

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP  
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E  
EXTENSÃO (COGEAE)  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**DA DESONERAÇÃO DO ISS SOBRE AS EXPORTAÇÕES DE  
SERVIÇOS**

**FERNANDO BITTENCOURT**

**São Paulo  
2016**

**FERNANDO BITTENCOURT**

**DA DESONERAÇÃO DO ISS SOBRE AS EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS**

Monografia a ser apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito da Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão (COGEAE) da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), como requisito parcial para a obtenção do Grau de Especialista em Direito Tributário.

Orientadora: Prof. Íris Vânia Santos Rosa.

**São Paulo**

**2016**

**FERNANDO BITTENCOURT**

**DA DESONERAÇÃO DO ISS SOBRE AS EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS**

Monografia apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário da Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão (COGEAE) da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), como requisito parcial para a obtenção do Grau de Especialista em Direito Tributário.

Aprovada \_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Prof. Íris Vânia Santos Rosa**  
**Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP**  
**Orientador**

---

**Primeiro Examinador**

---

**Segundo Examinador**

*Dedico este trabalho à minha esposa,  
YASMIN LARA CLARAMUNT BITTENCOURT, por confiar em minha  
capacidade e por me mostrar a beleza da vida nos momentos difíceis.*

*Aos meus amados pais e avós, pilares do meu crescimento,  
que sempre me apoiaram e apostaram no meu futuro.*

*Ao COGEAE por mudar a forma pela qual enxergo o Direito.*

“(...) o único remédio – para curar a atual demência jurídica tributária e sair do manicômio onde todos se encontram – é sujeitar-se ao trabalho de *reeducar os reflexos condicionados, na atitude mental jurídica tributária*.

Esta reeducação só será possível, sujeitando-se ao incômodo de dissecar e reexaminar, sistematicamente, todos os conceitos e princípios de Direito Tributário, principalmente aqueles considerados “óbvios”.

**Alfredo Augusto Becker**, “Teoria Geral do Direito Tributário”

## RESUMO

A desoneração do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”) sobre as exportações de serviços, instituída pelo artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 116/03, é matéria de extrema relevância no âmbito do Direito Tributário na medida em que visa afastar o ônus tributário nas operações destinadas ao exterior, tornando os serviços, desenvolvidos no Brasil, mais competitivos perante o mercado internacional.

O tema é, contudo, complexo, sendo objeto de inúmeros debates, através dos quais se verifica a concentração de esforços, não para a compreensão harmônica das normas que regem a referida desoneração, mas para a defesa de interesses econômicos dos entes tributantes.

Neste contexto, tem-se um cenário de enorme insegurança jurídica, repleto de decisões e entendimentos conflitantes sobre a natureza e alcance desta desoneração, que acabam por mitigar a utilização deste benefício pelos contribuintes, impossibilitando a exportação de serviços ao exterior.

O presente trabalho se propõe, portanto, a analisar a natureza desta desoneração por meio da construção de premissas harmônicas com as normas legais e constitucionais atinentes à matéria e a delimitar, via de consequência, seu âmbito de aplicação, contrapondo estas conclusões com o entendimento manifestado no âmbito judicial e administrativo, notadamente em relação ao Município de São Paulo.

**Palavras-chave:** Lei Complementar nº 116/03. Desoneração da exportação de serviços. Isenção ou Imunidade.

## ABSTRACT

*The exoneration from the Service Tax (“ISS”) on exports of services, established by article 2, item I, of Supplementary Law n° 116/03, is a matter of extreme importance in the context of Tax Law in so far as it aims to avoid the tax burden on export transactions, rendering the services that have been developed in Brazil, into more competitive vis-à-vis the international market. The matter is, however, complex, and subject of many debates, which aims rather to defend the economic interests of tax authorities than the harmonic understanding of rules governing such exoneration.*

*The result is a huge legal uncertainty, filled with conflicting decisions and understandings about the nature and scope of said exoneration, which end up reducing the use of this benefit by taxpayers and making the export of services abroad impossible.*

*This work proposes, therefore, to examine the nature of this exoneration by means of the construction of assumptions in harmony with the legal and constitutional rules concerning the matter, and to define, as a consequence, its scope, comparing these conclusions with the understanding expressed in the administrative and judicial framework, notably in relation to the City of São Paulo.*

**Keywords:** *Supplementary Law No. 116/03. Exoneration on the export of services. Exemption or Immunity.*

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
1 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS .....	8
1.1. Critério material - conceito de serviço .....	9
1.2. Critério temporal .....	10
1.3. Critério Espacial e o princípio da territorialidade .....	10
1.4. Consequente – Critérios pessoal e quantitativo.....	12
2 DA DESONERAÇÃO DO ISS SOBRE A EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS.....	13
2.1. Da Imunidade .....	16
2.2 Da Isenção .....	17
2.3 Da natureza da desoneração do ISS sobre a exportação de serviços.....	19
2.4. Do alcance da isenção do ISS sobre as exportações de serviços.....	23
2.4.1 Da irrelevância do local da fonte pagadora .....	24
2.4.2 Da distinção entre “desenvolvimento” e “resultado” do serviço.....	26
2.4.3 Do conceito de “resultado” do serviço .....	28
2.5 Entendimento jurisprudencial e administrativo.....	32
CONCLUSÃO.....	39
REFERÊNCIAS .....	41

## INTRODUÇÃO

Com o advento da Constituição Federal de 1988, verificou-se uma preocupação do legislador constituinte em diminuir a carga tributária incidente sobre as operações de exportação de mercadorias e serviços ao exterior, com vistas a tornar o produto nacional mais competitivo perante o mercado internacional.

Ocorre que, ao tratar sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”), a Constituição Federal atribuiu competência à Lei Complementar para “excluir” da incidência deste tributo as exportações de serviços para o exterior. Competência esta, posteriormente exercida pela Lei Complementar nº 116/03, ao dispor que o ISS não incide sobre “*as exportações de serviços para o exterior do País*”.

Neste sentido, há um enorme dissenso doutrinário sobre a natureza desta desoneração, se isenção ou imunidade, a qual será detidamente analisada com o socorro de renomados juristas.

O ponto principal em análise é, contudo, o âmbito de aplicação desta desoneração, na medida que, apesar de excluir a incidência do ISS sobre a exportação de serviços, a Lei Complementar nº 116/03, dispôs que não se considerariam exportados, os serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado neste país se verifique, causando divergência na interpretação dada pelo poder tributante, pela doutrina e pela jurisprudência pátria sobre a definição de exportação de serviços para fins de aplicação da referida desoneração.

Parece evidente que a definição de exportação de serviços deve ser realizada por meio da compreensão harmônica das normas que regem a referida desoneração em consonância com as demais disposições legais e constitucionais, contudo, a realidade mostra cenário distinto, no qual o poder tributante vem mitigando a possibilidade de se exportar serviços para priorizar a arrecadação.

O assunto toma maiores proporções com o julgamento do Recurso Especial nº 831.124/RJ pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, que causou perplexidade no mundo jurídico ao afastar por completo a possibilidade de exportação de serviços.

Deste modo, apesar de a Lei Complementar nº 116/03 prever a desoneração do ISS sobre a exportação de serviços, os tribunais administrativos e o próprio Superior Tribunal de Justiça acabam por mitigar a possibilidade de se exportar serviços ao exterior ao confundir o resultado do serviço como sua conclusão.

