

Perspectivas do conceito de resultado: tributação do ISS na exportação de serviços

Adriana Nogueira Tôres

Advogada do departamento tributário do escritório Castro, Barros, Sobral, Gomes Advogados. Secretária-Geral da Comissão de Direito Econômico da Ordem dos Advogados do Brasil – Seccional Rio de Janeiro. Responsável pela Subcomissão de Direito Tributário. Pesquisadora da Fundação Getúlio Vargas, em Direito Tributário. adriana.torres@cbsg.com.br

Resumo

Por meio do presente estudo, pretende-se colocar em discussão a interpretação que vem sendo conferida, por alguns órgãos julgadores brasileiros, quanto ao conceito de resultado, para o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) em operações de exportação de serviços. Com vistas a viabilizar a tributação na origem (local do prestador: Brasil), alguns julgados vêm interpretando o conceito de resultado como a sua conclusão. Nesse contexto, será demonstrado que tal interpretação afronta o princípio do destino, que é adotado pelo Brasil em suas balizas tributárias nas operações e prestações internacionais da qual faz parte, e cuja lógica é aumentar a competitividade dos bens e serviços nacionais frente ao mercado internacional, assim como evitar que bens e serviços sejam duplamente tributados na origem e no destino.

Palavras-chave: Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza ISSQN. Exportação de serviços. Princípio do destino. Prestações internacionais. Conceito de resultado.

Abstract

Through this study we will discuss the interpretation that has been given by some courts (administrative and judicial) in Brazil to the concept of the result as conclusion of services, in the context of evaluating the application of municipal service tax (ISS) when services are rendered by individuals or companies located abroad. In this respect, we will demonstrate that the interpretation of when the tax applies has generated a large volume of administrative and judicial disputes, with some decisions allowing the assessment of ISS in situations where this violates the “principle of destination” adopted by Brazil for international service provision arrangements, both for imported and exported services. This situation is perverse since the logic of that principle is to enhance the competitiveness of Brazilian services in the international market and to avoid double taxation of service revenue at the origin and destination.

Keywords: Municipal service tax ISSQN. Export of services. Principle of destination. International service provision arrangements. Concept of result.

Introdução

Após quase 14 anos da publicação da Lei Complementar nº 116, de 2003, muito ainda se discute sobre os limites instituídos pela aludida lei acerca da incidência ou não do ISSQN (ou ISS), de competência dos Municípios e do Distrito Federal, na exportação de serviços. Isso porque o artigo 2º, inciso I, parágrafo único, preceitua que são isentas do ISSQN as exportações de serviços cujo resultado se verifique no exterior¹.

O conceito de resultado, contudo, vem sendo interpretado, por alguns municípios e órgãos julgadores, como a conclusão do serviço, ao invés da fruição dos efeitos decorrentes da atividade cujo contratante encontra-se no exterior, o que vem gerando insegurança jurídica para os contribuintes, além da dupla tributação do serviço, no âmbito internacional, e um sem número de demandas judiciais que visam discutir as cobranças feitas com base nessa premissa.

Em muitos dos casos concretos, objeto de discussão, o que se verifica é que alguns municípios tentam viabilizar a cobrança do imposto, ignorando a necessidade de, efetivamente, se avaliar o local onde houve o resultado da prestação de serviço, se no Brasil ou no exterior, o que representa o limite material e espacial da hipótese de incidência do ISSQN.

Nesse sentido, o presente artigo propõe-se a esclarecer o contexto legislativo, jurisprudencial e doutrinário, acerca do tema em exame, para aplicação da proposta de resolução do impasse supramencionado.

A Lei Complementar nº 116, de 2003, ao disciplinar a matéria utilizou como parâmetro delimitador do elemento objetivo espacial do fato gerador do imposto o resultado do serviço, aplicando-se, com isso, o princípio da tributação do país de destino, onde o serviço será, efetivamente, usufruído.

Pretende-se demonstrar que o sistema brasileiro adotou, no que se refere às operações internacionais de prestação de serviços, o princípio do destino, o qual permite, pela eliminação da dupla tributação e da evasão fiscal, evitar perturbações nas condições de concorrência, conduzindo a que um mesmo consumo ou uma mesma transação sejam tributados apenas uma vez. Ainda segundo este princípio, assegura-se que as

¹ 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.

importações de serviços sejam tributadas e as exportações, por seu turno, sejam desoneradas de tributação.

