

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUC-SP
FACULDADE PAULISTA DE DIREITO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

HELOISA SAORI DANNO

**ISS - CONCEITO DE RESULTADO ÚTIL PARA CARACTERIZAÇÃO DE
EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS**

São Paulo – SP

2022

HELOISA SAORI DANNO

**ISS - CONCEITO DE RESULTADO ÚTIL PARA CARACTERIZAÇÃO DE
EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade Paulista de Direito da Pontifícia
Universidade Católica, como parte das exigências
para obtenção do título de Bacharel em Direito

Orientador: Profa. Dra. Maria Leonor Leite Vieira

São Paulo

2022

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, aos meus pais – Mineko Ito Danno e Mauricio Nobuiti Danno – que sempre me incentivaram e me forneceram todos os meios necessários para que eu tivesse acesso às melhores instituições de ensino.

Agradeço aos meus familiares e meus colegas de trabalho que, paralelamente à graduação, fizeram com que a minha experiência nesses últimos 5 (cinco) anos no direito fosse a mais colorida e repleta de experiência.

Agradeço, sobretudo, aos meus professores que, em todas as ocasiões, estavam dispostos a transmitir conhecimentos, sanar dúvidas e, até mesmo, em apoiar em decisões acadêmicas ou profissionais. Posso afirmar que são modelos a serem seguidos.

Um agradecimento especial também à Professora Doutora Maria Leonor Leite Vieira que, além de minha professora de Direito Tributário 6º semestre da graduação, também foi minha orientadora no desenvolvimento do presente Trabalho de Conclusão de Curso.

Por fim, dedico o meu “muito obrigada” aos meus amigos que me acompanharam todos os dias durante essa graduação. Agradeço, principalmente, à Isabelle Guimarães, Carolina Eichhorn, Bianca Venturini, Camila Sarkozy, Vitória Braithwaite, Isadora Ostini, Halef Gabriel Rocha, Natalia Okano, Giovanna Picinini, Anderson Mainates e Anna Patt.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo estudar o conceito de resultado para identificar as prestações de serviço ao exterior que estão abarcadas pela isenção de ISS, haja vista que o parágrafo único do inciso I, do artigo 2º da Lei Complementar nº 116/03 dispõe que não será considerado exportação de serviço quando o resultado da prestação ocorrer no Brasil.

Nesse sentido, o presente trabalho será construído com base na análise da legislação do ISS que trata da isenção das operações de exportação de serviços, da doutrina e a jurisprudência sobre o tema.

O presente tema é de alta relevância, pois os contribuintes ainda enfrentam a insegurança jurídica de serem autuados pelo não recolhimento de ISS sobre serviços prestados a beneficiário localizado no exterior, os quais, na sua visão, seriam exportação de serviço.

Palavras-chaves: Imposto sobre Serviço, Isenção, Resultado.

ABSTRACT

The present assignment aims at studying the concept of result for the purpose of identifying the services provided abroad that are covered by the ISS exemption, given that the sole paragraph of item I, article 2 of Complementary Law nº 116/03 established that will not be considered a service export when the result takes place in Brazil.

In this sense, the present assignment will analyze the ISS legislation that deals with the exemption of service export operations, the doctrine and caselaws on that subject.

This study is highly relevant, as taxpayers still face the legal uncertainty of being assessed for not paying ISS on services provided to a beneficiary located abroad, which, in their view, would be service export.

Keywords: Service Tax, Exemption, Result.

SUMÁRIO

1) Introdução.....	6
2) Legislação que trata da imunidade nas operações de exportação de serviços.....	8
3) Diferenças entre imunidade, não incidência e isenção.....	12
3.1) Natureza jurídica da norma de desoneração de ISS sobre exportações de serviços.....	15
4) Conceito de resultado para fins de reconhecimento da isenção nas operações de exportação de serviços.....	18
5) Análise da jurisprudência da Corte Superior sobre o conceito de resultado na operação de prestação de serviços ao exterior.....	26
6) Conclusão.....	36
7) Referências.....	38

1. INTRODUÇÃO

A presente monografia visa estudar o conceito de resultado útil utilizado pelos aplicadores do direito para o reconhecimento do que seria uma operação de exportação de serviços.

Isto porque, o artigo 156, §3º, inciso II, da Constituição Federal de 1988 (“CF/88”)¹ estabeleceu que caberia à lei complementar excluir da incidência do Imposto sobre Serviços (“ISS”) as exportações de serviços prestados ao exterior.

Assim, a fim de atender aos ditames constitucionais, a Lei Complementar n.º 116/03 (“LC n.º 116/03”)² determinou que, em seu artigo 2º, inciso I, que o ISS não incidirá sobre as exportações de serviço para o exterior do País.

Todavia, o parágrafo único do mesmo dispositivo fez uma ressalva no sentido de que 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.

Dessa forma, diante dessa exceção, iniciou-se a discussão doutrinária e jurisprudencial sobre o conceito de resultado, visto que, para que seja reconhecida a mencionada isenção, é necessário identificar no caso concreto se o resultado útil da exportação de serviços deu-se no exterior ou em território nacional, o que será objeto da presente monografia.

Assim, o presente tema ganha relevância do ponto de vista tributário, pois é através da conceituação de resultado útil que se é possível verificar no caso concreto se houve a ocorrência de fato imponible passível de tributação ou se se trata de exportação de serviços, a qual é isenta.

Além disso, é fato que a referida norma que prevê a exoneração tributária impacta diretamente a economia brasileira, visto que, caso perca a sua eficácia no plano concreto, isso desestimulará a prestação de serviços brasileiros ao exterior, bem como implicará a perda de competitividade no mercado internacional.

¹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

² BRASIL. Lei Complementar n.º 116 de 31 de julho de 2003. Brasília, DF: Senado Federal, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm

Bem por isso, o objeto do presente Trabalho de Conclusão de Curso é analisar o conceito de resultado para fins de identificação das operações de exportação de serviço, o qual é construído pelo estudo em conjunto da legislação brasileira, jurisprudência e da doutrina.

2. LEGISLAÇÃO QUE TRATA DA IMUNIDADE NAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS;

O artigo 156, §3º, inciso II, da CF/88, *in verbis*, atribuiu à legislação complementar a competência de excluir da hipótese de ISS as prestações de serviço ao exterior.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

§ 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.

Por sua vez, a LC n.º 116/03 determinou que não incide ISS sobre as exportações de serviços para o exterior do País. Contudo, fez uma ressalva para os serviços desenvolvidos no Brasil, cujos efeitos aqui se verifiquem, mesmo que pagos por residentes do exterior. Confira-se:

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.

Diante disso, verifica-se que a *“norma não define o que é exportação de serviços para fins do imposto, mas, de modo inverso, explicita aquilo que não se considera exportação – os serviços desenvolvidos aqui, cujos resultados aqui se verifiquem.”*³.

Pois bem. Em vista da legislação constitucional e complementar, Alessandro Mendes Cardoso e Caroline Loures Silva Louzi⁴ explicam que os Municípios editaram suas leis municipais para passarem a prever a não incidência de ISS sobre exportações de serviços. Como é o caso do Município de São Paulo que editou o Parecer Normativo SF n.º 02/2016⁵, por meio do qual visou conceituar o que é resultado para fins de caracterização da exportação de serviços:

³ ABREU, Anselmo Zilet. Imposto sobre Serviços – ISS na Exportação e na Importação de Serviços. São Paulo, Editora Quartier Latin, 2019, pág. 158.

⁴ CARDOSO, Alessandro Mendes e LOUZI, Caroline Loures Silva. Evolução jurisprudencial do conceito de “resultado” para a exportação de serviço. Disponível em <https://www.migalhas.com.br/amp/depeso/346887/evolucao-jurisprudencial-do-conceito-de-resultado>, acesso em 17.09.2022

⁵ Município de São Paulo. Parecer Normativo nº 02/2016. Disponível em <http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/parecer-normativo-secretaria-municipal-da-fazenda-2-de-27-de-abril-de-2016>, acesso em 06.08.2022.

Art. 1º Considera-se “resultado”, para fins do disposto no parágrafo único do artigo 2º da Lei n.º 13.701, de 24 de dezembro de 2003, a própria realização da atividade descrita na lista de serviços do artigo 1º da Lei n.º 13.701, de 24 de dezembro de 2003, 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.

§ 2º Não se considera exportação de serviço a mera entrega do produto dele decorrente, tais como relatórios ou comunicações, bem como procedimentos isolados realizados no exterior que não configurem efetiva prestação dos serviços no território estrangeiro.

§ 3º No caso de serviços de duração continuada, considera-se proporcionalmente realizada a prestação dos serviços com o cumprimento da sua etapa mensal.

Como se vê, tal legislação da Municipalidade de São Paulo diminuía o campo de isenção do ISS, ao estabelecer que somente poderia ser considerado como exportação os serviços que forem integralmente desenvolvidos e prestados fora do país. Assim, não seriam considerados exportação de serviços, aqueles desenvolvidos aqui e que tenham produzido resultado no exterior, o que denota que o referido parecer normativo retirava todo o conteúdo do artigo 2º da LC 113/06.

Posteriormente, o Município de São Paulo editou o Parecer Normativo SF n.º 04/2016⁶ estabelecendo que é exportação de serviços quando a pessoa, o elemento material, imaterial ou o interesse econômico sobre o qual recaia a prestação estiver localizado no exterior:

“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.”

Como se vê, a isenção de ISS sobre a exportação de serviços autorizada pela CF/88 e instituída na LC 113/06 ganha maior ou menor alcance dependendo de como a legislação municipal conceitua o que seria o “resultado” do serviço.