Realizada a análise de todas as matérias acima suscitadas, serão apontados os reflexos do conturbado cenário atualmente vivenciado pelos contribuintes deste tributo, destacando-se

a insegurança jurídica e a construção, pela jurisprudência, de entendimentos que atentam contra a Constituição Federal e demais normas positivadas, em privilégio do acréscimo na arrecadação de tributos.

Nesse contexto, para a elaboração do presente estudo, far-se-á uso do método dedutivo, de forma a permitir a interpretação sistemática das normas jurídicas que serão objeto de investigação e se obter uma conclusão através do desencadeamento lógico apresentado nos diversos capítulos e subtópicos apresentados.

Referida investigação, por seu turno, se dará na com a busca do referencial teórico e prático em livros, artigos científicos, legislação e jurisprudência.

## 1 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS

Antes de se ingressar ao estudo do tema relacionado à desoneração do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”) sobre a exportação de serviços, faz-se necessário desenhar a regra-matriz de incidência deste tributo, com vistas a delimitar seu núcleo de incidência tributária.

De acordo com a professora Aurora Tomazini de Carvalho<sup>1</sup> “*chamamos de ‘regra-matriz de incidência’, aquelas produzidas para serem aplicadas em casos concretos, que se inscrevem entre as regras gerais e abstratas, podendo ser de ordem tributária, previdenciária, penal, (...), etc, dependendo das situações objetivas para as quais seu vetor semântico aponta*”.

Na esfera do Direito Tributário, o ilustre professor Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup> assevera que a regra-matriz de incidência tributária é aquela que marca o núcleo da incidência fiscal, ou seja, é o mínimo necessário para a instituição de determinado tributo.

Conforme ensinamento do ilustre professor, para se obter a fórmula abstrata da regra-matriz de incidência tributária, faz-se necessário separar a *hipótese* (conduta hipotética) do *consequente* (vínculo obrigacional) da norma instituidora.

Na *hipótese* (descritor, suposto, antecedente) tem-se as diretrizes necessárias para identificação do evento, ou seja, o comportamento de alguma pessoa (*critério material*), condicionado no tempo (*critério temporal*) e no espaço (*critério espacial*). Tais critérios configuram a informação mínima necessária para a formação de um fato jurídico tributário.<sup>3</sup>

O *critério material* é “*a expressão, ou enunciado, da hipótese que delimita o núcleo do acontecimento a ser promovido à categoria de fato jurídico*”<sup>4</sup>, ou seja, é conduta (ação) que poderá ensejar no fato jurídico prescrito na norma.

No que tange ao *critério temporal*, este “*é o feixe de informações contidas na hipótese normativa que nos permite identificar, com exatidão, o momento de ocorrência do evento a ser promovido à categoria de fato jurídico*”<sup>5</sup>. Trata-se, portanto, do momento em que a conduta realizada pelo sujeito se reveste de juridicidade, torna-se relevante ao mundo jurídico.

Quanto ao *critério espacial*, este é caracterizado como “*a expressão, ou enunciado, da hipótese que delimita o local em que o evento, a ser promovido à categoria de fato jurídico,*

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 379-380.

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 291 - 293.

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 298.

<sup>4</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 386.

<sup>5</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 398.

*deve ocorrer*”<sup>6</sup>. Portanto, é o local trazido, explícita ou implicitamente pela regra jurídica, em que o fato deve ocorrer a fim de irradiar os efeitos que lhe são característicos.<sup>7</sup>

Já no *consequente* (prescritor), que possui a função de definir os critérios (conotação) do vínculo jurídico entre os sujeitos passivo e ativo, em razão da ocorrência do fato jurídico, tem-se um *critério pessoal* caracterizado pelo feixe de informações que permite identificar os sujeitos da relação jurídica a ser instaurada e um *critério quantitativo* que se refere ao dever jurídico do sujeito passivo em relação ao sujeito ativo, em vista da relação jurídica formada.<sup>8</sup>

Tecidos estes breves comentários acerca da composição do núcleo de incidência tributária, passa-se a desenhar a regra-matriz de incidência do ISS.

### 1.1. Critério material - conceito de serviço

A Constituição Federal outorgou competência aos municípios para a instituição de imposto sobre “*serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*”<sup>9</sup>.

O professor Aires Fernandino Barreto<sup>10</sup>, um dos mais respeitados estudiosos do imposto municipal sobre serviços, ensina que para traçar o critério material do ISS, faz-se imprescindível a conceituação de serviço no plano constitucional, tendo em vista que o conceito de serviço para fins de incidência da tributária “*não coincide com o emergente da acepção comum, ordinária deste vocábulo*”.

Referido autor explica que não há sentido em afirmar que o conceito de serviço pretendido pelo constituinte é econômico, eis que não pode se conceber que o ISS incida sobre a “venda” de serviço. Faz-se necessário, portanto, extrair o conceito de serviço do sistema jurídico posto, razão pela qual o ilustre professor afirma que “*o conceito de serviço tributável pode ser buscado na própria Constituição Federal, interpretada sistematicamente*”<sup>11</sup>.

Neste contexto, partindo dos princípios e normas constitucionais, referido autor aponta que serviço não se vende, serviço presta-se, razão pela qual conceitua serviço como “a

<sup>6</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013 p. 400.

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 305 a 307.

<sup>8</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013 p. 406.

<sup>9</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, Distrito Federal: Senado Federal, 1988. Art. 156, III. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em 10.08.2016.

<sup>10</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003, pág. 239.

<sup>11</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003, pág. 239 - 240.

*prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial”*<sup>12</sup>.

Para fins de incidência tributária do ISS, deve-se atentar que não se incluem no critério material deste tributo aqueles serviços cuja tributação é cometida aos Estados, bem como que não tenham previsão em Lei Complementar.<sup>13</sup>

Deste modo, tem-se o critério material do ISS como a prestação de serviço, caracterizada como esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial, não compreendida no âmbito de competência dos Estados, definida em Lei Complementar.

## **1.2. Critério temporal**

Conforme lição do professor Aires Fernandino Barreto<sup>14</sup> o ISS é tributo exigível em face de uma situação de fato, ou seja, é devido pela efetiva prestação do serviço e não pelo negócio jurídico de que decorre esta prestação. *“O que revela considerar não é a causa jurídica, mas a atividade material em que consiste o serviço”*.

Deste modo, entende-se que o critério temporal do ISS está condicionado ao perfazimento do critério material, razão pela qual o critério temporal consiste no momento em que se aperfeiçoa a prestação do serviço.<sup>15</sup>

## **1.3. Critério Espacial e o princípio da territorialidade**

A Lei Complementar nº 116, de 2003, estabelece em seu artigo 3º que, como regra geral, o aspecto espacial do ISS é o local do estabelecimento prestador do serviço, assim entendido como o local onde *“o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de*

---

<sup>12</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003, pág. 240.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, pág. 778 - 779.

<sup>14</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003, pág. 247.

<sup>15</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 4ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 423.

*atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas*<sup>16</sup>

Todavia, a própria Lei Complementar, nos incisos de seu artigo 3º, estabeleceu hipótese específicas em que o imposto será devido no local da prestação do serviço. Neste ponto, muito se discute sobre a possibilidade de a Lei Municipal transpor seus limites para incidir sobre serviço prestado em outro Município, em vista do princípio da territorialidade.