Inquestionavelmente, a globalização é um processo - do qual o Brasil, evidentemente, faz parte - irreversível, com impactos diretos na economia mundial. Decerto que a participação no comércio internacional revela-se um elemento determinante do crescimento econômico nacional, uma vez que não é mais possível conceber um país com uma isolada e economia fechada. A globalização criou um espaço mundial de economia interdependência demonstrando que o crescimento econômico e o desenvolvimento de países estão intimamente relacionados².

Por esse motivo, e como forma de viabilizar a manutenção e crescimento sustentável no Brasil no mercado internacional revela-se fundamental que a tributação dos bens e serviços importados ou exportados tenha coesão que o que se pratica pelos demais países com o qual pratica atos de comércio.

Diante desse cenário, o presente estudo dedica-se, a partir do experimentalismo da advocacia, tendo como base decisões judiciais e autuações fiscais com vistas à cobrança do imposto em operações de exportação de serviços, a esclarecer e reforçar a necessidade de se observar o efetivo conceito de resultado e o motivo por que quebraria a racionalidade da tributação nas relações internacionais, e de prestígio ao país de destino.

Do contexto legislativo da discussão

A Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988 (CRFB/88) preceitua, por meio do artigo 156, inciso III, que o ISSQN é de competência dos Municípios e do Distrito Federal. Por meio do parágrafo 3º, inciso II, do aludido dispositivo, a CRFB/88 delega à Lei Complementar o dever de excluir da sua incidência as operações de exportação de serviços para o exterior.

² A propósito do tema, recomenda-se a leitura do artigo *The Import and Export Market in Brazil in the 20th and 21st Centuries: Economic, Historical and legal Analysis*, escrito por Cláudia Ribeiro Pereira Nunes e Kaiser Motta Lucio de Moraes. In: *Athens Journal of Law (AJL)*. Volume 1, Issue 3, July 2015, p. 177-186. Disponível em: <http://www.athensjournals.gr/law/2015-1-3-3-Nunes.pdf>. Acessado em 17 de outubro de 2016.

Por seu turno, conforme mencionado acima, a Lei Complementar nº 116, de 2003, que disciplina o ISS em âmbito nacional, definiu como isentas as exportações de serviços cujo resultado se verifique no exterior.

Essencial, portanto, a correta aceção do termo resultado, para que se possa definir se uma determinada situação está ou não sujeita à incidência do ISS, sendo essencial, adicionalmente, que o beneficiário do serviço esteja localizado no exterior e lá sejam verificados os efeitos da prestação do serviço, a sua finalidade e a consequência produzida.

Nesse ambiente, e em meio a diversas discussões no âmbito judicial e administrativo sobre o tema, em 26 de abril de 2016, entrou em vigor o polêmico Parecer Normativo nº 2/2016, por meio do qual a Secretaria Municipal de Finanças de São Paulo passou a prever a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre qualquer atividade prestada no Brasil, descrita na lista de serviços, sendo irrelevante que eventuais benefícios ou o resultado de tais atividades sejam fruídos ou verificados no exterior ou por residente no exterior.

Estipulou-se, ainda, por meio do aludido parecer, que não se considera exportação de serviço a entrega do produto dele decorrente, tais como relatórios ou comunicações, bem como procedimentos isolados realizados no exterior e que não configurem efetiva prestação dos serviços no território estrangeiro. Por fim, o parecer sustenta a sua natureza interpretativa, de forma a atingir também os fatos anteriores à sua publicação.

Estabelecidas essas premissas, cumpre avaliar, por meio dos métodos de interpretação da legislação em exame, a melhor aceção do termo resultado, para o propósito acadêmico do presente estudo.

Os métodos de interpretação da legislação tributária

Interpretação é, nada mais, do que a ciência por meio da qual se busca o sentido dos atos humanos e fatos naturais. A interpretação aplicada ao campo de estudos jurídicos, ou hermenêutica, é, pois, a ciência que busca extrair a real intenção volitiva do

conteúdo da norma de direito, no que concerne aos efeitos e consectários lógicos. Por sua vez, a exegese da norma é o exercício de subsunção de determinada interpretação da norma ao caso concreto.

Conforme salientou Leonardo Vizeu Figueiredo³, ao tratar interpretação constitucional, no capítulo da teoria da norma, do seu livro *Lições de Direito Constitucional*, na tarefa de buscar o real sentido da norma jurídica, pode o operador do direito valer-se dos seguintes métodos: (i) literal ou gramatical: no qual o intérprete limita-se à literalidade do texto escrito; (ii) histórico: no qual o intérprete faz o cotejo da norma dentro do contexto sócio-temporal-cultural no qual a norma foi promulgada; (iii) sistemático: em cujo contexto o sentido da norma deve ser extraído em consonância com o ordenamento jurídico aplicado ao tema; (iv) teleológico: por meio do qual se busca o fundamento de validade que motivou o legislador para a edição da norma em exame.