⁶ Município de São Paulo. Parecer Normativo nº 04/2016. Disponível em [http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/parecer-normativo-secretaria-municipal-da-fazenda-4-de-10-de-novembro-de-2016/detalhe#:~:text=Detalhes%20da%20Norma%20\(PARECER%20NORMATIVO,9%20de%20Novembro%20de%202016\)&text=N%C3%A3o%20incid%C3%Aancia%20do%20Imposto%20Sobre,verifique%20no%20exterior%20do%20Pa%C3%ADs%20](http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/parecer-normativo-secretaria-municipal-da-fazenda-4-de-10-de-novembro-de-2016/detalhe#:~:text=Detalhes%20da%20Norma%20(PARECER%20NORMATIVO,9%20de%20Novembro%20de%202016)&text=N%C3%A3o%20incid%C3%Aancia%20do%20Imposto%20Sobre,verifique%20no%20exterior%20do%20Pa%C3%ADs%20), acesso em 06.08.2022.

Vale lembrar que a CF/88 também desonera a exportação de serviços de outros tributos como do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”), bem como das Contribuições ao Programa de Integração Social (“PIS”) e para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”).

Contudo, para o ICMS, a CF/88, em seu artigo 155, inciso X, ‘a’, é bastante clara ao estabelecer que não incidirá o referido imposto nas prestações de serviço a destinatários no exterior, de modo que basta que a prestação de serviço seja feita a destinatário localizado no exterior para que configure exportação de serviços.

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

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

Da mesma forma, a Lei Complementar n.º 87/96 (“LC n.º 87/96”), em observância à CF/88, prevê que não incide ICMS sobre prestações de serviço destinados ao exterior.

Art. 3º O imposto não incide sobre:

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

Quanto ao PIS e COFINS, as Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 dispõem que não incidirão as contribuições sobre prestações de serviços para pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior:

Lei n.º 10.637/2002

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

Lei n.º 10.833/2003

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

Portanto, enquanto para o PIS, COFINS e ICMS, o elemento que configura exportação de serviço é o fato de o beneficiário estar localizado/domiciliado no exterior, para o ISS, o resultado da prestação de serviço deve se dar no exterior.

Porém, antes de adentrar ao que seria considerado “resultado” para fins de exportação de serviço, é de rigor analisar a natureza jurídica da norma que desonera tais serviços, se constituiriam como imunidade, não incidência ou isenção.

3. DIFERENÇAS ENTRE IMUNIDADE, NÃO INCIDÊNCIA E ISENÇÃO;

A imunidade, não incidência e isenção são institutos frequentemente confundidos e utilizados equivocadamente como sinônimos, pois, em última análise, importam na desoneração tributária de uma operação. Por exemplo, a própria CF/88 utiliza-se de expressões como “não incide” ou “isenção” para se referir à imunidade. São os casos do artigo 149, §2º, inciso I⁷, artigo 153, §3º, inciso III⁸, §4º, inciso II⁹, artigo 155, §2º, inciso X¹⁰, artigo 156, §1º-A, §2º, inciso I¹¹.

⁷ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001\)](#)

I - **não incidirão** sobre as receitas decorrentes de exportação;

⁸ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

III - **não incidirá** sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

⁹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

II - **não incidirá** sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

¹⁰ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

¹¹ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

§ 1º-A O imposto previsto no inciso I do *caput* deste artigo **não incide** sobre templos de qualquer culto, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade de que trata a alínea "b" do inciso VI do *caput* do art. 150 desta Constituição sejam apenas locatárias do bem imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 116, de 2022)

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - **não incide** sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

Da mesma forma, são os artigos 184, §5º¹² e 195, §7º¹³, da CF/88 que se utilizam da palavra “isenção” para tratar sobre imunidade.

Com efeito, os vocábulos imunidade, não incidência e isenção não podem ser tratados como sinônimos, haja vista que cada uma possui a sua natureza jurídica própria.

A imunidade é veiculada por norma constitucional que limita – ou impede - a competência dos entes federativos de tributarem um determinado fato jurídico, uma determinada pessoa ou um determinado bem. Isto é, em razão da imunidade, os entes federativos não possuem a competência para instituírem leis prevendo a tributação de determinados bens, pessoas e situações previstos na Constituição Federal.

Na visão de Paulo de Barros Carvalho: *“a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária (...) as regras que imunizam são normas de competência.”*¹⁴

Por outro lado, Paulo Caliendo entende que:

*“as imunidades são normas constitucionais que limitam o poder de tributar ao determinar a exclusão de competência tributária sobre determinadas situações bens ou pessoas, com a finalidade de realizar a proteção e a promoção de valores constitucionais.”*¹⁵

Na mesma linha, Roque Antonio Carraza leciona que:

*“a competência tributária tem suas fronteiras perfeitamente traçadas pela Constituição Federal, que, inclusive, aponto, direta ou indiretamente, as regras-matrizes dos tributos. Pois bem, a imunidade tributária ajuda a delimitar o campo tributário. De fato, as regras de imunidade também demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas. (...) Noutras palavras, a competência tributária é desenhada também por normas negativas, que veiculam o que se convencionou de imunidades tributárias.”*¹⁶

¹² Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.

§ 5º São **isentas** de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

¹³ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 7º São **isentas de** contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Editora SaraivaJur. 30ª Edição, 2019, pág. 235

¹⁵ CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário. Editora SaraivaJur, 2ª Edição, São Paulo, 2019, pág. 381.

¹⁶ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, Editora Malheiros, 30ª Edição, pág. 835/836.

Além disso, segundo Luís Eduardo Schoueri, a imunidade é uma exceção à regra geral de que os gastos devem ser suportados por todos os membros da sociedade. Dessa forma, por se tratar de uma exceção, a justificativa para o tratamento desigual deve buscar à concretização do Princípio da Igualdade.¹⁷

A não incidência, por sua vez, é objeto de divergência por parte da doutrina. Alguns doutrinadores, como João Marcelo Rocha, entendem que a não incidência consiste em fatos não tributáveis por ausência de previsão legal. Assim, caso a lei não preveja a tributação de um determinado fato, isto será caso de não incidência de tributo, pois o ente federativo tinha competência para instituir tal tributo, mas decidiu por não o fazer.

Assim, define João Marcelo Rocha¹⁸:

“hipóteses de não-incidência, portanto, são situações que o legislador poderia atingir com a instituição de determinado tributo (existe permissão constitucional para isso), mas que, por voluntariedade, ele não o faz. Tais situações são deixadas de fora do campo de incidência do tributo que ora se institui, por deliberação do próprio legislador. Elas não são definidas pela lei como hipóteses de incidência do tributo.”

Da mesma forma, é o entendimento de Hugo de Brito Machado, segundo o qual: “*a não incidência, configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência.*”¹⁹. Assim, dá o exemplo da hipótese de incidência do imposto de importação, no qual se tributa a importação de produtos. Todos os demais fatos estariam sob a não-incidência.

Contudo, a não-incidência também pode ser utilizada em sentido amplo, conforme explica Luis Eduardo Schoueri²⁰, podendo se referir aos casos em que *(i)* apesar de o ente federativo possuir competência para tributar um determinado fato, ele opta por deixar de lado no momento da descrição da hipótese de incidência, *(ii)* o ente federativo não tem competência para instituir a tributação, bem como *(iii)* nos que há imunidade.

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9ª Edição, São Paulo, Saraiva Educação, 2019. Pág. 791.

¹⁸ ROCHA, João Marcelo. Direito Tributário, Editora Ferreira, 5ª edição, Pág. 180.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Editora Malheiros, 28ª Edição, 2007, pág. 251.

²⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. Editora Saraiva, 10ª Edição, 2021, pág. 136.

Por fim, o texto literal do artigo 175, inciso I, do CTN²¹ estabelece que a isenção seria uma hipótese de exclusão do crédito tributário, assim como a anistia.

Contudo, há doutrinadores que acertadamente criticam a redação do dispositivo legal do CTN para defender que a isenção não seria hipótese de exclusão de crédito tributário. Isso porque, conforme lições de Roque Antônio Carraza²², a lei de isenção atua anteriormente à ocorrência do fato gerador, de modo que, na isenção, jamais existiria obrigação tributária e crédito tributário para que fossem passíveis de exclusão.

Na mesma linha, é o entendimento de José Eduardo Soares de Melo, segundo o qual:

*“a isenção, veiculada por legislação ordinária, delimita a regra de incidência tributária, impedindo que ocorra o nascimento do respectivo fato gerador, diferenciando-se da imunidade, que consiste na exclusão da própria competência tributária, originária da própria Constituição Federal; enquanto a não incidência significa que os atos, situações, estados e negócios jurídicos não se enquadram ao tipo tributário.”*²³

Regina Helena Costa, por sua vez, defende que a isenção decorre de lei e consiste em norma que impede o exercício da competência tributária em determinadas ocasiões, em razão da exclusão legislativa de um ou mais aspectos da hipótese de incidência, de modo que jamais existirá obrigação tributária principal, dispensa legal do pagamento do tributo ou exclusão do crédito tributário.²⁴

Ademais, Paulo de Barros Carvalho sustenta que a *“isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos créditos da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo.”*²⁵

Vale ressaltar, ainda, que o ente federativo que tem competência para instituir um tributo é, em regra, o mesmo ente que terá competência para prever uma isenção.

²¹ Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

²² CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, Editora Malheiros, 30ª Edição, pág. 1.038.

²³ MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário, 10ª Edição, pág. 422.

²⁴ COSTA, Regina Helena Costa. Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional, 5ª Edição, 2015, págs. 299/300.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Editora Saraiva, 24ª Edição, 2012, pág. 239.

Dessa forma, passaremos a analisar a seguir a natureza jurídica da norma que desonerou as exportações de serviços da tributação pelo ISS.