Sobre a aplicação do princípio da territorialidade ao ISS, colaciona-se lição do professor Aires Fernandino Barreto<sup>17</sup>:

“A descrição, em lei, de o fato prestar serviços só irradiará efeitos jurídicos se a prestação ocorrer dentro do perímetro delimitador do território do Município respectivo (ou do Distrito Federal).

Como os fatos tributários, sem exceção, só podem ocorrer no tempo e no espaço, sobrelevam as consequências do critério territorial e do âmbito de validade da lei respectiva.

[...]

Como toda outorga de competência envolve uma autorização e uma limitação, tem-se que, de um lado, a Constituição confere aos Municípios competência para exigir ISS relativamente a fatos ocorridos em qualquer lugar dentro de seus respectivos territórios; mas, de outro, proíbe-lhes a cobrança deste imposto fora desses limites. Ora, como o território nacional está integralmente segmentado em Estados e Distrito Federal e aqueles estão divididos em Municípios, o certo é que não há espaços que não pertençam a este ou àquele Município (ou ao Distrito Federal). Logo nenhum Município (nem o Distrito Federal) pode, sob pena de invasão de competência alheia, pretender ISS sobre fatos ocorridos fora de seu território. ”

Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho ao tratar sobre a vigência das normas tributárias no espaço explica que, em vista de o Brasil se tratar de uma Federação onde existem Município dotados de autonomia, o constituinte apresenta especial preocupação em evitar que a atividade legislativa dos entes políticos interfira uma nas outras. “*É a razão de ter-se firmado a diretriz segundo a qual a legislação produzida pelo ente político vigora no seu território e, fora dele, tão somente nos estritos limites em que lhe reconheçam extrater-ritorialidade os convênios de que participem*”<sup>18</sup>.

<sup>16</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 116/03. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Art. 3º. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em 10.08.2016.

<sup>17</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003, pág. 247.

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 108.

Deste modo, a regra é que a norma jurídica colha apenas fatos jurídicos que venham a ocorrer dentro de seu território, sendo que as exceções ao princípio da territorialidade estão expressamente previstas na Constituição Federal.

Não cabe, todavia, aprofundar neste assunto específico, mas apenas anotar que por conta do princípio da territorialidade as normas expedidas pelo Município, em regra, não possuem poderes extraterritoriais.

Neste contexto, adotar-se-á o critério espacial previsto pela Lei Complementar nº 116/03, ou seja, que o ISS será devido, em regra, no local do estabelecimento do prestador.

#### **1.4. Consequente – Critérios pessoal e quantitativo**

Quanto ao critério pessoal do ISS, são sujeitos ativos os Municípios e o Distrito Federal, sendo que o sujeito passivo será o contribuinte prestador do serviço e os terceiros expressamente indicados em lei.<sup>19</sup>

O critério quantitativo, por sua vez, será composto pela aplicação da alíquota prevista pela legislação do sujeito ativo, que não poderá ser inferior a 2% conforme prevê o artigo 88, inciso I do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ao preço efetivo do serviço (base de cálculo).<sup>20</sup>

---

<sup>19</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 4ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 423.

<sup>20</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 4ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 423.

## 2 DA DESONERAÇÃO DO ISS SOBRE A EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

Ao tratar sobre o Sistema Tributário Nacional, no Capítulo I, de seu Título VI, a Carta Magna outorgou a cada um dos entes federados competência para instituir determinados tributos, com vistas a garantir a hegemonia do pacto federativo.

Neste sentido o ilustre professor Luís Eduardo Schoueri<sup>21</sup> leciona que, no modelo federal brasileiro, cada um dos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) possui um âmbito de atuação próprio, denominado competência. Referida competência, por envolver uma nítida divisão do “poder de tributar” entre as pessoas jurídicas de direito público, é tratada pela própria Constituição Federal que assegura à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios um campo de atuação para instituição de seus próprios tributos.

O professor Roque Carrazza<sup>22</sup>, por sua vez, leciona que competência tributária é “*a faculdade de criar, ‘in abstracto’, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos e passivos, suas bases de cálculo e alíquotas.*”

No mesmo condão, Paulo de Barros Carvalho, explica que a competência tributária é a faculdade, estabelecida pelo legislador constituinte, de editar normas que disciplinem a matéria tributária, da qual são portadoras as pessoas políticas:

“A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.”<sup>23</sup>

Referido autor leciona, ainda, que por conta dos princípios da indelegabilidade e irrenunciabilidade da competência tributária, o ente portador da competência não poderá transferir a sua faculdade legislativa a qualquer outro ente, ou mesmo, renunciá-la, pois, conforme o próprio autor indaga “*que sentido haveria numa discriminação rigorosa de competências, quando se permitisse que uma pessoa delegasse a outra as habilitações recebidas?*”<sup>24</sup>

Ocorre que, além de outorgar competência para dar nascimento, no plano abstrato, aos tributos municipais, estaduais e federais, o legislador constituinte também limitou as

---

<sup>21</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 391.

<sup>22</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 567.

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 249.

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 249 – 250.

competências tributárias outorgadas, excluindo da incidência tributária algumas situações específicas e determinadas em seu texto.

Neste contexto, com vistas a favorecer o ingresso de divisas no país e impedir a “exportação de tributos” o legislador constituinte desonerou da incidência de tributos as exportações de determinados serviços e mercadorias.

Isso porque, conforme leciona o professor Luís Eduardo Schoueri<sup>25</sup>, o legislador constituinte “*optou por adotar, em suas relações internacionais, o princípio do destino na tributação do consumo*”. De acordo com referido autor, em suma, a tributação do consumo pode se dar segundo o critério: (i) da origem em que se tributam as exportações e desoneram-se as importações, sob o fundamento de que a tributação deve ocorrer exclusivamente no local de produção do bem/prestação do serviço; ou (ii) do destino em que se tributam as importações e desoneram-se as exportações sob o fundamento de que o tributo deve ser recolhido onde a mercadoria/serviço foi consumido e não produzido.

Deste modo, conforme lição do ilustre professor, a adoção do princípio do destino para os tributos sobre o consumo busca justamente uma “neutralidade” no comércio internacional, de forma que o fato de o bem ter sido adquirido no mercado interno ou no exterior se torne indiferente para fins de tributação, eis que sempre serão aplicados os tributos do país de destino.

“A adoção do princípio do destino apresenta a virtude de contribuir para evitar eventual guerra fiscal entre os Estados, decorrente de diferença de alíquotas, uma vez que a determinação das alíquotas de um país não afeta o valor dos serviços por ele exportados.

Situação diferente dá-se quando adotado o princípio do país de origem, pelo qual as altas alíquotas adotadas no país que exportará o serviço contribuirão para encarecê-lo.

Em termos concorrenciais, o princípio do destino apresenta a virtude de dar maior peso ao mercado consumidor, assegurando que todos os produtos ou serviços consumidos num mesmo território tenham idêntica carga tributária. Fala-se, neste sentido, em neutralidade na importação.”<sup>26</sup>

Neste contexto, o legislador constituinte vedou expressamente a incidência do ICMS<sup>27</sup> e do IPI<sup>28</sup> sobre as operações com mercadorias e produtos destinados ao exterior e, ainda,

<sup>25</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 754.

<sup>26</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. ISS sobre a Importação de Serviços do Exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, janeiro 2004, nº 100, p. 39-51.