Não são outros os métodos aplicáveis à interpretação das normas tributárias. O Código Tributário Nacional (CTN), por meio do Capítulo IV, que contempla os artigos 107⁴ a 112, trata da Interpretação e Integração da Legislação Tributária.

Tem-se como interpretação a atividade de adequação de uma norma jurídica ao caso concreto. Trata-se de um trabalho investigativo que procura traduzir o sentido da norma. Em matéria tributária, a interpretação é de primordial importância, posto que conduz a um resultado objetivo, pelo que se faz essencial a avaliação dos métodos segundo os quais a legislação tributária será interpretada, quais sejam o gramatical, o histórico, o sistemático.

Cumprе ressaltar, ainda, que se revela complexa a tarefa de determinar-se o limite entre os métodos de interpretação e de integração jurídicas, que não raro revela-se impossível fixar o grau de incompletude da norma jurídica. Sobre o tema, Ricardo Lobo Torres asseverou⁵:

A divisão entre interpretação, que visa determinar o alcance e o sentido da lei, e integração, que tem por objetivo preencher as lacunas e manter a plenitude do ordenamento jurídico, tem sido aceita como de caráter precário. Feita essa ressalva, recorda-se que Aristóteles já

³ FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. *Lições de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense. 013. Pág. 124 “Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo”

⁴ “Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo”.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*, vol. 2. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, ano 2014, p. 400-401.

havia indicado que a equidade correspondia à justiça dos casos não previstos na regra abstrata. A ausência de previsão não era um defeito da lei nem do legislador, mas decorria da própria natureza genérica e abstrata da norma de direito. Desde então se vinculou sempre a equidade, como forma de integração jurídica, à generalidade do texto legal: opera onde há conceitos indeterminados, cláusulas gerais, discricionariedade judicial, consciente ou inconscientemente colocadas pelo legislador. No direito fiscal, a equidade, com funções de preenchimento de lacunas, ou mesmo de interpretação, não adquire importância muito grande. Sujeita-se aos limites traçados na lei. Ocupa mesmo o último lugar na hierarquia dos métodos e recursos para aplicação do direito prevista no Código Tributário Nacional (art. 108), e apenas se torna legítima na insuficiência do emprego da analogia, dos princípios gerais de direito tributário e dos princípios gerais do direito público. Do seu emprego, não pode resultar dispensa do tributo devido (art. 108, §2º do CTN). E tudo isso em virtude do princípio da legalidade da tributação, da vinculação da autoridade administrativa à lei e dos conceitos casuais.

Assim como na interpretação constitucional, anteriormente mencionada, existem quatro principais métodos de interpretação da legislação tributária - (i) literal, (ii) histórico, (iii) sistemático e (iv) teleológico – em relação aos quais não existe hierarquia. O intérprete deve buscar o entendimento quanto ao sentido da norma utilizando-se de todos os métodos disponíveis.

Outro ponto importante é o reconhecimento dos princípios interpretativos, no âmbito do direito tributário, dentre os quais se destaca o princípio da unidade, segundo o qual o intérprete deve sempre buscar a harmonia, a integração e a sintonia entre as normas e os princípios jurídicos.

Sob este aspecto, Ricardo Lobo Torres⁶ contemplou os acadêmicos e estudiosos de direito com a sua valiosa contribuição:

Os princípios da interpretação se aproximam dos princípios gerais do direito porque estes em parte exercem função interpretativa, mas deles se afastam porque tem um âmbito menor e específico de atuação, que não se extrapola para a fase de formação do direito. Os princípios da interpretação não se convertem em normas nem tem caráter obrigatório: são diretivas ou topoi. (...)

O princípio da unidade é importantíssimo para a interpretação do direito tributário, porque significa que o intérprete deve buscar sempre

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Renovar, 2000, p. 59-61.

a harmonia, a integração e a sintonia entre as normas e os princípios jurídicos. Atua na interpretação da Constituição Tributária, harmonizando os seus diversos subsistemas e compatibilizando-os com outros sistemas constitucionais, bem como na do Direito Tributário de nível ordinário, equilibrando as suas normas e princípios com os dos outros ramos do direito. O princípio da unidade leva à consideração do sistema tributário como sistema, mas não como sistema global e fechado de normas e valores.