3.1. Natureza jurídica da norma de desoneração de ISS sobre exportações de serviços;

Como explicitado anteriormente, o artigo 156, §3º, II da CF/88 estabelece que cabe à lei complementar excluir da incidência do ISS as exportações de serviço. Assim, torna-se saliente a discussão se tal hipótese seria de imunidade, isenção ou isenção heterônoma, pois, da leitura literal do referido artigo, extrai-se que tal desoneração dependeria de lei complementar a fim de que os desejos constitucionais sejam cumpridos.

A doutrinadora e atual Ministra do STJ, Regina Helena Costa²⁶, defende que a CF/88 não excluiu da competência dos Municípios e do Distrito Federal de instituir o ISS sobre as operações de exportação de serviço, apenas estabeleceu que cabia à lei complementar afastar a incidência de ISS sobre serviços exportados, tratando-se, portanto, de isenção e não imunidade.

Cristiane Morimoto e Thaís Barbosa Costa²⁷ aprofundam o tema ao explicitar como ocorreu a construção da norma isentiva prevista no artigo 2º da LC 113/03. Confira-se:

“No caso das isenções previstas no art. 2º da Lei Complementar n. 116/03, verifica-se que: (i) na exportação de serviços, o legislador macula a norma-padrão de incidência, subtraindo-lhe o critério espacial, ou seja, sobre os serviços prestados por residentes para não residentes (fora do território nacional) não incide o imposto (...) Vale destacar que a norma que isenta a prestação de serviços prestados por residentes para não residentes, atinge o resultado do serviço prestado. Ou seja, se o resultado se dá no exterior, ainda que o serviço tenha sido prestado no Brasil, estamos diante de hipótese de isenção tributária.

Isso porque o imposto não incide sobre a exportação. Assim, se a finalidade é exportar o serviço, tem-se que os seus efeitos ocorrerão no exterior, não importando se sua confecção se deu em território nacional.”

O Professor Paulo de Barros Carvalho, na mesma linha, entende que *“a previsão do artigo 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.”*²⁸

²⁶ COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias. Teoria e análise da jurisprudência do STF. 3ª Edição, São Paulo, Malheiros Editores, 2015, p. 104.

²⁷ MORIMOTO, Cristiane e COSTA, Thaís Barbosa. Comentários à lei complementar n. 116/03: de advogados para advogados. São Paulo, MP Editora, 2009, Págs. 40/41.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Editora Saraiva, 24ª Edição, 2012, p. 246.

Em contraposição, Luciano Amaro²⁹ entende que, como a imunidade é uma técnica de definição de competência, a norma veiculada no artigo 156, §3º, II teria natureza jurídica de imunidade, pois define a competência da lei complementar para desonerar as exportações de serviços.

Nesse mesmo sentido, é o pensamento de Luís Eduardo Schoueri³⁰ que considera a norma do art. 156, §3º, II, da CF/88 como imunidades técnicas relativas às exportações.

Já Ana Clarissa Masuko e Marcos Aurélio Pereira Valadão³¹ consideram a desoneração das exportações de serviços como imunidade considerada, pois o “*comando constitucional é no sentido de que o ISSQN não incide nas exportações de serviços e remete à lei complementar a possibilidade de regular o tema, de maneira mais ou menos restritiva, a critério do legislador complementar federal.*”

Ainda há uma terceira posição sustentada por Roque Antônio Carraza³² e Anselmo Zilet Abreu³³ de que o inciso II do §3º do artigo 5º permitiria a exclusão de ISS nas exportações de serviço para o exterior, por meio de lei complementar federal. Em outras palavras, a concessão de isenção se daria por pessoa política diversa da que possui a competência impositiva (isenção heterônoma)”.

Vislumbramos que a posição mais acertada seria de Roque Antônio Carraza e Anselmo Zilet Abreu de que a norma isentiva teria natureza de isenção heterônoma, pois o texto constitucional não determina que as exportações de serviços não são tributadas pelo ISS, o artigo 156, §3º, inciso II apenas estabelece que cabe à lei complementar excluir da incidência tais operações, portanto, a norma constitucional não seria autoaplicável e nem de eficácia plena, dependeria de norma complementar posterior.

Além disso, por se tratar de exclusão da incidência de ISS prevista por lei complementar criada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo Presidente da República e não propriamente pelos Municípios e Distrito Federal que detém competência sobre o ISS, a norma isentiva possui natureza jurídica de isenção heterônoma.

²⁹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 15ª Edição. São Paulo, Editora Saraiva, 2009, p. 160.

³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8ª Edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2018, p. 489.

³¹ MASUKO, Ana Clarissa e VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. O princípio do destino e a não tributação pelo ISSQN na exportação de serviços. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (RDIET), Brasília, V. 14, n.º 2, p. 359-404, 2019.

³² Pág.1.074/1.075

³³ ALEXANDRINO, Marcelo e Paulo, Vicente. Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência. 11ª Edição, Rio de Janeiro: Impetus, Pág. 236.

4. CONCEITO DE RESULTADO PARA FINS DE RECONHECIMENTO DA ISENÇÃO NAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

Nesse tópico, passaremos a analisar propriamente o objeto do presente trabalho, qual seja, entender o conceito de resultado para fins de isenção da atividade de exportação de serviços. Vale ressaltar que conceito não se confunde com definição.

Segundo o Professor José Sérgio Fonseca de Carvalho, da Faculdade de Educação da Unidade de São Paulo (“FE-USP”), definição é a tentativa de se enunciar de maneira precisa o uso comum, corrente de uma palavra e os seus limites que pode ser dita em poucas palavras.³⁴

Já os conceitos são múltiplos, elásticos e que se alargam, podendo, inclusive, ser objeto de debate entre estudiosos, principalmente, na área de ciências humanas em que um mesmo conceito pode ser entendido de diversas formas.³⁵

Dito isso, passaremos a analisar *(i)* a definição de resultado, conforme se encontra nos dicionários de língua portuguesa, bem como *(ii)* o conceito de resultado utilizado no direito tributário para fins de identificação das operações de exportação.

O dicionário Michaelis³⁶ define resultado como *(i)* ato ou efeito de resultar, *(ii)* consequência de um fato; resulta, resultância, *(iii)* conclusão de um cálculo matemático, *(iv)* deliberação sobre um assunto, *(v)* saldo de pontos em uma competição, e *(vi)* lucro ou prejuízo decorrente de um investimento.

O Meu Dicionário³⁷, provido pelo Governo Federal, por sua vez, define que resultado é *(i)* aquilo que resulta de um ato, de um fato, consequência, efeito, *(ii)* o que se obtém após a execução de operação matemática, produto, *(iii)* fim, *(iv)* lucro, *(v)* deliberação, resolução, e *(vi)* situação final de uma competição expressa em números.

Assim, segundo as definições dos dicionários, resultado é a consequência da prática de um fato, um produto ou uma finalidade.

³⁴ CARVALHO, José Sérgio Fonseca de. Disponível em <https://disciplinas.usp.br/mod/page/view.php?id=1564434>, acesso em 11.09.2022.

³⁵ CARVALHO, José Sérgio Fonseca de. Disponível em <https://disciplinas.usp.br/mod/page/view.php?id=1564434>, acesso em 11.09.2022.

³⁶ Dicionário Michaelis. Disponível em <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/resultado>, acesso em 07.08.2022.

³⁷ Meu dicionário, disponível em <https://www.meudicionario.org/resultado>, acesso em 07.08.2022.

No direito tributário, por seu turno, o conceito “resultado” ganha dois sentidos distintos para fins de identificação de qual operação poderia ser considerada como de exportação de serviços.

Na primeira visão, o conceito de resultado seria a própria execução do serviço. Assim, tão somente para aqueles serviços que tenham se iniciado e concluído no exterior ou tenham sido integralmente executados no exterior, haveria exportação de serviços para fins de isenção de ISS, pois a execução (resultado) teria ocorrido no exterior.

Por outro lado, não haveria exportação de serviços para aqueles serviços prestados a estrangeiro domiciliado no exterior, os quais tenham sido executados em território nacional. Isso porque, nessa linha de entendimento, a execução, isto é, o resultado teria ocorrido no Brasil e, portanto, não haveria exportação de serviços.

Veja que esse era o entendimento adotado no Parecer SF n.º 02/2016, já revogado, do Município de São Paulo:

“Art. 1º Considera-se “resultado”, para fins do disposto no parágrafo único do artigo 2º da Lei n.º 13.701, de 24 de dezembro de 2003, a própria realização da atividade descrita na lista de serviços do artigo 1º da Lei n.º 13.701, de 24 de dezembro de 2003, 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.

§ 2º Não se considera exportação de serviço a mera entrega do produto dele decorrente, tais como relatórios ou comunicações, bem como procedimentos isolados realizados no exterior que não configurem efetiva prestação dos serviços no território estrangeiro.

§3º No caso de serviços de duração continuada, considera-se proporcionalmente realizada a prestação dos serviços com o cumprimento da sua etapa mensal.” (destacamos)

Na segunda visão, o resultado deveria ser conceituado como fruição, isto é, o benefício econômico, social ou financeiro. Dessa forma, a exportação de serviços ocorreria quando o benefício econômico, social ou financeiro decorrente da prestação de serviço se desse no exterior, independentemente de a execução ter iniciado e finalizado no Brasil.

Nesse sentido, é o entendimento de Fernando Aurelio Zilveti³⁸, ao entender que o resultado seria o benefício econômico final da prestação de serviço ou a sua repercussão.

³⁸ ZILVETI, Fernando Aurelio. A LC 116/03 do ISS em face dos princípios de direito tributário. Princípio e limites da tributação. São Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 551/552.