<sup>27</sup> BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, Distrito Federal: Senado Federal, 1988. Art. 155, §2º, X, “a”. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em 10.07.2016.

<sup>28</sup> BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, Distrito Federal: Senado Federal, 1988. Art. 153, §3º, III. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em 10.07.2016.

afastou a incidência das contribuições sociais e de intervenção no Domínio Econômico<sup>29</sup> sobre receitas decorrentes de exportação.

No que tange ao ISS, todavia, a Constituição Federal dispôs que caberia à Lei Complementar excluir da incidência do ISS as exportações de serviços para o exterior. Neste sentido é o que dispõe o inciso II do parágrafo 3º do artigo 156 da Constituição Federal, cuja redação segue abaixo transcrita:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
 (...)
 III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.  
 (...)
 § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:  
 (...)
 II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.”<sup>30</sup>

A Lei Complementar nº 116/03, por sua vez, utilizando-se da faculdade proposta pela Constituição Federal, afastou a incidência do ISS sobre as exportações de serviços para fora do país, nos seguintes termos:

“Lei Complementar nº 116/03  
 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.”<sup>31</sup>

Tendo em vista a peculiaridade da redação do dispositivo acima, bem como diante do fato de se tratar de mandamento constitucional delegando ao legislador complementar a possibilidade de “excluir” da incidência do ISS às operações de exportação, muito se tem discutido sobre a natureza da “exclusão” apontada pelo legislador constituinte.

<sup>29</sup> BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, Distrito Federal: Senado Federal, 1988. Art. 149, §2º, I. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em 10.07.2016.

<sup>30</sup> BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, Distrito Federal: Senado Federal, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em 10.07.2016.

<sup>31</sup>BRASIL. Lei Complementar 116 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em 22/08/2016.

Assim, antes de se aprofundar a análise do alcance da desoneração do ISS sobre as exportações de serviços, cumpre tecer breves considerações acerca das normas de imunidade e de isenção com vistas a possibilitar a delimitação da natureza da referida desoneração.

## 2.1. Da Imunidade

Consoante os ensinamentos do professor Luís Eduardo Schoueri<sup>32</sup> “quando a Constituição Federal confere competências tributárias a cada ente tributante, ela mesma trata de limitar o poder que foi conferido. Isso se dá por meio das imunidades”.

Para referido autor a imunidade surge como uma limitação da própria competência tributária, na medida em que ao mesmo tempo em que a Constituição Federal outorga a cada um dos entes federados competência para instituir determinados tributo, ela também cria uma barreira ao exercício da referida competência outorgada, de modo que, “em virtude da imunidade, sequer surge para o ente tributante a possibilidade de tributar determinada situação”.<sup>33</sup>

Neste contexto, importante ressaltar que não há que se falar em exclusão ou supressão de competência tributária, eis que a norma de imunidade não é posterior, mas sim contemporânea à de competência. Neste sentido, o professor Paulo de Barros Carvalho<sup>34</sup>, é categórico ao afirmar que os termos exclusão e supressão pressupõem a existência de algo que fora então excluído ou suprimido, razão pela qual não podem ser assimilados ao instituto da imunidade, uma vez que “a competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram”<sup>35</sup>.

A professora Regina Helena Costa<sup>36</sup>, por sua vez, explica que a imunidade tributária possui uma natureza dúplice, “*exurgindo-se como norma constitucional demarcatória da competência tributária, por continente de hipótese de intributabilidade, e, de outro, constitui direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas*”. Neste condão transcreve-se o conceito de imunidade definido por referida autora:

“A imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais

---

<sup>32</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 394.

<sup>33</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 395.

<sup>34</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 206-207.

<sup>35</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 207.

<sup>36</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 102.

princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.”<sup>37</sup>

A imunidade, portanto, seria uma espécie de exoneração, fixada em âmbito constitucional, que afastaria a competência tributária de determinado ente federado tributar determinadas pessoas e situações.

O festejado professor Ruy Barbosa Nogueira<sup>38</sup>, por sua vez, conceitua a imunidade como hipótese negativa de atribuição de competência:

“Tais imunidades inscritas na Constituição são limitações ao próprio poder impositivo, expressas por meio de proibições ou exclusões de competência, não apenas para impedir a cobrança de impostos (...), mas vedação *a priori* da competência do legislador ordinário, expressamente inscrita na Constituição Federal, por meio de textos proibitivos, normativos e autoaplicáveis *das hipóteses negativas de atribuição de competência.*”

Parece, portanto, que a imunidade é norma delimitadora de competência impositiva, que possui como patamar hierárquico a Constituição Federal. Neste sentido, ao delimitar e demarcar seu conceito o aclamado professor Paulo de Barros Carvalho<sup>39</sup>, define imunidade como:

“a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas , contidas no texto da Constituição da República , e que estabelecem , de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.”

Deste modo, entende-se imunidade como classe a finita e determinável de normas jurídicas constitucionais que delimitam a norma de competência impositiva para impossibilitar a instituição de tributos sobre determinadas situações específicas, ou seja, é norma constitucional situada no plano da definição da competência.

## 2.2 Da Isenção

---

<sup>37</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 102.

<sup>38</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 2ª ed., 1992, p. 22.

<sup>39</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 217.

Tal qual a imunidade, a isenção é instituto cuja natureza jurídica é bastante controvertida. A doutrina clássica liderada por Rubens Gomes de Sousa<sup>40</sup>, classifica a isenção como “*favor legal consubstanciado na dispensa de pagamento do tributo devido*”, ou de acordo com José Souto Maior Borges<sup>41</sup>, “*hipótese de não incidência legalmente qualificada*”, Paulo de Barros Carvalho, todavia, crítica referidas acepções e defende que a isenção se trata de norma impeditiva do exercício da competência tributária que “*investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente*”<sup>42,43</sup>.

A professora Regina Helena Costa, por sua vez, define a isenção como “*espécie de exoneração tributária, estabelecida em lei e, assim, impeditiva da produção de efeitos da norma consistente na hipótese de incidência*”.

Conforme lições do ilustre professor Paulo de Barros Carvalho<sup>44</sup> enquanto as regras de conduta expedem comandos voltados ao comportamento das pessoas, as regras de estrutura atingem outras normas, normatizando a produção de novas normas. Neste contexto, portanto, as isenções são normas de estrutura que subtraem parcela do campo de abrangência da regra-matriz de incidência tributária que, por sua vez, é uma norma de conduta. Isso porque, para haver a incidência tributária deve ser considerada a totalidade dos textos legais aplicáveis, dentre eles aqueles que apontam para a isenção.

Assim, a isenção age subtraindo parte do campo de abrangência do antecedente ou do consequente do critério da regra-matriz de incidência, diminuindo, via de consequência, o universo de seu alcance.

Diferentemente da imunidade, a isenção possui como fonte a lei, lei esta que, em regra, deve ser emanada pela mesma pessoa política competente para a instituição do tributo que se pretende exonerar. Isso porque, como regra geral, a Constituição Federal, em seu artigo 151, inciso III, veda a possibilidade de concessão de isenção heterônoma, qual seja, aquela concedida por pessoa política distinta da que possui a competência para instituir o tributo.<sup>45</sup>

Neste sentido, entende-se a isenção como norma infraconstitucional, que subtraindo parcialmente um dos critérios da regra matriz de incidência impede, via e consequência, a incidência do tributo sobre determinada situação.