Independente de qual método venha a ser adotado, deverá ser observada a inviabilidade da interpretação do conceito de resultado como a conclusão do serviço, seja porque fere a histórica, sistêmica e teleologicamente a *ratio* do regramento contido no artigo 2º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 116, de 2003, que pretende aplicar o princípio do destino nas operações transnacionais, seja porque fere, na origem, o conceito literal, gramatical do termo resultado, conforme restará demonstrado adiante.

A interpretação do conceito de resultado: alcance da norma desonerativa do ISS na exportação de serviços

Feitas essas breves digressões quanto ao âmbito legislativo e os métodos de hermenêutica da legislação tributária, cumpre ao presente estudo avaliar o tratamento adequado quanto ao conceito de resultado que delimita a hipótese de isenção do ISSQN das operações que contemplam exportação de serviços.

Para exame de resultado, sob a ótica do método literal ou gramatical, deve-se, primeiramente, recorrer ao seu conceito em dicionário. Do ponto de vista semântico, entende-se como resultado “1. Ato ou efeito de resultar. 2. Consequência, efeito, seguimento”⁷.

Daí porque, a doutrina se consolidou no sentido de estabelecer que dois elementos seriam vitais para a caracterização do “resultado” do serviço como sendo produzido no exterior, de forma a legitimar a não incidência do ISSQN: (i) o beneficiário efetivo do serviço estar localizado no exterior; e (ii) a delimitação dos efeitos imediatos/diretos da prestação do serviço.

⁷ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, ed. 5ª, 2010, p. 1831.

Nas palavras de Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros⁸ o tema ganha os seguintes contornos:

De substancial importância, portanto, a compreensão do conteúdo do termo resultado, da forma como colocado no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 116/03. Na acepção semântica, resultado é consequência, efeito, seguimento. 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. (...) De fato, o objetivo do serviço era fornecer elementos para uma tomada de decisão, tendo como beneficiário efetivo um residente no exterior. Portanto, o resultado imediato da prestação aconteceu nos Estados Unidos, para o investidor que, munido pelo serviço prestado no Brasil, pôde tomar sua decisão sobre o local onde aplicar seus recursos. Foi o investidor norte-americano que usufruiu das informações e só. (...) Se a intenção da lei complementar fosse considerar para fins de caracterização da exportação do serviço todo e qualquer resultado dele decorrente, a qualquer tempo realizada, a isenção seria completamente sem efeito, já que, ao se estabelecer uma cadeia de eventos posteriores (e decorrentes) daquele serviço, é certo que em algum momento se poderia verificar um resultado no Brasil, o que já seria suficiente para a descaracterização da exportação. Teríamos, na prática, a decisão gerencial da empresa no exterior determinando a incidência ou não do imposto no Brasil. Dessa análise, conclui-se que dois elementos são vitais para a caracterização do “resultado” (e o respectivo local de ocorrência): (i) o beneficiário efetivo do serviço (quem está consumindo) – que deve estar fixado no exterior para que haja exportação – e (ii) a delimitação dos efeitos imediatos/diretos da prestação do serviço, descartando-se de plano quaisquer efeitos secundários. (...) Por fim, a segunda característica essencial na determinação do “resultado” mencionado no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 116/03 é o resultado imediato e direto dos serviços. Não se poderá considerar como resultado do serviço, para fins de se apurar se houve ou não exportação, todo e qualquer efeito decorrente daquele serviço, **MAS APENAS AQUELE QUE COMPUNHA O OBJETO DA REQUISIÇÃO DO SERVIÇO.**

Paulo de Barros Carvalho⁹, por sua vez, assim preleciona:

⁸ TROIANELLI, Gabriel Lacerda e GUEIROS, Juliana. O ISS e a Exportação e a Importação de Serviços in ISS – Lei Complementar 116/2003. In: MARTINS, Ives Gandra (org). *ISS - Lei Complementar 116/03*. 1ª edição. Curitiba: Juruá, 2005, p. 199/208.

⁹ CARVALHO, Paulo Barros de. O Conceito de “exportação de serviços” e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: CATÃO, Marcos André Vinhas; GOMES, Marcus Lívio (coord.). *Estudos sobre direito do comércio internacional: homenagem ao Professor Adilson Rodrigues Pires*. Rio de Janeiro: TereArt, 2012, p. 396.