Para fins de identificação de quem seria o beneficiário econômico, social ou financeiro do resultado do serviço prestado e a localidade em que ocorreu, os juristas Gabriel Lacerda Troianelle e Juliana Gueiros³⁹ defendem ainda a utilização do conceito de *beneficial owner*, isto é, o beneficiário efetivo trazido pelos Acordos Internacionais para Evitar a Dupla Tributação.

Vale ressaltar que o beneficiário efetivo para os tratados internacionais é aquele que realmente recebe dividendos, juros e royalties advindos de outros países contratantes.

Pois bem. Segundo os supramencionados juristas, o conceito de beneficiário efetivo é utilizado pelas convenções internacionais para evitar abusos na aplicação do tratado internacional contra bitributação. Em outras palavras, para prevenir o chamado *treaty shopping*, no qual se coloca no contrato um falso beneficiário que está localizado em um país que aderiu ao Acordo Internacional para Evitar a Dupla Tributação a fim de se esquivar da tributação.

Assim, Gabriel Lacerda Troianelle e Juliana Gueiros concluem que o parágrafo único do artigo 2º da Lei n.º 116/03 visa tão somente evitar que situações como essa ocorra, em que se estabeleceria um falso beneficiário no exterior tão somente para se aproveitarem da benesse da isenção de ISS para exportação de serviços.

Nesse sentido, desde que haja um real beneficiário efetivo localizado no exterior, estaria configurada a exportação de serviços.

Da mesma forma, o tributarista Anselmo Zilet Abreu defende que o objetivo do parágrafo único do artigo 2º da Lei n.º 116/03 é excluir do conceito de exportação de serviços, o serviço que tenha sido prestado a beneficiário efetivo localizado em território nacional. Em outras palavras, de excluir da norma isentiva prevista no *caput* os serviços que são prestados a tomadores localizados no Brasil, os quais, contudo, são pagos por residentes no exterior. Confira-se:

“o sentido do parágrafo único do art. 2º da norma é excluir, do conceito de exportação de serviços, o serviço prestado no Brasil que seja aqui fruído pelo tomador, isto é, que traga aqui proveito para o beneficiário efetivo do serviço. E é por isso que o dispositivo prescreve que isto independe de o pagamento ser feito por pessoa localizada no exterior, já que quem usufrui do serviço não é necessariamente quem realiza o pagamento, mas o beneficiário efetivo. Poderia, por exemplo, uma empresa estrangeira contratar do exterior, e pagar, um serviço a ser prestado para sua filial no Brasil, caso em que não haveria exportação, nem isenção, já que o serviço seria aqui fruído pelo tomador efetivo. Um exemplo clássico seria um estrangeiro que toma no Brasil um

³⁹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda e GUEIROS, Juliana. O ISS e a Exportação e a Importação de Serviços in ISS – Lei Complementar 116/2003, Juruá Editora, Curitiba, 1ª ed., 2005, pág. 200/203.

serviço de hospedagem no hotel; mesmo que o estrangeiro seja residente no exterior, o resultado do serviço, aqui prestado, se dá no território nacional, posto que o objetivo do serviço é hospedar, usufruindo do espaço, das comodidades e dos serviços do hotel, o que ocorre aqui.

O oposto ao previsto no dispositivo legal em questão configura a exportação: a prestação do serviço no Brasil, a destinatário no exterior (tomador/beneficiário efeito), cuja fruição do serviço somente possa se dar fora do país.”⁴⁰

O jurista Anselmo Zilet Abreu, ainda, explica que o fato de o pagador do serviço estar domiciliado no exterior não é suficiente para caracterizar uma prestação como exportação de serviço. Este é o caso, por exemplo, do estrangeiro que se hospeda no Brasil, visto que, mesmo que o serviço seja pago por residente no exterior, o resultado de usufruir do espaço e dos serviços de hotelaria teria ocorrido em território nacional e, portanto, o ISS seria devido aqui.

Segundo Fabio Pereira da Silva, Raíssa Vrijdags Belo de Lima e Marcelo Marques Junior, o parágrafo único do inciso I, do artigo 2º da Lei n.º 116/03 veicula a existência de norma antielisiva, “*tendo por objetivo evitar que a prestação de serviços, nas hipóteses em que tomador e prestador são residentes no Brasil, possa ser entendida como exportação de serviços pelo simples fato de o pagamento ser realizado por remessa do exterior, em um planejamento tributário que o legislador pretendeu coibir.*”⁴¹

Quanto aos serviços inteiramente executados no exterior, a tributarista Fernanda Ramos Pazello⁴², defende que não haveria dúvidas da não-incidência de ISS, pois o critério espacial da hipótese de incidência do ISS não abrange as operações que tenham sido prestadas integralmente no exterior a um tomador estrangeiro.

Isso porque, “*as normas municipais não têm poderes extraterritoriais*”⁴³. Isto é, os Municípios detêm a competência para instituir o imposto dentro dos seus próprios territórios,

⁴⁰ ABREU, Anselmo Zilet. Imposto sobre Serviços – ISS na Exportação e na Importação de Serviços. São Paulo, Editora Quartier Latin, 2019, pág. 185.

⁴¹ SILVA, Fabio Pereira da; LIMA, Raíssa Vrijdags Belo de; JUNIOR, Marcelo Marques. O imposto sobre serviços incidente na exportação: controvérsias sobre o resultado dos serviços e as alterações propostas no Projeto de Lei do Senado n. 475, de 2017. Disponível em <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-4-2018/o-imposto-sobre-servicos-incidente-na-exportacao-controversias-sobre-o-resultado-dos-servicos-e-as-alteracoes-propostas-no-projeto-de-lei-do-senado-n-475-de-2017/>; acesso em 08.10.2022.

⁴² PAZELLA, Fernanda Ramos. Desonerações tributárias das operações de exportação: a imunidade das contribuições sociais e a isenção do ISS. Tese de mestrado. Disponível em <https://leto.pucsp.br/bitstream/handle/8338/1/Fernanda%20Ramos%20Pazello.pdf>, acesso em 19.09.2022.

⁴³ PAZELLA, Fernanda Ramos. Desonerações tributárias das operações de exportação: a imunidade das contribuições sociais e a isenção do ISS. Tese de mestrado. Disponível em <https://leto.pucsp.br/bitstream/handle/8338/1/Fernanda%20Ramos%20Pazello.pdf>, acesso em 19.09.2022.

não podendo prever a tributação sobre fatos ocorridos no exterior que sequer estão sob a jurisdição brasileira.

Nesse sentido, foi a decisão proferida pela Primeira Turma do STJ no julgamento do REsp nº 26.827/SP, cuja ementa encontra-se transcrita abaixo:

“NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA - IMUNIDADE - COISA JULGADA. A LEI MUNICIPAL NÃO PODE ALCANÇAR FATOS GERADORES OCORRIDOS NO EXTERIOR E O ISS SO INCIDE SOBRE SERVIÇOS DESCRITOS NA LISTA ANEXA AO DECRETO-LEI 834/69, PRESTADOS NOS LIMITES DO MUNICÍPIO, EXCEPCIONALMENTE, EM OUTROS MUNICÍPIOS BRASILEIROS. ALÉM DO MAIS, A PUBLICIDADE VEICULADA PELA RECORRENTE E AMPARADA PELA IMUNIDADE. HÁ REPRODUÇÃO DE AÇÃO IDÊNTICA, ANTERIORMENTE AJUIZADA, DECIDIDA E COM TRÂNSITO EM JULGADO. RECURSO PROVIDO.”⁴⁴
(destacamos)

Além disso, Fernanda Ramos Pazello⁴⁵ expõe que a exportação de serviços pressupõe que o prestador do serviço seja brasileiro e o tomador estrangeiro. Dessa forma, defende que os serviços integralmente prestados no exterior por brasileiro a tomador estrangeiro estariam envolvidos no conceito de exportação de serviços, mas estariam fora do conceito de incidência do ISS, considerando o aspecto especial da regra-matriz de incidência tributária deste tributo e o princípio da territorialidade.

Por outro lado, Humberto Ávila⁴⁶ entende que não haveria exportação de serviços quando o serviço for inteiramente prestado no exterior. Somente seria exportação de serviço, quando o serviço que foi prestado em território brasileiro produzir o resultado no exterior.

O jurista Bruno Palhares Bontempo⁴⁷, por sua vez, entende que não configura exportação o serviço que, cumulativamente, tenha se desenvolvido no Brasil e, cujo resultado aqui tenha se verificado ou o serviço executado no exterior, porém o resultado produzido no Brasil.

⁴⁴ STJ, REsp nº 26.827/SP, relator Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 16/09/1992, DJ de 16/11/1992, p. 21121.

⁴⁵ Idem

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. 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. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 134, São Paulo: Dialética, 2006, pág. 102.

⁴⁷ BONTEMPO, B. P. Uma Releitura do Conceito de Resultado para Fins de se identificar a Incidência da Regra de Isenção do ISS nas Exportações de Serviços. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 39, p. 11–34, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1454>. Acesso em: 25.09.2022.

Dessa forma, o autor dá exemplo de uma empresa situada na França que contrata uma construtora sediada em São Paulo para construir um prédio em Paris. Nesse caso, não haveria exportação de serviços, na medida em que o serviço de construção é realizado integralmente no exterior. Isso não quer dizer, contudo, que haveria a cobrança de ISS pela Municipalidade de São Paulo, pois fatos ocorridos no exterior fogem da esfera espacial de cobrança do ISS.

Fernando Aires Barreto⁴⁸, por seu turno, defende que o conceito de resultado não está relacionado ao local onde *(i)* o contrato é celebrado ou *(ii)* o tomador é estabelecido, mas sim ao local onde são prestados os serviços e onde se está situado o estabelecimento prestador.