---

<sup>40</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**, ed. póstuma. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1981, p. 97.

<sup>41</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**, 3. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 100.

<sup>42</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 527.

<sup>43</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 4<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 333.

<sup>44</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 525-528.

<sup>45</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 4<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 334.

Ademais, importante destacar que, por se tratarem de cláusulas pétreas, a eliminação da norma imunizante somente pode ser efetuada mediante o exercício do Poder Constituinte Originário, enquanto a isenção ao ser eliminada por lei, reestabelece a eficácia da lei instituidora do tributo.<sup>46</sup>

Relevante destacar a diferenciação entre isenção e imunidade proposta por Paulo de Barros Carvalho<sup>47</sup>:

“O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já 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 critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo (...).”

Portanto, enquanto a imunidade é norma constitucional situada no plano da definição da competência, a isenção é norma legal, que pode ou não ter suporte constitucional, e que atua no exercício da competência.

### **2.3 Da natureza da desoneração do ISS sobre a exportação de serviços**

Definidos os conceitos de imunidade e isenção, passa-se a analisar a natureza jurídica da “exclusão” do ISS sobre a exportação de serviços.

A Emenda Constitucional nº 3/93, ao acrescentar o inciso II ao artigo 156, parágrafo 3º da Constituição Federal, atribuiu competência ao legislador complementar para excluir da incidência do ISS a exportação de serviços para o exterior.

Desde o advento da referida Emenda Constitucional muito se discutiu sobre a natureza jurídica de referida desoneração, sendo que a doutrina ainda não é pacífica sobre o tema e se divide entre autores que tratam referido dispositivo como uma norma de isenção e àqueles que o tratam como norma de imunidade.

Neste contexto, o renomado jurista Ives Gandra Martins<sup>48</sup> entende que a desoneração em comento, trata-se de norma de imunidade, sob o fundamento de que ao mesmo tempo que caberia à Lei Complementar apenas reproduzir o que já está no texto constitucional, esta não poderia permitir a incidência do ISS sobre a exportação de serviços. Deste modo, mesmo sem

---

<sup>46</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 4ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 336-337.

<sup>47</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 219-220.

<sup>48</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentário à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1990, v. 6, t. I, p. 576/579.

autorização de Lei Complementar, os Municípios não poderiam tributar, pelo ISS, as exportações de serviços, tratando-se, portanto, de norma de imunidade autoaplicável que dispensa a edição de Lei Complementar.<sup>49</sup>

Referido autor, defende que, por ter origem na Constituição, referida desoneração representa uma limitação ao poder de tributar que impede que as pessoas políticas instituem e exijam impostos sobre a situação definida no texto constitucional.<sup>50</sup>

No mesmo sentido, Luciano Amaro<sup>51</sup>, partindo do conceito de imunidade como “*técnica de definição da competência*” entende que, uma vez editada a Lei Complementar apontada pelo legislador constitucional, estaríamos diante de uma regra de imunidade.

Ainda, o renomado professor Luís Eduardo Schoueri<sup>52</sup>, em seu livro “Direito Tributário” trata a desoneração prevista pelo art. 156, parágrafo 3º, II da Constituição como hipótese de imunidade, que confirma a opção do legislador constituinte, em suas relações internacionais, pelo critério do destino na tributação do consumo.

A professora Regina Helena Costa, por sua vez, pondera que referida desoneração trata, na realidade de hipótese de isenção heterônoma, destaca-se:

“(…) a norma constitucional deve exaurir a disciplina dos limites da situação da intributabilidade para que se possa reconhecer a existência de imunidade. Ao contrário, se a tipificação da situação não advier integralmente da Lei Maior seu status não será de imunidade, mas somente de isenção. Para nós, as normas constitucionais apontadas, em verdade, versam sobre hipóteses de isenção heterônoma – quais sejam, aquelas outorgadas por pessoa política distinta daquela competente para a instituição do tributo correspondente, posto não esgotarem o perfil normativo da situação infensa à tributação (...).”<sup>53</sup>

Marcelo Roberto Borowski<sup>54</sup>, chega a mesma conclusão, apontando que por haver permissivo constitucional expresso na Constituição Federal (artigo 156, parágrafo 3º, inciso II) possibilitando que a Lei Complementar “exclua” a exportação de serviços da incidência do ISS,

<sup>49</sup> PAZELLO, Fernanda Ramos. **Desonerações tributárias das operações de exportação: a imunidade das contribuições sociais e a isenção do ISS**. Tese de Mestrado em Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC-SP, 2008, p. 70.

<sup>50</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva e Rodrigues; MARTINS Marilene Talarico. O ISS, a Exportação de Serviços e a Imunidade Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, Outubro de 2013, nº 217, p. 43.

<sup>51</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 215.

<sup>52</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 754.

<sup>53</sup> COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias, p. 107-108. In: Fernanda Ramos Pazello, **Desonerações tributárias das operações de exportação: a imunidade das contribuições sociais e a isenção do ISS**. Tese de Mestrado em Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC-SP, 2008, p. 71.

<sup>54</sup> BOROWSKY, Marcelo Roberto. Isenções heterônomas no âmbito internacional. In: **Tratado das Imunidades e Isenções Tributárias**. Coordenação Mônica de Almeida Magalhães Serrano. São Paulo: Editora Verbatin, 2011, p. 480.

está-se diante de regra autorizativa de instituição de isenção heterônoma pelo Legislador Complementar.

Quanto ao argumento de que há vedação expressa, na Constituição Federal, à concessão de isenção heterônoma, Marcelo Marques Roncaglia, em artigo publicado na 129ª edição da Revista Dialética de Direito Tributário, explica que o comando previsto pelo artigo 156, parágrafo 3º, inciso II da Constituição Federal é *lex speciales* que busca promover o desenvolvimento nacional excepcionando à regra geral prevista pelo artigo 151, inciso III da Carta Magna, *in verbis*:

“Aos mais desavisados poderia parecer, à primeira vista, que haveria incompatibilidade entre os dois artigos constitucionais em comento. Entretanto, o mais superficial esforço hermenêutico já serviria para afastar conclusão desse jaez. Isso porque, em primeiro lugar, há que se considerar que o artigo 151, inciso III, é *lex generalis* e procura positivar os princípios federativo e da autonomia dos municípios, ao estabelecer ser vedado à União estabelecer isenção de tributos cuja competência foi constitucionalmente outorgada àquelas pessoas políticas.

Já o artigo 156, parágrafo 3º, inciso II, é *lex specialis* e disciplina uma situação específica, que busca promover o desenvolvimento nacional e fomentar o comércio internacional, que promove ingresso de divisas no País. Oportunamente voltaremos a este tema, mas é importante deixar claro, desde já, que esta última consideração - de que o artigo 156, parágrafo 3º, inciso II, busca promover o desenvolvimento nacional - não tem natureza econômica, mas sim jurídica, pois é o ordenamento que assim determina.”<sup>55</sup>

Neste contexto, há de se afastar alegações de antinomia entre os artigos 156, parágrafo 3º, inciso II e 151, inciso III da Constituição federal, eis que enquanto o primeiro é regra especial que disciplina uma situação específica, que busca promover o desenvolvimento nacional e fomentar o comércio internacional no país, a segunda é regra geral, que busca positivar os princípios federativos e da autonomia dos municípios.<sup>56</sup>

Como bem apontado por Clélio Chiesa<sup>57</sup>, em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, o Congresso Nacional possui função dúplice representando tanto os interesses específicos da União Federal ao editar leis federais quanto o Estado Federal, composto pelos Municípios, Estados e pela própria União Federal, ao editar leis nacionais aplicáveis indistintamente a todos entes Federados.