Em face do que estipula o art. 2º, I e parágrafo único da Lei Complementar nº 116/2003, aquele que usufrui o serviço prestado tem relevância na determinação da exigência tributária.

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

Por fim, nessa mesma linha de raciocínio, cabe mencionar o entendimento do ilustre Professor Alberto Xavier¹⁰ para acepção da expressão “resultado”:

Interpretada à luz deste 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. Interpretação distinta, 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”.

Revela-se evidente que o termo “resultado” deve ser interpretado como o local onde se verifica o consumo do bem imaterial em que o serviço se traduz. Caso se considerasse resultado do serviço como a sua conclusão, conforme assevera Alberto Xavier, dar-se-ia margem à interpretação de que somente haveria exportação de serviços se houvesse “exportação do exportador”¹¹.

Não se olvide que, conforme já antecipado no bojo do presente estudo, a tendência nas relações internacionais é de que, mundialmente, aplique-se, para fins de definição capacidade tributária ativa, dos países envolvidos em contratos de prestação de serviços internacionais, como o princípio do destino, em detrimento do princípio da origem. Isto significa que as importações de serviços devem ser tributadas e as exportações devem ser desoneradas de tributos.

Desta feita é que o comando insculpido no artigo 2º da Lei Complementar nº 116, de 2003, exonera totalmente do ISS as exportações, submetendo, por outro lado, as

¹⁰ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 235/236

¹¹ Idem.

importações à incidência do imposto, que será devido ao município onde estiver localizado o tomador.

A incidência do ISS nas importações de serviços, como já muito bem ressaltou Misabel Abreu Machado Derzi¹², não tem nenhum objetivo protecionista, mas é fenômeno necessário de isonomia e de equidade, nos mercados não completamente integrados. É que a tendência universal adotada no mercado internacional é a de desonerar as exportações, de tal modo que os produtos e serviços exportados chegam ao país de destino livres de todo imposto.

Seria agressivo à regra da livre concorrência e aos interesses nacionais estabelecer uma posição desfavorável a prestação de serviços nacionais, que sofrem a incidência do ISS.

Não é por acaso que a redação da Lei Complementar nº 116, de 2003, modificou a previsão do Decreto-lei nº 406, de 1968, que preceituava que o ISS incidiria nas exportações, uma vez que abrangia os serviços realizados por prestadores domiciliados no Brasil, ainda que os beneficiários residissem no exterior.

Com a alteração da norma do ISS na exportação de serviços, é o resultado da prestação que ganha status de elemento objetivo espacial do fato gerador do imposto, e, como tal, limitador da ação impositiva dos Municípios.

É evidente, pois, a alteração na *ratio* normativa do regramento do ISS, em âmbito nacional, conforme disciplina o artigo 146, incisos II e III, da CRFB, de 1988¹³, que, de observação do local do prestador, passou a prestigiar o local onde ocorre a fruição dos efeitos da prestação de serviços.

Em uma análise sistêmica, sobretudo, revela-se incontestemente que o legislador complementar agiu com coerência com os preceitos que regem as relações do Brasil com o mercado internacional, ao adotar o princípio do destino, em detrimento do princípio da origem, conforme já mencionado, nessa oportunidade.

¹² DERZI, Mirzabel Abreu Machado. O aspecto espacial do Imposto Municipal dos Serviços de Qualquer Natureza. O ISS na Lei Complementar nº 116/2003 e na Constituição. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord). Coleção de Direito Tributário, série Barão de Ramalho, IASP, vol. 2, 2004, p. 67-68.

¹³ “Art. 146. Cabe à lei complementar: II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”.

Somente não configura exportação de serviços, para os fins da Lei Complementar nº 116, de 2003, o serviço pactuado com contratante no exterior, cujo resultado se verifique no Brasil.

O alcance dessa expressão deve ser interpretado no sentido de dar eficácia ao comando constitucional do artigo 156, inciso II, §3º que conferiu à lei complementar a atribuição de consagrar, quanto ao ISS, assim como já ocorria para o IPI e o ICMS, o princípio do país de destino, que preceitua que o bem ou serviço devem ser submetidos à tributação onde são consumidos, e não onde são produzidos¹⁴.

Cumprir esclarecer, ainda, neste campo de estudos, que a tributação, inclusive e sobretudo, no âmbito internacional, deve observar o princípio da territorialidade, sendo certo que nenhum conceito pode ter maior interesse no direito tributário internacional do que este, posto que funciona como fundamento para todos os demais contornos aplicáveis, em vista da noção de soberania nacional, em face do poder de tributar.