Assim, Roberta Vieira Gemente de Carvalho⁴⁹ reafirma a existência dessas duas correntes doutrinárias e jurisprudenciais sobre o conceito de resultado, sendo estas denominadas de “resultado-utilidade” e “resultado-consumação”. Segundo a tributarista, o conceito de resultado a ser utilizado para fins de caracterização da exportação de serviço é o “resultado-utilidade”.

“A primeira é representada pela expressão “resultado-utilidade” consistente na utilidade que o serviço gera ao tomador ou contratante. Representa a efetiva fruição do objeto contratado pelo credor, traduzindo em termos fáticos a bilateralidade das obrigações de fazer, conforme exposto em tópico anterior.

Vale lembrar que aspecto essencial da decisão pela incidência do ISS ou ICMS sobre atividades que resultam no fornecimento de um bem é justamente a condição dele ter sido produzido com destinatário certo, ou se simplesmente construído para a alocação no mercado e aquisição eventual, como medida satisfativa de interesses posteriores à sua constituição.

Não se admite trabalhar o conceito de serviço sem a consideração de que a contratação existe exclusivamente para obtenção de uma dada utilidade, a qual é aguardada e fruída por terceiro contratante.

Tem-se em vista, sob esse escopo, que o resultado-utilidade é o motivo para a realização da prestação de serviço. Assim sendo e considerando a norma contida no artigo 110 do Código Tributário Nacional – a qual determina a proibição de adulteração de conceitos versados no direito privado quando de sua utilização na seara tributária –, ilícita a construção da regra-matriz de incidência tributária, em particular seu aspecto material, que não leve em conta os detalhamentos e as nuances da definição de serviço.

Nesses termos, não se pode concluir de forma válida (utilizados os métodos de interpretação finalístico e teleológico) que a determinação do aspecto material da prestação do serviço ocorra pura e simplesmente no local de finalização dos atos materiais do fazer (resultado-consumação). Isso porque o

⁴⁸ BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 2ª edição, revisada, ampliada e atual. São Paulo. Editora Dialética, 2005. Pág. 322.

⁴⁹ CARVALHO, Roberta Vieira Gemente de. **ISS na exportação de serviços: a importância do resultado para caracterização da incidência – critérios reconhecidos pela jurisprudência brasileira e o atual cenário.** Disponível em: https://dspace.mj.gov.br/bitstream/1/6513/1/RDTC_N28_P155-169.pdf, acesso em 25.09.2022.

fazer somente passa a ter significado e amplitude jurídica na medida em que é direcionado a alguém.

Dessa construção lógica, exsurge a identificação do aspecto material do ISS somente quando identificada a oportunidade de utilização do resultado da obrigação de fazer pelo seu tomador ou contratante.

A segunda concepção é denominada “resultado-consumação”, pela qual o resultado do serviço seria representado somente pela consumação material dos atos de fazer pelo prestador, não se levando em consideração o vínculo obrigacional firmado com o contratante.

Há que se apontar que a concepção resultado-consumação, em verdade, prestigia a conclusão do esforço despendido na realização do fazer, sem, contudo, representar utilidade, posto nessa fase ainda não existir bilateralidade, uma vez que o tomador não se beneficiou da prestação.

Possivelmente, já perceptível que esse artigo entende como adequado ao contexto normativo vigente da concepção resultado-utilidade, especialmente pelo fato de que um serviço somente resta caracterizado pela consecução em favor de terceiro e para a satisfação de seu interesse.”⁵⁰

Como se vê, para a primeira corrente, o resultado-utilidade refere-se ao motivo pelo qual houve a contratação e a realização do serviço, isto é, a utilidade gerada ao tomador do serviço. Assim, para fins de isenção de ISS, o resultado-utilidade deve-se dar no exterior.

No entanto, para a segunda corrente denominada de “resultado-consumação”, o resultado do serviço seria a consumação material dos atos de fazer pelo prestador, desconsiderando o vínculo obrigacional firmado com o contratante. Assim, o resultado seria a conclusão/a prática do último ato da obrigação de fazer, mesmo que isso não signifique que o tomador não tenha ainda se beneficiado da prestação. Nesse sentido, para que haja a operação isenta de exportação de serviço, o último ato prestacional do serviço deve ocorrer no exterior.

Assim, Anselmo Zilet Abreu entende que:

“Conforme a tese adotada, a abrangência da isenção possui maior ou menor amplitude, e as operações que podem ser consideradas exportações de serviço, para fins da desoneração do imposto, se reduzem ou se ampliam. Para a primeira interpretação (a de que resultado é a própria execução do serviço), somente haveria exportação de serviços, e somente haveria isenção do imposto, para as prestações de serviços executados no exterior. Para a segunda exegese (a de que resultado é a fruição), também os serviços prestados no Brasil poderiam ser considerados exportação, e serem isentos do tributo, desde que o resultado, qual seja, fruição, ocorra no exterior.”⁵¹

⁵⁰ CARVALHO, Roberta Vieira Gemente de. **ISS na exportação de serviços: a importância do resultado para caracterização da incidência – critérios reconhecidos pela jurisprudência brasileira e o atual cenário.** Disponível em: https://dspace.mj.gov.br/bitstream/1/6513/1/RDTC_N28_P155-169.pdf, acesso em 25.09.2022.

⁵¹ ABREU, Anselmo Zilet. *Imposto sobre Serviços – ISS na Exportação e na Importação de Serviços.* São Paulo, Editora Quartier Latin, 2019, pág. 159.

Diante disso, constata-se que dependendo do conceito de resultado adotado, o campo de isenção de ISS será maior ou menor. Isso porque, caso o resultado seja considerado como a utilidade usufruída pelo contratante do serviço, mais operações de prestação de serviço será considerada como exportação e, por conseguinte, isentas de ISS. Caso, contudo, seja adotada a segunda corrente, em que o resultado é a consumação do serviço, as operações de exportação de serviço restringir-se-ia às prestações concretizadas no exterior.

5. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE SUPERIOR SOBRE O CONCEITO DE RESULTADO NA OPERAÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS AO EXTERIOR;

Em que pese a identificação da operação de exportação de serviço depender de uma análise de provas de onde ocorreu, ocorre ou ocorrerá o resultado da prestação, quando os fatos estão devidamente prequestionados e explicitados nos acórdãos prolatados pelos tribunais de justiça estaduais, o STJ passa a deter competência para explicitar o conceito de resultado, bem como para analisar a localidade em que se deu o resultado do serviço prestado, nos termos do artigo 105, inciso III, da CF/88⁵².

Pois bem. Ao longo da evolução jurisprudencial, a Corte Superior já adotou os conceitos de resultado como “resultado-utilidade” e “resultado-consumação” para solucionar casos envolvendo exportação de serviços.

Vale ressaltar que, em nenhum momento, o conceito de resultado foi decidido em sede de Recurso Especial afetado pela sistemática de recursos repetitivos prevista no artigo 928⁵³ do Código de Processo Civil de 2015 (“CPC”)⁵⁴, sendo certo que cada caso foi decidido com base nas peculiaridades e no tipo de serviço que foi prestado.

O primeiro caso julgado pelo STJ foi o Recurso Especial (“Resp”) nº 831.124/RJ em 2006, por meio do qual o contribuinte GE Celma Ltda., visava por meio da impetração de mandado de segurança preventivo afastar a tributação de ISS sobre serviços de retífica, reparo e revisão de motores e de turbinas de aeronaves que seriam prestados a beneficiário estabelecido no exterior.

Conforme relatório constante no acórdão do Resp nº 831.124/RJ. O serviço era prestado da seguinte forma: **(i)** seus clientes no exterior contratavam o contribuinte e remetiam as turbinas para o seu estabelecimento em Petrópolis/RJ, **(ii)** realizava o serviço de retífica das

⁵² “**Art. 105.** Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

(...)

III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:”

⁵³ “**Art. 928.** Para os fins deste Código, considera-se julgamento de casos repetitivos a decisão proferida em:

I - incidente de resolução de demandas repetitivas;

II - recursos especial e extraordinário repetitivos.

Parágrafo único. O julgamento de casos repetitivos tem por objeto questão de direito material ou processual.”

⁵⁴BRASIL. Código de Processo Civil de 2015. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm, acesso em 08.10.2022.

turbinas, testava e as despachava ao exterior, e (iii) os seus clientes recebiam as turbinas reparadas e as instalava nas aeronaves.

O STJ, na ocasião, entendeu que o resultado da prestação de serviço de retífica, reparo e revisão dos motores e de turbinas de aeronaves teria ocorrido no Brasil, haja vista que o serviço teria sido concluído em território nacional com a testagem dos motores e turbinas.

Dessa forma, no Resp nº 831.124/RJ, o STJ havia adotado o conceito de resultado como “resultado-consumação”, pois entendeu que o resultado da prestação de serviços está atrelado à localidade em que se deu a consumação dos serviços.

Confira-se a ementa do acórdão prolatado no Resp nº 831.124/RJ:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. SERVIÇO DE RETÍFICA, REPARO E REVISÃO DE MOTORES E DE TURBINAS DE AERONAVES CONTRATADO POR EMPRESA DO EXTERIOR. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. SERVIÇO EXECUTADO DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL. APLICAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº LC 116/03. OFENSA AO ART. 535 DO CPC REPELIDA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVOS LEGAIS. SÚMULAS 282/STF E 211/STJ.

Tratam os autos de mandado de segurança preventivo impetrado por GE CELMA LTDA. com a finalidade de obstar eventual ato do Secretário Municipal de Fazenda de Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, que importe na cobrança de ISSQN sobre prestação de serviços consubstanciada em operações de retificação, reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves, contratadas por empresas aéreas do exterior. Sentença denegou a segurança. Apelação da impetrante, tendo o TJRJ negado-lhe provimento ao entendimento de que: a) o mandado de segurança não alberga pedido genérico; b) não é inconstitucional a regra posta na LC 116/03, tendo incidência o disposto no seu art. 2º. Recurso especial apontando violação dos seguintes preceitos legais: arts. 535, I e II, 282 e 283 do CPC; arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51; art. 2º, I, da LC nº 116/03.