<sup>55</sup> RONCAGLIA, Marcelo Marques. O ISS e a Importação e Exportação de Serviços. **Revista Dialética de Direito Tributário**, junho de 2006, nº 129, p. 107.

<sup>56</sup> PAZELLO, Fernanda Ramos. **Desonerações tributárias das operações de exportação: a imunidade das contribuições sociais e a isenção do ISS**. Tese de Mestrado em Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC-SP, 2008, p. 112.

<sup>57</sup> CHIESA, Clélio. **O Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza e Aspectos Relevantes da Lei Complementar nº 116/2003, O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 58-59.

Com base neste raciocínio, enquanto a disposição do artigo 156, parágrafo 3º, inciso II, se dirige ao Estado Federal aquela prevista no artigo 151, inciso III, se dirige especificamente à União Federal, razão pela qual por se dirigirem a destinatários distintos estas não se colidem.

O dispositivo constitucional, inclusive, reforça este entendimento, uma vez que prevê justamente uma hipótese específica em que, diante das necessidades do país, o legislador complementar poderá isentar ou não a exportação de serviços da incidência do ISS, afastando, por sua especialidade, à regra geral do artigo 151, inciso III da Constituição Federal.

Neste sentido, Humberto Ávila<sup>58</sup> pontua que, ao estabelecer a isenção para as exportações de serviços “o legislador complementar realizou aquela finalidade constitucionalmente estabelecida, de fomentar a vinculação dos entes federados com os compromissos da unidade da Federação no tocante às relações internacionais”.

Não parece correta, portanto, a afirmativa de que o artigo 156, parágrafo 3º, inciso II, da Constituição Federal seria norma exonerativa autoaplicável, ou seja, que mesmo sem a Lei Complementar os municípios não poderia instituir tributos sobre as exportações de serviços, mesmo porque, afirmação deste jaez afastaria por completo o conteúdo normativo pretendido pelo legislador constituinte derivado ao incluir o parágrafo 3º ao artigo 156 da Constituição Federal.

No mais, partindo-se da premissa de imunidade como norma constitucional situada no plano da definição da competência, e de isenção como norma legal, que pode ou não ter suporte constitucional, e que atua no exercício da competência, não há dúvidas de que se está diante de uma isenção, pois não se pode cogitar que o legislador complementar atue na definição das competências tributárias.

Ainda, não há dúvidas de que as exportações de serviços ao exterior só foram desoneradas após o advento da Lei Complementar nº 116/03, o que confirma o fato de que (i) os municípios sempre possuíram competência para tributar os serviços destinados ao exterior, (ii) todavia, o exercício desta competência lhes foi tolhido por conta da isenção instituída pela Lei Complementar em comento.

Neste ponto, os professores Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto<sup>59</sup> fundamentam que a desoneração do ISS sobre as exportações não versa sobre imunidade na medida em que não

---

<sup>58</sup> 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**, novembro de 2006, nº 134, p. 104.

<sup>59</sup> BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2001, p. 56 - 57.

proíbe a instituição e exigência do tributo sobre tais fatos, mas apenas prevê que a Lei Complementar poderá fazê-lo.

“Tem-se imunidade quando a constituição, diretamente proíbe a criação ou instituição de tributo (imposto, taxa ou contribuição). É dizer, quando ela mesma impõe a desoneração. Quando diversamente, a Constituição confere qualidade a qualquer outra norma legal (complementar ou ordinária) o direito de exonerar certos fatos, atos ou situações, tem-se isenção e não imunidade.”<sup>60</sup>

Há de se ressaltar, que aceitando a desoneração em apreço como norma de imunidade, estar-se-ia, via de consequência, reconhecendo que o legislador complementar possui competência para instituir imunidades e, por via oblíqua, encerrá-las, ou seja, estar-se-ia reconhecendo ao legislador complementar a possibilidade de atuar na definição das competências constitucionais, o que não pode prosperar.

Neste condão, Aires Fernandino Barreto é eloquente ao afirmar que “*é unânime nossa mais autorizada doutrina ao afirmar ser a própria constituição que atribui e reparte competências tributárias. Nenhum estudioso jamais extraiu conclusão diversa*”<sup>61</sup>.

Por fim, como bem pontua Humberto Ávila<sup>62</sup> em Parecer publicado junto à Revista Dialética de Direito Tributário, por meio do Agravo Regimental no Mandado de Injunção nº 590-2, “*o Supremo Tribunal Federal, de forma indireta, decidiu que a disposição, acima referida, é de eficácia reduzida, atribuindo à lei complementar o poder de escolher os serviços que ficarão isentos, conforme razões de política tributária*”.

Com base nos argumentos acima, portanto, conclui-se que a desoneração, efetivada pela Lei Complementar nº 116/03, trata de isenção heterônoma concedida pela União Federal com base em expressa autorização constitucional.

#### **2.4. Do alcance da isenção do ISS sobre as exportações de serviços**

Superada a discussão acerca da natureza jurídica da “exclusão” do ISS sobre a exportação de serviços, passa-se a analisar o alcance de referida isenção.

<sup>60</sup> BARRETO, Aires Fernandino e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2001, p. 57.

<sup>61</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 25.

<sup>62</sup> 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**, novembro de 2006, nº 134, p. 104.

Conforme anteriormente exposto, a Lei Complementar nº 116/03 utilizando-se da faculdade proposta pela Constituição Federal, isentou do ISS as exportações de serviços para fora do país.

Todavia, ao isentar as exportações de serviços do ISS, o legislador complementar dispôs que, para fins de aplicação da norma isentiva, não serão isentos “*os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior*”<sup>63</sup>.

Analisando o conteúdo semântico do dispositivo acima, José Eduardo Soares de Melo<sup>64</sup>, explica que a isenção em comento decorre da adequada aplicação dos seguintes componentes “(a) *exportação de serviços; (b) efetiva destinação dos serviços ao exterior (c) resultado no exterior; e (d) pagamento a não-residente do território nacional*”.

Neste ponto, Fernanda Ramos Pazello, esclarece que o parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar nº 116/03, não encerra uma exceção à isenção sobre a exportação de serviços, mas apenas esclarece que a isenção em comento não se aplica aos serviços que desenvolvidos no Brasil, produzam resultados neste mesmo país, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.<sup>65</sup>

A investigação da motivação da norma e de seu conteúdo sintático semântico é de especial importância para entender-se as acepções intrínsecas em relação ao seu âmbito de atuação.

Deste modo, com vistas a delimitar o âmbito de incidência da norma tributária isentiva em apreço, passa-se a analisar de forma individual e pormenorizada, cada um dos esclarecimentos trazidos pelo legislador complementar.

#### **2.4.1 Da irrelevância do local da fonte pagadora**

Um ponto que causa certa surpresa nos esclarecimentos trazidos pelo parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar nº 116/03 é o fato de o legislador complementar ter considerado irrelevante a fonte de pagamento do serviço.

---

<sup>63</sup> BRASIL. Lei Complementar 116 de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Art. 2º, parágrafo único. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em 22/08/2016.