É este princípio, o da territorialidade, que fundamenta o alcance espacial das normas tributárias sobre os fatos juridicizados pelo ordenamento, com o que estabelece, nas palavras de Heleno Tórreres¹⁵, uma reserva de exclusividade para a aplicação das leis do Estado, ainda que tais fatos ocorram fora do território (princípio da universalidade).

Ainda segundo o aludido autor, cumpre estabelecer uma distinção oportuna entre os conceitos de território e territorialidade: território é o espaço físico, juridicamente delimitado, imprescindível à noção de Estado de Direito. A territorialidade, por sua vez, é um conceito dogmático, que se encontra ligado aos efeitos da norma tributária, quanto à vigência no espaço e também quanto ao conceito de soberania.

Feitos esses esclarecimentos, cumpre retomar a avaliação do Parecer Normativo nº 2/2016, da Secretaria Municipal de Finanças de São Paulo, que, a essa altura, já se revela evidentemente ilegal e inconstitucional, por afronta ao disposto na Lei Complementar nº 116/2003 (LC nº 116/2003), no artigo 110 do CTN e no princípio constitucional da territorialidade.

¹⁴ Nesse exato sentido: XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Rio de Janeiro, 2015, p. 235

¹⁵ TÓRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional Sobre as Rendidas de Empresas*. 2ª Edição. Editora Revista dos Tribunais. 2001. São Paulo. Pág. 71

Isto porque: (i) o ato fere o conceito de resultado, (ii) não é possível admitir seu caráter interpretativo, por implicar em alteração no entendimento até então aplicado pelo mesmo órgão, em hipóteses idênticas; e (iii) por induzir ao entendimento de que somente a prestação de serviços realizada no território estrangeiro seria considerada como exportação de serviços - hipótese na qual sequer ter-se-ia fato gerador do imposto.

Interpretação jurisprudencial sobre o conceito de resultado: do STJ aos tribunais de origem

O Superior Tribunal de Justiça, ao analisar a questão, no âmbito da 2ª Turma, no Recurso Especial nº 831.124¹⁶, considerou como determinante à caracterização do fato gerador dos serviços a sua conclusão no Brasil, na linha do que retrata o parecer normativo referido no tópico anterior.

Na hipótese do precedente, a recorrente é contratada por empresas do exterior e recebe motores e turbinas para reparos, retífica e revisão. Inicia, desenvolve e conclui a prestação do serviço dentro do território nacional e, depois de testados, envia-os aos clientes, que procedem à sua instalação nas aeronaves.

O tribunal em questão entendeu que a atividade não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, o resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no território nacional.

A principal conclusão que se extrai do aludido julgado é que é devido o imposto quando o seu resultado imediato se consuma no Brasil. No entanto, quando serve como base para uma decisão a ser tomada pelo contratante no exterior, tem seu resultado imediato e também mediato fora do Brasil, pelo que deve ser considerado como exportação de serviços.

Entende-se, portanto, que esse julgado não contempla as prestações de serviços que, embora a respectiva conclusão ocorra no Brasil, o bem imaterial resultante da prestação seja utilizado como base para uma decisão a ser tomada pela contratante no exterior.

Se uma empresa de tecnologia da informação, por exemplo, faz testes de rede no Brasil, que serão utilizados por contratante no exterior, para embasar decisões como

¹⁶ REsp 831.124/RJ, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 15/08/2006, DJ 25/09/2006, p. 239.

de implementação ou aperfeiçoamento de novas redes, expansão dos sistemas para outros países - conclusões essas que, de nenhum modo, competem à prestadora de serviços no Brasil - não devem tais serviços atrair a incidência do ISS, haja vista tratar-se de evidente hipótese de exportação de serviços e, mais, em cuja hipótese revela-se evidente o consumo do material produzido no exterior.

O Tribunal de Justiça de São Paulo já se manifestou no sentido de reconhecer que o resultado é a fruição, são os efeitos da prestação de serviços, não se confundindo com a conclusão do serviço.

A título exemplificativo, veja-se o julgado proferido, em sede de apelação cível, nos autos do Processo nº 1009219-07.2013.8.26.0053, acórdão publicado em 14.08.2014, no setor de consultoria e representação comercial. O Tribunal se reportou ao entendimento doutrinário de que resultado é consequência ou produção de efeito, como, por exemplo, no serviço de consultoria ou pesquisa, não há que se falar na incidência de ISS, sobretudo porque a empresa forneceu elementos para que a tomadora no exterior pudesse tomar sua decisão.