Sustenta que: a) o acórdão é nulo, haja vista não ter suprido as omissões argüidas mesmo após a oposição dos embargos de declaração, mais especificamente em relação à violação dos arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51, 282 e 283 do CPC, bem assim quanto à diferenciação entre o local da prestação dos serviços e o do resultado dos serviços, critério esse eleito pela LC nº 116/03; b) o decisum é nulo por omissão quanto à adequação da via eleita, deixando de formular fundamento que legitimaria tal conclusão; c) a assertiva contida no acórdão recorrido (pedido genérico) é manifestamente contrária às provas pré-constituídas que acompanharam a exordial do mandado de segurança, sendo conflitante com o disposto nos arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51. Igualmente se diga do disposto nos arts. 282 e 283 do CPC;

d) embora o serviço de retífica de motores seja realizado no território nacional (local da prestação), trata-se de efetiva exportação de serviços, tal qual tratada pelo art. 2º, inciso I, da LC 116/03, na medida em que a prestação de serviços

somente se conclui com o pagamento dos valores devidos que, por conseguinte, apenas se perfaz quando os clientes verificam o resultado do serviço encomendado. Interposto concomitantemente recurso extraordinário.

Ambos os apelos não foram admitidos, tendo sido manejados agravos de instrumentos para o STJ e STF. O agravo dirigido a esta Corte foi provido.

2. O recurso não merece ser conhecido pela alegada violação dos arts. 282 e 283 do CPC e 1º e 6º da Lei nº 1.533/51, pois não foram prequestionados na instância de origem, não havendo sido objeto de debate nem deliberação. Nem mesmo com a oposição de embargos de declaração, houve pronunciamento a respeito deles, hipótese que atrai a incidência das Súmulas 282/STF e 211/STJ.

3. Ausência de violação do art. 535, I e II, do CPC: a) quanto à primeira questão (omissão quanto os arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51, e 282 e 283 do CPC) verifica-se que não houve manifestação a respeito de tais preceitos porque utilizou-se o acórdão da apelação de fundamentação diversa para sustentar a assertiva de que o mandado de segurança continha imprecisão do pedido, entendendo-o genérico e estranho ao conteúdo preventivo da impetração (fl. 443 e fl. 455).

Não se trata, pois, de omissão a ausência de manifestação sobre o teor desses dispositivos legais. O aresto recorrido abordou os pontos necessários à composição da lide, oferecendo conclusão conforme a prestação jurisdicional solicitada; b) em relação ao segundo questionamento (ausência de diferenciação entre o local da prestação dos serviços e o local do resultado dos serviços), também não se constata situação omissiva, pois, embora não fazendo essa discriminação, o aresto recorrido reportou-se ao pronunciamento do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, que se manifestou a respeito; c) por último, quanto à inadequação da via eleita, constata-se que o Tribunal manifestou-se quando entendeu que o mandado de segurança seria via imprópria para formular pedido genérico. O parecer do Parquet foi além e opinou pela extinção do processo sem julgamento de mérito. Porém, a Corte, apesar de adotar a manifestação do Ministério Público, passou ao exame do mérito da segurança, não resultando prejuízo para a recorrente em relação à preliminar. Assim, não constatados os vícios elencados no art. 535 do CPC, nega-se provimento ao apelo nesse aspecto.

4. Nos termos do art. 2º, inciso I, parágrafo único, da LC 116/03, o ISSQN não incide sobre as exportações de serviços, sendo tributáveis aqueles desenvolvidos dentro do território nacional cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. In casu, 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, exatamente em Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, e somente depois de testados, envia-os de volta aos clientes, que procedem à sua instalação nas aeronaves.

5. A Lei Complementar 116/03 estabelece como condição para que haja exportação de serviços desenvolvidos no Brasil que o resultado da atividade contratada não se verifique dentro do nosso País, sendo de suma importância, por conseguinte, a compreensão do termo "resultado" como disposto no parágrafo único do art. 2º.

6. Na acepção semântica, "resultado" é consequência, efeito, seguimento. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil,

ele não poderá aqui ter conseqüências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem-se produzir em qualquer outro País. É necessário, pois, ter-se em mente que os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação.

7. 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. É inquestionável a incidência do ISS no presente caso, tendo incidência o disposto no parágrafo único, do art. 2º, da LC 116/03: "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."

8. Recurso especial parcialmente conhecido e não-provido.⁵⁵

Já, no REsp nº 1.805.226/SP, o contribuinte Metalock Brasil LTDA. *“pretendia afastar a incidência de ISS sobre a prestação de serviços de reparos navais em embarcações de bandeira estrangeira, sob a alegação de que as embarcações de bandeira estrangeira se equiparariam ao território estrangeiro”*.

Ocorre que, no julgamento do referido Apelo Especial, o STJ decidiu que não seria caso de exportação de serviços, tendo em vista que após a realização dos serviços de reparos navais, as embarcações de bandeira estrangeira, logo em seguida navegam em território nacional, de modo que a utilidade do serviço ocorreria no Brasil.

Vale ressaltar que não foi conhecido o Recurso Especial quanto à controvérsia se as embarcações estariam cadastradas no Regime Especial Brasileiro (“REB”) para fins de equiparação à território estrangeiro, pois isso demandaria reanálise de fatos e provas, o que é vedado nos termos da Súmula nº 07.

Assim, no REsp nº 1.805.226/SP, o STJ adotou o conceito de “resultado-utilidade” para analisar a ocorrência ou não da exportação de serviços. Confira-se a ementa do acórdão:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC. REALIZAÇÃO DE EXPORTAÇÃO PELO REGIME ESPECIAL BRASILEIRO (REB). EQUIPARAÇÃO. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 7/STJ. ISENÇÃO DE ISSQN CONCEDIDA PELO ART. 5º DO DL 244/67. REQUISITOS. VERIFICAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SERVIÇOS DE REPAROS NAVAIS EM EMBARCAÇÕES DE BANDEIRA ESTRANGEIRA. EQUIPARAÇÃO A TERRITÓRIO ESTRANGEIRO PARA FINS DE CARACTERIZAÇÃO DE EXPORTAÇÃO DOS SERVIÇOS. INVIABILIDADE. OCORRÊNCIA DO RESULTADO DOS SERVIÇOS EM ÁGUAS MARÍTIMAS DO TERRITÓRIO NACIONAL.

⁵⁵ STJ, REsp nº 831.124/RJ, relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 15.08.2006, DJ de 25.09.2006, p. 239.

CONSEQUENTE INCIDÊNCIA DO ISSQN. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 2º, PAR. ÚNICO, E 3º, § 3º, DA LC 116/03.

1. Não há ofensa ao art. 1.022 do CPC quando a Corte de origem dirime, fundamentadamente, as questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos autos. Não se pode, ademais, confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

2. O Tribunal a quo, no julgamento dos aclaratórios, afastou a alegada equiparação dos serviços prestados pela ora recorrente à operação de exportação pelo Regime Especial Brasileiro (REB), reconhecendo não haver nos autos comprovação da inscrição dos navios estrangeiros nesse regime especial. Dissentir dessa conclusão encontra óbice na Súmula 7/STJ.

3. A alteração das conclusões adotadas pelo Tribunal bandeirante, quanto ao não preenchimento dos requisitos para a concessão da isenção prevista no art. 5º do DL 244/67, demandaria, por igual, o revolvimento do material fático-probatório existente nos autos, providência vedada em sede de insurgência especial.

4. Nos termos da jurisprudência desta Corte, é "condição para que haja exportação de serviços desenvolvidos no Brasil que o resultado da atividade contratada não se verifique dentro do nosso País, sendo de suma importância, por conseguinte, a compreensão do termo 'resultado' como disposto no parágrafo único do art. 2º" (REsp 831.124/RJ, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 15/8/2006, DJ 25/9/2006, p. 239).

5. No caso dos autos, os serviços são prestados pela empresa recorrente em território nacional, presente a incontroversa circunstância de as embarcações estrangeiras se encontrarem em águas marítimas brasileiras. Em desdobramento, revela-se igualmente desenganada a constatação de que o resultado dos serviços ocorre em solo nacional, uma vez que a feitura de reparos e a manutenção dos navios se mostram úteis desde logo para os tomadores/contratantes do serviço, que deles passam a usufruir ainda em águas nacionais, não se configurando, com isso, a sustentada hipótese de exportação de serviços, como almejado pela parte autora/contribuinte. Inteligência dos arts. 2º, parágrafo único, e 3º, § 3º, da LC 116/03.

6. Não se sustenta a tese recursal de que, por se tratarem de embarcações que ostentariam o status de território estrangeiro, caracterizada estaria a exportação do serviço para o exterior do País, capaz de arredar a incidência do ISSQN, como dispõe o art. 2º, I, da LC 116/03. Tal percepção, em verdade, exsurge infirmada pela literalidade do art. 3º, § 3º, da LC 116/03, que assim preceitua:

"Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas..."; logo, no que aqui interessa, bem se constata que o legislador, para fins de incidência do tributo, não fez qualquer distinção quanto à nacionalidade da embarcação ou do equipamento atendidos pelo serviço, não cabendo ao intérprete, portanto, empreender tal distinção.