<sup>64</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 5ª ed., São Paulo: Dialética, 2008, p. 250.

<sup>65</sup> PAZELLO, Fernanda Ramos. **Desonerações tributárias das operações de exportação: a imunidade das contribuições sociais e a isenção do ISS**. Tese de Mestrado em Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC-SP, 2008, p. 11.

Isto porque, não há dúvidas de que uma das motivações de se desonerar as exportações é justamente o ingresso de divisas do país. Ademais, conforme bem exposto pelo professor Luís Eduardo Schoueri<sup>66</sup> a fonte de pagamento é o elemento de mais fácil aferição para aplicação da norma isentiva.

“Andou mal o legislador complementar ao considerar irrelevante a fonte de pagamento do serviço. Afinal, é a fonte de pagamento o elemento de mais fácil aferição pelo aplicador da norma. Não é por acaso que a legislação do imposto de renda adota, quando define a tributação dos não residentes”<sup>67</sup>

Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros<sup>68</sup>, entendem, todavia, haver uma nobre intenção do legislador complementar ao tornar irrelevante a residência da fonte de pagamento, qual seja, impedir a criação de mecanismos internacionais de planejamento fiscal do ISS, instituindo uma espécie de norma “antielisiva”.

De acordo com os autores, referida norma busca evitar que prestações de serviços internas sejam beneficiadas pela norma isentiva pelo simples fato de o pagamento ser realizado por empresa estrangeira.

Neste condão Marcelo Marques Roncaglia<sup>69</sup> explica que os tributos são prestações não compulsórias, razão pela qual é comum o legislador se preocupar em instituir normas que impeçam os contribuintes de frustrar a arrecadação estatal, fechando eventuais brechas que impeçam a utilização de determinado benefício em situações não exatamente previstas.

“No caso concreto, ao dizer que não haverá incidência de ISS se os resultados se verificarem no Brasil e tornar sem importância a origem dos recursos, parece que o legislador tentou evitar que os contribuintes, pela utilização de sociedades no exterior, deixem de pagar o ISS sobre serviços prestados no Brasil e cuja utilidade será fruída também no Brasil. Busca-se, pois, evitar a utilização das formas jurídicas com o propósito de impedir a incidência da regra-matriz do imposto.

Isso porque, se não houvesse a norma em comento, os contribuintes poderiam prestar serviços a tomadores localizados no Brasil, mas solicitar que o seu pagamento fosse realizado por empresa estrangeira. Assim, essa simples

---

<sup>66</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. ISS sobre a importação de serviços ao exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, janeiro 2004, nº 100, p. 45.

<sup>67</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. ISS sobre a importação de serviços ao exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, janeiro 2004, nº 100, p. 45.

<sup>68</sup> TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O ISS e exportação e importação de serviços. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães e MARTINS, Ives Gandra da Silva (coords.). **ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência**. 2ª ed. ver. e ampl. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 198-199.

<sup>69</sup> RONCAGLIA, Marcelo Marques. O ISS e a Importação e Exportação de Serviços. **Revista Dialética de Direito Tributário**, junho de 2006, p. 98-111.

modificação faria com que uma operação estritamente interna fosse beneficiada pela isenção, o que definitivamente não é o objetivo da lei.”<sup>70</sup>

Referido autor esclarece, ainda, que nesta hipótese específica o legislador parece ter equiparado a exportação de serviços à exportação de mercadorias, em que para haver a efetiva exportação faz-se necessária a saída do bem do território nacional. Deste modo, o legislador complementar parece ter se preocupado em exigir que o produto do serviço prestado fosse realmente exportado.<sup>71</sup>

Deste modo, analisando o conteúdo semântico da norma em apreço, conclui-se que ao tornar irrelevante o local da fonte pagadora, o legislador complementar vislumbrou afastar mecanismos fiscais de planejamento internacional do ISS e assegurar a efetiva saída do produto do serviço do país.

#### 2.4.2 Da distinção entre “desenvolvimento” e “resultado” do serviço

Além de tornar irrelevante a origem do pagamento, o legislador complementar, preocupou-se em afastar expressamente a aplicação da norma isentiva aos casos em que tanto o “desenvolvimento” quanto o “resultado” do serviço se verifiquem no Brasil.

Neste ponto, importante lembrar que, salvo exceções expressamente previstas no texto constitucional, de acordo com princípio da territorialidade, os entes fiscais podem expedir normas com vigência somente dentro de seus limites territoriais.

Assim, pode-se afastar, *ab initio*, a possibilidade de tributação, pelo ISS, de serviços prestados integralmente no exterior, para tomador estrangeiro, por prestador brasileiro, cujos resultados se verifiquem no exterior, eis que por força do princípio da territorialidade, a norma municipal não pode alcançar fatos ocorridos fora dos limites territoriais do Brasil.

Neste sentido, colaciona-se lição do professor Ives Gandra da Silva Martins<sup>72</sup>, *in verbis*:

“Como a exportação de um bem material pressupõe que o referido material tenha sido aqui produzido, o mesmo ocorre com a exportação de serviços. Se o serviço for prestado no exterior, por uma empresa de prestação de serviços e/ou profissional pessoa física aqui sediada, de exportação não se tratará. Pelo

<sup>70</sup> RONCAGLIA, Marcelo Marques. O ISS e a Importação e Exportação de Serviços. **Revista Dialética de Direito Tributário**, junho de 2006, p. 98-111.

<sup>71</sup> RONCAGLIA, Marcelo Marques. O ISS e a Importação e Exportação de Serviços. **Revista Dialética de Direito Tributário**, junho de 2006, p. 98-111.

<sup>72</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. O ISS, a exportação de serviços e a imunidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, outubro de 2013, nº 217, pág. 44.

princípio da territorialidade aquele serviço prestado no exterior sujeitar-se-á à legislação do País estrangeiro. ”

Portanto, consideram-se serviços prestados integralmente no exterior, aqueles realizados fora do Brasil, cujo resultado se dê somente no exterior, uma vez que nestes casos não há efeitos relevantes para a norma de incidência municipal. Em outras palavras, por conta do princípio da territorialidade, a Lei Municipal não alcança fatos geradores ocorridos no exterior.<sup>73</sup>

Retornando às lições do ilustre professor Luís Eduardo Schoueri, o legislador constituinte brasileiro adotou em suas relações internacionais o princípio do destino na tributação do consumo, razão pela qual, espera-se coerência em sua opção, sendo que na ausência de previsão em sentido contrário, *“importação e exportação são uma única espécie de operação vista a partir de dois ângulos (se um país exporta, outro importa). É assim que o mesmo princípio de destino que desonera a exportação exige, em seu reverso, a tributação das importações”*<sup>74</sup>.

Neste contexto, traçando-se um paralelo com a importação de serviços, há previsão expressa na legislação, de tributação pelo ISS daqueles serviços que, prestados ou mesmo iniciados no exterior, produzam resultados no Brasil<sup>75</sup>.

Parece necessário, portanto, a existência de ao menos um elemento de conexão, vinculado ao território nacional, para que seja possível a tributação pelo ISS, tanto no caso de importação quando no caso de exportação de serviços.