Por seu turno, o Tribunal de Justiça do Rio do Rio Grande do Sul também proferiu julgados emblemáticos sobre o tema, por meio dos quais, de forma irretocável, reconheceu a relevância de se observar os efeitos da prestação de serviços, a sua fruição, ao invés da sua conclusão. Como exemplo, tem-se o acórdão proferido nos autos da Apelação Cível nº 70036259679, publicado em 30.07.2015, em que se analisou no setor de projetos arquitetônicos e de engenharia civil, consignando-se que o resultado do serviço se operará no país em que os efeitos dele decorrentes venham a ser produzidos.

O Tribunal consignou, expressamente, que não se pode confundir resultado com conclusão do serviço. Nesse caso, o resultado do projeto arquitetônico é finalizado no Brasil, mas o benefício, a sua fruição, ocorrerá somente na França.

Adicionalmente, ao julgar os Embargos de Declaração, opostos nos autos do Processo nº 70062397070, o Tribunal ressaltou que o termo “resultado” contido no parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar nº 116, de 2003, deve ser interpretado como “utilidade”, “repercussão” ou “possibilidade de fruição” do serviço, não bastando que seja prestado a empresa com sede no exterior, ou país estrangeiro, mas que lá surta os seus efeitos.

O Tribunal de Justiça do Paraná, por seu turno, tem precedentes por meio dos quais considera o resultado do serviço como a mera conclusão¹⁷. Por outro lado, existem precedentes que consideram relevante a identificação dos benefícios decorrentes da prestação do serviço, ao analisar um caso concreto de serviços de estudo preliminar para que a empresa decida efetuar ou não o plantio de eucalipto em determinada área no Brasil, com a implantação de fábrica de celulose no país¹⁸.

O Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro também já teve a oportunidade de se manifestar sobre o tema em exame, não tendo, contudo, enfrentado o conceito de resultado como fruição, mas como conclusão dos serviços. Veja-se, a propósito, o julgado proferido nos autos da Apelação Cível nº 0063713-97.2007.8.19.0001, 22.05.2012, na área de intermediação de contratos de compra e venda firmados entre controladoras no exterior e usinas brasileiras produtoras de álcool, visando à exportação do produto. Também em sentido semelhante caminhou o aludido tribunal nos autos da Apelação Cível nº 2006.001.62679, acórdão publicado em 23.05.2007, na hipótese de agenciamento marítimo.

Não se está aqui a defender, em absoluto, que, em nenhuma hipótese, o resultado do serviço contratado por empresa no exterior ocorra no Brasil, mas sim que seja devidamente analisada a questão e enfrentado, no caso concreto, o exame dessa questão, para que seja adequado o raciocínio do julgado ao princípio do destino.

Considerações finais

Apesar das evoluções já conquistadas pelos contribuintes no sentido de dissociar a ideia de resultado à de conclusão do serviço, muitos municípios ainda aplicam essa premissa, o que, contudo, espera-se seja revertido, para que o termo resultado seja entendido em sua acepção correta, e não como uma “mera conclusão de serviço”, sob pena de se permitir verdadeiro retrocesso, no que concerne à lógica da tributação nas

¹⁷ Tal como ocorreu no Processo nº 924495-9, julgamento em sede de apelação cível, acórdão publicado em 22.03.2013, ao analisar serviços portuários e de agenciamento marítimo prestados a embarcações estrangeiras em território nacional.

¹⁸ O exemplo citado refere-se ao Processo nº 1147364-2, julgado em sede de apelação e publicado em 06.05.2014.

relações internacionais – no qual o Brasil prestigia o princípio do destino, ao invés da origem.

Adicionalmente, sob quaisquer dos métodos interpretativos e integrativos da legislação tributária, a cobrança de ISS sobre serviços que contemplem seus efeitos no exterior afronta, outrossim, o princípio da legalidade e da segurança jurídica.

Revela-se evidente que alguns tribunais brasileiros, como o Tribunal de Justiça de São Paulo e do Rio Grande do Sul estão avançados no sentido de promover a interpretação adequada ao conceito de resultado, para fins de definição quanto à incidência do ISS sobre a exportação de serviços.