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, na parte conhecida, improvido.⁵⁶

Por sua vez, no AREsp nº 1.150.353/SP, o contribuinte Onyx Equity Management Gestora de Investimentos Ltda. prestava serviços de gestão de fundo de investimento, constituído no exterior e entendia que seria exportação de serviços pelo fato de que “*embora o desenvolvimento e a conclusão do seu serviço possa se dar no Brasil, o resultado do serviço de gestão de fundo de investimento se opera no exterior onde sediado o fundo contratante, porquanto é lá que se revela a sua utilidade, relativa à variação patrimonial gerada em favor do fundo.*”⁵⁷

Contudo, o STJ entendeu que não seria possível considerar como exportação de serviços, pois apesar do fundo de investimento estar constituído no exterior, é no Brasil que se dá a utilidade econômica da prestação de serviços.

Isso porque, a apuração de lucros e prejuízos decorrentes da compra e venda de ativos no exterior ocorre no estabelecimento da gestora de investimentos e, portanto, o resultado seria consolidado no território nacional e, por conseguinte, não haveria exportação de serviços. Confira-se trecho do acórdão:

“o gestor da carteira do fundo de investimento tem poderes para, em nome do fundo contratante, realizar as operações de compra e venda dos ativos financeiros que entender convenientes à obtenção de melhores rendimentos para o capital disponibilizado, e que, se bem sucedidos, culminarão no incremento patrimonial dos investidores.

Partindo dessa compreensão, entendo que, para fins de incidência do ISS, o resultado do serviço prestado por empresa sediada no Brasil de gestão de carteira de fundo de investimento, ainda que constituído no exterior, realiza-se no lugar onde está situado seu estabelecimento prestador, pois é nesse lugar que são apurados os rendimentos (ou prejuízos) decorrentes das ordens de compra e venda de ativos tomadas pelo gestor e que, desde logo, refletem materialmente na variação patrimonial do fundo.

Em outras palavras, os efeitos do serviço prestado pelo gestor brasileiro sobre a alteração patrimonial do fundo estrangeiro, núcleo de sua atividade empresarial, são sentidos imediatamente no território nacional, de onde partiram as ordens de investimento, e não no exterior, onde o fundo foi constituído.”

⁵⁶ STJ, REsp nº 1.805.226/SP, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 09.11.2021, DJe de 19.11.2021.

⁵⁷ STJ, AREsp nº 1.150.353/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 04.05.2021, DJe de 13.05.2021.

Como se vê, nesse caso também, o STJ adotou o conceito de “resultado-utilidade” para solucionar se o haveria exportação de serviços na gestão de fundo de investimento, constituído no exterior.

Ainda com relação ao AREsp nº 1.150.353/SP, Luiz Roberto Peroba e Diego Filipe Casseb expõem a sua opinião no sentido de que:

“a melhor forma de manter o posicionamento mais atual pela busca do local de fruição do serviço seria, no caso apreciado pelo STJ, o reconhecimento de que a apuração de resultado positivo ou negativo em razão dos investimentos realizados no Brasil deve ser considerada apenas como meio para a verificação de variação do patrimônio do fundo, a qual ocorre onde está constituído, no exterior. Contudo, esse entendimento não prevaleceu.”⁵⁸

Já o AREsp nº 1.446.639/SP⁵⁹ tratou sobre a incidência ou não de ISS sobre os serviços de logística prestados pela Waiver Logística Brasil LTDA. para realização de eventuais musicais internacionais no Brasil.

Os serviços de logística envolviam “*transporte internacional, desconsolidação e agenciamento de operações, desembaraço aduaneiro, importação em regime aduaneiro especial de admissão temporária, devolução de bens ao exterior (reexportação), transporte interno, armazenagem, entre outras atividades relacionadas a logística.*”

⁵⁸ PEROBA, Luiz Roberto e CASSEB, Diego Felipe. Impactos do entendimento do STJ sobre ISS exportação. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/impactos-do-entendimento-do-stj-sobre-iss-exportacao-02062021>, acesso em 08.10.2022.

⁵⁹ PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ. ISSQN. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. SERVIÇO EXECUTADO DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL. APLICAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº LC 116/03. PRECEDENTES. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

1. Trata-se da interpretação de norma infraconstitucional que defere imunidade ao contribuinte no imposto sobre serviço de qualquer natureza concernente à celebração de contrato internacional no transporte de bens para a sua utilização em eventos sediados no território brasileiro. 2. Conforme consignado pelo Tribunal de origem, a prestação dos serviços foram verificados em território brasileiro, cuja obrigação de fazer consistente no "desembaraço aduaneiro, transporte até o local do evento, armazenagem, transporte de volta, etc", tiverem a execução e o resultado econômico e jurídico no Brasil.

3. Assim, nos termos dos precedentes desta Corte, a exegese do art. 2º, inciso I, p. ú., da LC 116/03, não se aplica quando os serviços são realizados em território brasileiro e o resultado aqui se verifique.

4. Com efeito, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter conseqüências ou produzir efeitos.

5. Logo, no caso em tela, verificando que as atividades desenvolvidas pelo recorrente não configuram exportação de serviço, resta inquestionável a incidência do ISSQN, consoante a incidência do disposto no parágrafo único, do art. 2º, da LC 116/03: "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."

6. Agravo interno não provido.

(STJ, AgInt no AREsp nº 1.446.639/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.09.2019, DJe de 24.09.2019.)

Além disso, os clientes da Waiver Logística Brasil LTDA. eram pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, de modo que, após a internalização dos bens em território nacional em regime aduaneiro de admissão temporária, os bens eram remetidos ao exterior.

A Colenda Segunda Turma do STJ entendeu que:

“o ponto central deste debate examina se o resultado do serviço prestado pela recorrente, assim entendido como a utilidade que ele visa criar ao contratante, efetivamente ocorreu no exterior, conforme sustenta a contribuinte, ou em território nacional, conforme defende a municipalidade.

Debruçando-se sobre o aporte fática trazido nestes autos, se verifica de antemão que o resultado da atividade desenvolvida pela recorrente não se verificou integralmente no exterior, tendo havido execução de serviços de logística em solo brasileiro.

A única etapa do serviço destinada ao exterior, consiste na entrega destes equipamentos à contratante ao seu país de origem, assim que houvesse o término dos eventos realizados no Brasil.

Portanto, a fruição e gozo do contrato pelo tomador do serviço surtiu resultado prático em território brasileiro, pois conforme se verificou, a tomadora do serviço dependia destes equipamentos para realização dos eventos pelos quais fora contratada.”⁶⁰

Portanto, no AREsp nº 1.446.639/SP, o STJ também se utilizou do conceito de resultado-utilidade para verificar onde ocorreu o resultado e, portanto, se houve exportação de serviços.

Por fim, no AREsp nº 587.403/RS, o STJ analisou o caso do contribuinte CPA Engenharia S/S LTDA. que prestava serviços ao seu cliente estabelecido na França. O serviço prestado consistia na elaboração de projetos e anteprojetos de engenharia para construção de obras na França.

A Colenda Primeira Turma do STJ, nesse caso, decidiu 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.*”

⁶⁰ STJ, AgInt no AREsp nº 1.446.639/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.09.2019, DJe de 24.09.2019.

Assim, considerou tal operação como exportação de serviço, pois foi possível extrair do teor do contrato firmado que a intenção do cliente era executar a obra de engenharia em território estrangeiro.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. EXPORTAÇÃO DE PROJETOS DE ENGENHARIA. NÃO INCIDÊNCIA.

1. Agravo de instrumento julgado conjuntamente com o recurso especial, conforme autorização do art. 1.042, § 5º, do CPC/2015.
2. A só confecção do projeto de engenharia, à luz dos arts. 109, 113, 114, 116, I, do CTN, é fato gerador do ISSQN, e sua posterior remessa ao contratante estrangeiro não induz, por si só, à conclusão de que se está exportando serviço.
3. À luz do parágrafo único do art. 2º da LC n. 116/2003, a remessa de projetos de engenharia ao exterior poderá configurar exportação quando se puder extrair do seu teor, bem como dos termos do ato negocial, puder-se extrair a intenção de sua execução no território estrangeiro.
4. Hipótese em que se deve manter o acórdão a quo, porquanto o Tribunal consignou que as provas dos autos revelaram a finalidade de execução do projeto em obras que só poderiam ser executadas na França ("elaboração das Plantas de execução do muro cilíndrico de proteção do reservatório de gás liquefeito de petróleo naval TK1, a ser construído na cidade de Gonfreville - LOrcert, França e ao dimensionamento dos blocos de estacas do edifício principal do centro cultural, Centre Pompidou a ser construído na cidade de Metz, França e a modelagem em elementos finitos da fachada principal de dito centro").
5. Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial.⁶¹

Diante dos acórdãos mencionados acima, é possível concluir que o entendimento majoritário do STJ é no sentido que o conceito de resultado é a utilidade econômica, social e financeira gerada ao tomador.

Assim, ao adotar o conceito de “resultado-utilidade”, o STJ considera como exportação de serviço as operações que gerem benefício final no exterior, onde será usufruído pelo tomador de serviços.

Contudo, conforme defendem Fabio Pereira da Silva, Raíssa Vrijdags Belo de Lima e Marcelo Marques Junior⁶², devido à relevância da análise fática e probatória de cada caso para

⁶¹ STJ, AREsp nº 587.403/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 18.10.2016, DJe de 24.11.2016.

⁶² SILVA, Fabio Pereira da; LIMA, Raíssa Vrijdags Belo de; JUNIOR, Marcelo Marques. O imposto sobre serviços incidente na exportação: controvérsias sobre o resultado dos serviços e as alterações propostas no Projeto de Lei do Senado n. 475, de 2017. Disponível em <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-4-2018/o-imposto-sobre-servicos-incidente-na-exportacao-controversias-sobre-o-resultado-dos-servicos-e-as-alteracoes-propostas-no-projeto-de-lei-do-senado-n-475-de-2017/>; acesso em 08.10.2022.

verificação da exportação de serviços, é de alta dificuldade a uniformização dos critérios e avaliação e interpretação do conceito de resultado pelo STJ.

