, janeiro/2004.

SILVA, de Plácido. **Vocabulário Jurídico**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

SILVA, Renata Elaine. Impossibilidade de Incidência das Importações de Serviço. *In: ISS Pelos Conselheiros Julgadores*. Coord. Natalia De Nardi Dacomo e Alberto Macedo. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2012, pp. 429-438.

SPOHR, Ricardo Gewehr. **A inconstitucionalidade da incidência do ISS na importação de serviço proveniente do exterior ou que nela tenha se iniciado**. Disponível em <www.agu.gov.br/page/download/index/id/522160>. Acesso em 10.06.2017.

TAVARES, Gustavo Perez. ISS não incide em serviço prestado no Brasil com resultado no exterior. *In: Consultor Jurídico*. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2016-mai-06/gustavo-perez-iss-nao-incide-servico-resultado-externo>>. Acesso em 10.06.2017.

TORRES, Heleno Taveira. **ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição. Prestações de serviços provenientes do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior.** São Paulo: Editora Manole, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 11 ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2004.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda e GUEIROS, Juliana. **ISS Lei Complementar 116/03.** 1 ed. Org. Ives Gandra da Silva Martins et al., pp. 199-208. São Paulo: Editora Juruá, 2005.

_____. O ISS e a Exportação e a Importação de Serviços. *In: ISS – Lei Complementar 116/2003.* Curitiba: Juruá Editora, 2004.

_____. O ISS e Exportação e Importação de Serviço. *In: ISS Lei Complementar 116/03.* 1 ed. Org. Ives Gandra da Silva Martins et al., pp. 199-208, 1 ed. São Paulo: Editora Juruá, 2005.

WALD, Arnoldo. **Tributação nos Mercados Financeiros e de Capitais na Previdência Privada.** Coord. Heleno Taveira Tôrres. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**, 8 ed. São Paulo: Editora Forense, 2015.