Por outro lado, como visto, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro permanece, ainda, preso, por meio dos julgados analisados, à retrógrada e equivocada ideia de que o conceito de resultado deve ser interpretado como a sua conclusão, independentemente de onde ocorra a fruição dos seus efeitos e o seu efetivo consumo. A ideia subliminar é de que se pretende prestigiar, com isso, a tributação da origem, o que contraria sistematicamente a intenção do legislador constitucional.

Julgamentos como os do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro acabam por reverberar o que restou aparentemente decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial nº 831.124, que concluiu que o resultado, no caso analisado, corresponderia à sua conclusão.

Ressalte-se, contudo, que não foi analisado pela Corte Superior um serviço que contemple uma atividade intelectual, que servirá de base a uma decisão que será tomada no exterior, mas sim uma atividade mecânica, de conserto de hélices e, apenas nesse contexto, restou entendido que o resultado imediato ocorreria no Brasil. É possível que, se analisada como atividade intelectual ora mencionada, o deslinde da questão no âmbito do Superior Tribunal de Justiça seja outro.

Espera-se que se reconheça que se tratam de premissas distintas e que a 1ª Seção de Julgamentos possa definir, devidamente, a questão¹⁹, como forma de evitar insegurança jurídica nas relações com outros países e acabe por gerar um desestímulo à exportação de serviços, em vista do encarecimento dos custos com a contratação com a

¹⁹ Sob o aspecto de direito e superando o óbice da Súmula nº 7, segundo a qual o referido tribunal não pode reavaliar matéria de fatos e de provas.

dupla tributação da atividade, na origem e no destino onde será, efetivamente, consumido.

Referências

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 12 out. 2016.

BRASIL. Lei Complementar 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acessado em 30 de setembro de 2016.

BRASIL. Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acessado em 10 de outubro de 2016.

CARVALHO, Paulo Barros de. O Conceito de “exportação de serviços” e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: CATÃO, Marcos André Vinhas; GOMES, Marcus Lívio (coord.). **Estudos sobre direito do comércio internacional**: homenagem ao Professor Adilson Rodrigues Pires. Rio de Janeiro: TereArt, 2012.

DERZI, Mirzabel Abreu Machado. O aspecto espacial do Imposto Municipal dos Serviços de Qualquer Natureza. O ISS na Lei Complementar nº 116/2003 e na Constituição. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord). **Coleção de Direito Tributário**, série Barão de Ramalho, IASP, vol. 2, 2004, p. 67-68.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense. 2013.

FERREIRA. **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 5. ed., 2010.

NUNES, Cláudia Ribeiro Pereira; MORAIS, Kaiser Motta Lucio de. The Import and Export Market in Brazil in the 20th and 21st Centuries: Economic, Historical and legal

Analysis. In: **Athens Journal of Law (AJL)**. Volume 1, Issue 3, July 2015, p. 177-186.
Disponível em: <<http://www.athensjournals.gr/law/2015-1-3-3-Nunes.pdf>>. Acessado em 17 de outubro de 2016.

STJ – Superior Tribunal de Justiça. REsp 831.124/RJ, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 15/08/2006, DJ 25/09/2006, p. 230-240.

TÔRRES, Heleno. **Pluritributação Internacional Sobre as Rendas de Empresas**. 2ª Edição. Editora Revista dos Tribunais. 2001. São Paulo.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários**, vol. 2. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, ano 2014, p. 400-401.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Renovar, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários**, vol. 2. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TJPR - Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Processo nº 924495-9, julgado em sede de apelação cível, acórdão publicado em 22.03.2013 e Processo nº 1147364-2, julgado em sede de apelação e publicado em 06.05.2014.

TJRJ - Tribunal de Justiça do Estado do Rio Janeiro. Apelação Cível nº 0063713-97.2007.8.19.0001, acórdão publicado em 22.05.2012 e Apelação Cível nº 2006.001.62679 (numeração antiga), acórdão publicado em 23.05.2007.

TJRS – Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Apelação Cível nº 70036259679, publicado em 30.07.2015 e Embargos de Declaração, opostos nos autos do Processo nº 70062397070, publicado em 22.08.2014.

TJSP - Tribunal de Justiça do Estado do São Paulo. Apelação cível, nos autos do Processo nº 1009219-07.2013.8.26.0053, acórdão publicado em 14.08.2014.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda e GUEIROS, Juliana. O ISS e a Exportação e a Importação de Serviços in ISS – Lei Complementar 116/2003. In. MARTINS, Ives

Gandra (org). **ISS - Lei Complementar 116/03**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 199/208.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Rio de Janeiro, 2015.