6. CONCLUSÃO

A não tributação pelo ISS das operações de exportação de serviços decorre de autorização constitucional prevista no artigo 156, §3º, inciso II, da CF/88, combinada com o artigo 2º, inciso I, parágrafo único da LC nº 116/03.

Isso porque, conforme demonstrado no presente trabalho, a norma constitucional veiculada no artigo 156, §3º, inciso II, da CF/88 não detinha eficácia plena para excluir o ISS sobre as exportações de serviços, haja vista que concedeu à lei complementar a competência para tratar da matéria, sendo necessário, portanto, que a LC nº 116/03 estabelecesse a referida desoneração.

Assim, devido ao fato de que a norma prevista no artigo 156, §3º, inciso II, da CF/88 estabelece que a exclusão do ISS deve decorrer de lei complementar, autores como Roque Carraza e Anselmo Zilet Abreu defendem que a norma de desoneração não possuiria natureza de imunidade, mas sim de isenção heterônoma, haja vista que competiria ao Congresso Nacional editar norma complementar prevendo a mencionada isenção.

Em outras palavras, tratar-se-ia de isenção, na medida em que não decorreu automaticamente da Carta Magna, mas sim da LC nº 116/03, e heterônoma, pois foi editada pelo Congresso Nacional e não pelas Câmaras Municipais e pela Câmara Legislativa do Distrito Federal, as quais, em regra, são as competentes, respectivamente, para isentar os tributos que são da competência da Municipalidade e do Distrito Federal.

Vale ressaltar que, diferentemente das legislações do PIS, COFINS e ICMS, a LC nº 116/03 estabeleceu que a exportação de serviços não restará configurada quando o resultado da prestação se der no Brasil, independentemente se o pagador estiver domiciliado no exterior.

Dessa forma, o presente trabalho teve por objetivo esclarecer o conceito de resultado a fim de identificar em quais prestações de serviço ao exterior houve exportação ou não.

O conceito de resultado é debatido entre duas correntes de entendimento, quais sejam: “resultado-consumação” e “resultado-utilidade”.

No conceito “resultado-consumação”, o resultado seria a conclusão da prestação de serviço, de modo que se o serviço fosse concluído em território brasileiro a beneficiário no exterior, não haveria exportação de serviço.

Por outro lado, no conceito de “resultado-utilidade”, o resultado seria a fruição da utilidade gerada pela prestação de serviço. Assim, se o beneficiário usufrísse do serviço no exterior, restaria configurada a exportação de serviço, mesmo que este tivesse sido concluído em território brasileiro. No entanto, a identificação de onde ocorreu o resultado-utilidade demanda alta carga de comprovação fática e probatória.

Por fim, destaca-se que o STJ já adotou os dois conceitos de resultado – “resultado-consumação” e “resultado-utilidade” - para decidir casos de exportação de serviços. Contudo, atualmente, o STJ opta pelo conceito de resultado como utilidade, como ocorreu no julgamento do AREsp nº 587.403/RS, AREsp nº 1.446.639/SP, AREsp nº 1.150.353/SP, REsp nº 1.805.226/SP.

Assim, ao que indica, o STJ terá deixado de se utilizar do conceito de resultado como “resultado-consumação”, visto que a última vez foi no julgamento do Resp nº 831.124/RJ em 2006.

Portanto, o conceito de resultado utilizado no parágrafo único, do inciso I, do artigo 2º da LC nº 116/03 diz respeito à utilidade gerada ao tomador do serviço, de modo que se a fruição ocorrer em território estrangeiro, restará configurada a exportação de serviço.

REFERÊNCIAS

ABREU, Anselmo Zilet. Imposto sobre Serviços – ISS na Exportação e na Importação de Serviços. São Paulo, Editora Quartier Latin, 2019.

ALEXANDRINO, Marcelo e Paulo, Vicente. Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência. 11ª Edição, Rio de Janeiro: Impetus.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 15ª Edição. São Paulo, Editora Saraiva, 2009.

ÁVILA, Humberto. 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. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 134, São Paulo: Dialética, 2006.

BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 2ª edição, revisada, ampliada e atual. São Paulo. Editora Dialética, 2005.

BONTEMPO, B. P. Uma Releitura do Conceito de Resultado para Fins de se identificar a Incidência da Regra de Isenção do ISS nas Exportações de Serviços. Revista Direito Tributário Atual, [S. 1.], n. 39, p. 11–34, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1454>. Acesso em: 25.09.2022.

BRASIL. Código de Processo Civil de 2015. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm, acesso em 08.10.2022.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Brasília, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm, acesso em 01.10.2022.

BRASIL. Meu Dicionário. disponível em <https://www.meudicionario.org/resultado>, acesso em 07.08.2022.

CARDOSO, Alessandro Mendes e LOUZI, Caroline Loures Silva. Evolução jurisprudencial do conceito de “resultado” para a exportação de serviço. Disponível em <https://www.migalhas.com.br/amp/depeso/346887/evolucao-jurisprudencial-do-conceito-de-resultado>, acesso em 17.09.2022.

CARVALHO, José Sérgio Fonseca de. Disponível em <https://edisciplinas.usp.br/mod/page/view.php?id=1564434>, acesso em 11.09.2022.
CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Editora SaraivaJur. 30ª Edição, 2019.

CARVALHO, Roberta Vieira Gemente de. ISS na exportação de serviços: a importância do resultado para caracterização da incidência – critérios reconhecidos pela jurisprudência brasileira e o atual cenário. Disponível em: https://dspace.mj.gov.br/bitstream/1/6513/1/RDTC_N28_P155-169.pdf, acesso em 25.09.2022.

COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias. Teoria e análise da jurisprudência do STF. 3ª Edição, São Paulo, Malheiros Editores, 2015.

Dicionário Michaelis. Disponível em <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/resultado>, acesso em 07.08.2022.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Editora Malheiros, 28ª Edição, 2007.

MASUKO, Ana Clarissa e VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. O princípio do destino e a não tributação pelo ISSQN na exportação de serviços. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (RDIET), Brasília, V. 14, n.º 2, p. 359-404, 2019.

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário, 10ª Edição.

MORIMOTO, Cristiane e COSTA, Thaís Barbosa. Comentários à lei complementar n. 116/03: de advogados para advogados. São Paulo, MP Editora, 2009.

PAZELLA, Fernanda Ramos. Desonerações tributárias das operações de exportação: a imunidade das contribuições sociais e a isenção do ISS. Tese de mestrado. Disponível em <https://leto.pucsp.br/bitstream/handle/8338/1/Fernanda%20Ramos%20Pazello.pdf>, acesso em 19.09.2022.

PEROBA, Luiz Roberto e CASSEB, Diego Felipe. Impactos do entendimento do STJ sobre ISS exportação. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/impactos-do-entendimento-do-stj-sobre-iss-exportacao-02062021>, acesso em 08.10.2022.

ROCHA, João Marcelo. Direito Tributário, Editora Ferreira, 5ª edição.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8ª Edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2018.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. Editora Saraiva, 10ª Edição, 2021.

SILVA, Fabio Pereira da; LIMA, Raíssa Vrijdags Belo de; JUNIOR, Marcelo Marques. O imposto sobre serviços incidente na exportação: controvérsias sobre o resultado dos serviços e as alterações propostas no Projeto de Lei do Senado n. 475, de 2017. Disponível em <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-4-2018/o-imposto-sobre-servicos-incidente-na-exportacao-controversias-sobre-o-resultado-dos-servicos-e-as-alteracoes-propostas-no-projeto-de-lei-do-senado-n-475-de-2017/>; acesso em 08.10.2022.

STJ, AgInt no AREsp nº 1.446.639/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.09.2019, DJe de 24.09.2019.

STJ, AREsp nº 1.150.353/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 04.05.2021, DJe de 13.05.2021.

STJ, REsp nº 1.805.226/SP, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 09.11.2021, DJe de 19.11.2021.

STJ, REsp nº 26.827/SP, relator Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 16/09/1992, DJ de 16/11/1992.

STJ, REsp nº 831.124/RJ, relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 15.08.2006, DJ de 25.09.2006, p. 239.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda e GUEIROS, Juliana. O ISS e a Exportação e a Importação de Serviços in ISS – Lei Complementar 116/2003, Juruá Editora, Curitiba, 1ª ed., 2005.

ZILVETI, Fernando Aurelio. A LC 116/03 do ISS em face dos princípios de direito tributário. Princípio e limites da tributação. São Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 551/552.

Município de São Paulo. Parecer Normativo nº 02/2016. Disponível em <http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/parecer-normativo-secretaria-municipal-da-fazenda-2-de-27-de-abril-de-2016>, acesso em 06.08.2022.

Município de São Paulo. Parecer Normativo nº 04/2016. Disponível em [http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/parecer-normativo-secretaria-municipal-da-fazenda-4-de-10-de-novembro-de-2016/detalhe#:~:text=Detalhes%20da%20Norma%20\(PARECER%20NORMATIVO,9%20de%20Novembro%20de%202016\)&text=N%C3%A3o%20incid%C3%Aancia%20do%20Imp](http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/parecer-normativo-secretaria-municipal-da-fazenda-4-de-10-de-novembro-de-2016/detalhe#:~:text=Detalhes%20da%20Norma%20(PARECER%20NORMATIVO,9%20de%20Novembro%20de%202016)&text=N%C3%A3o%20incid%C3%Aancia%20do%20Imp)

osto%20Sobre,verifique%20no%20exterior%20do%20Pa%C3%ADs%20, acesso em
06.08.2022.