Assim, do mesmo modo que, para que fique descaracterizada a exportação de serviços se faz necessário que o serviço seja desenvolvido no Brasil e neste país se verifique o resultado, não haverá importação de serviço se este não se desenvolveu nem tampouco produziu resultado no Brasil.<sup>76</sup>

Deste modo, além do conceito de “resultado” o conceito de “desenvolvimento” do serviço parece possuir relevante importância na delimitação do alcance da norma tributária isentiva.

---

<sup>73</sup> PAZELLO, Fernanda Ramos. **Desonerações tributárias das operações de exportação: a imunidade das contribuições sociais e a isenção do ISS**. Tese Mestrado em Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC-SP, p. 112.

<sup>74</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. ISS sobre a importação de serviços ao exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, janeiro de 2004, nº100, p. 45.

<sup>75</sup> BRASIL. Lei Complementar 116 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em 22/08/2016.

<sup>76</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. ISS sobre a importação de serviços ao exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, janeiro de 2004, nº100, p. 44 - 45.

Neste ponto, importante ressaltar que o desenvolvimento do serviço, não se confunde com o seu resultado, sendo certo que o próprio legislador complementar reconhece a possibilidade de um mesmo serviço ser desenvolvido em um local e ter resultado em outro e até mesmo ter o seu desenvolvimento iniciado e terminado em locais diversos. Neste sentido, primorosa a lição do professor Luís Eduardo Schoueri<sup>77</sup>:

“Tampouco se confunde o “resultado” com o próprio desenvolvimento do serviço. O texto legal, insista-se, cogita de dois elementos que podem dar-se em locais diferentes: o serviço pode ser “desenvolvido” no País e seu “resultado” verificar-se no exterior, ou vice-versa. O legislador complementar deu ênfase, no primeiro caso, ao elemento “fazer” e, no último, ao “resultado”.”

Retornando ao conceito de serviço, temos que este se refere ao “*esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem*”<sup>78</sup>, deste modo o desenvolvimento do serviço é justamente o esforço humano empreendido em benefício de outrem.

Referido raciocínio é elementar para entender que, da mesma forma que não se confunde o desenvolvimento com o resultado do serviço, não se pode confundir o término do desenvolvimento do serviço, ou seja sua conclusão, com a produção de seu resultado.

#### 2.4.3 Do conceito de “resultado” do serviço

Conforme já exposto, a norma de isenção prevista pela Lei Complementar nº 116/03, ao mesmo tempo que desonera a exportação de serviços da incidência do ISS, esclarece que o serviço não será considerado exportado se o seu “resultado” se verificar no Brasil.

Demonstra-se de fundamental importância, portanto, a delimitação do campo de abrangência da isenção aplicável às exportações de serviços ao exterior, que parece estar intrinsecamente ligada à definição de “resultado” do serviço.

Em uma análise perfunctória, por conta da própria natureza das desonerações das exportações em que há um claro interesse governamental de aumentar o ingresso de divisas no país, tender-se-ia a vincular o “resultado” com a efetiva entrada de dinheiro no país<sup>79</sup>.

---

<sup>77</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. ISS sobre a importação de serviços ao exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, janeiro de 2004, p. 47.

<sup>78</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 25.

<sup>79</sup> PAZELLO, Fernanda Ramos. **Desonerações tributárias das operações de exportação: a imunidade das contribuições sociais e a isenção do ISS**. Tese Mestrado em Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC-SP, p. 108.

No entanto, conforme abordado acima, o próprio legislador complementar cuidou de tornar irrelevante a fonte de pagamento do serviço, razão pela qual há de se afastar a acepção de resultado como pagamento do serviço. Nesta linha de raciocínio, afastada a acepção de “resultado” como pagamento, referido termo parece, necessariamente, apontar ao serviço prestado.<sup>80</sup>

Apesar de unânime a acepção de que o resultado, para fins da norma isentiva, está ligado à prestação do serviço e não ao seu pagamento, há grande controvérsia doutrinária acerca da definição do “resultado do serviço”.

Retornando ao conceito constitucional de serviço trazido por Aires Fernandino Barreto<sup>81</sup>, temos que serviço “*é a prestação do esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob o regime de direito privado, tendente a obtenção de um bem material ou imaterial*”.

O desenvolvimento do serviço, conforme demonstrado linhas acima, caracteriza-se pelo emprego do esforço humano, sendo que o resultado, via de consequência, parece ser justamente aquele bem material ou imaterial obtido por este esforço.

Neste condão, Humberto Ávila<sup>82</sup>, com extrema lucidez, explica que o sentido de “desenvolvimento do serviço” e “verificação do seu resultado” dependem da compreensão do conceito de serviço, sendo que o pleno do Supremo Tribunal Federal, por meio do Recurso Extraordinário nº 116.121-3<sup>83</sup>, definiu que o conceito de serviço seria aquele previsto pelo direito infraconstitucional, caracterizado por um esforço humano empreendido em benefício de outrem.

A partir do conceito de serviço, como esforço humano empreendido em benefício de outrem para a criação de bem material ou imaterial, referido autor, de forma primorosa definiu o “resultado” do serviço como a utilidade/produto que este esforço humano visa criar. Em outras palavras, enquanto o esforço humano é o “desenvolvimento” do serviço a utilidade deste serviço seria o seu resultado ou produto vislumbrado pelo tomador.<sup>84</sup>

---

<sup>80</sup> RONCAGLIA, Marcelo Marques. O ISS e a importação e exportação de serviços. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, junho de 2006, nº 129, p. 98-111.

<sup>81</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 240.

<sup>82</sup> ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar nº116/2003. Isenção: Requisitos e alcance. Conceitos de “Desenvolvimento” de serviço e “Verificação” do seu Resultado. **Revista Dialética de Direito Tributário**, novembro de 2006, nº 134, p. 105.

<sup>83</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno Recurso Extraordinário nº 116.121/SP – Ministro Relator: Marco Aurélio. Julgado em 11/10/200. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em 10/08/2016.

<sup>84</sup> ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar nº116/2003. Isenção: Requisitos e alcance. Conceitos de “Desenvolvimento” de serviço e “Verificação” do seu Resultado. **Revista Dialética de Direito Tributário**, novembro de 2006, nº 134, p. 105.

Deste modo, ao estabelecer que não serão beneficiados pela isenção os serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique a Lei Complementar nº 116/03 está prevendo que não haverá isenção quando o bem imaterial (utilidade) do serviço se verificar em território nacional. Em outras palavras, para o Autor o conceito de resultado é o de fruição da utilidade no exterior.<sup>85</sup>

No mesmo sentido é o entendimento manifestado por Marcelo Marques Roncaglia<sup>86</sup>, que identifica o resultado com a ideia de onde se dá a fruição da utilidade, destaca-se:

“A partir disso pode-se dizer que a melhor maneira de se identificar onde se verifica o “resultado” desse serviço é identificar o local onde foi consumido, que, no mais das vezes, coincidirá com o domicílio do seu tomador. Portanto, a identificação do local onde houve o consumo do serviço é bastante importante para definição da aplicação ou não da regra que excepciona a isenção do ISS na exportação de serviços.”

De forma análoga Roque Antônio Carrazza<sup>87</sup> entende que para restar caracterizada a exportação de serviços vislumbrada, faz-se necessário que o tomador de serviços, necessariamente não-residente, satisfaça no exterior a *necessidade* que o levou a contratar o prestador:

“Ao nosso ver, sempre que o tomador de serviço, sendo um não-residente, satisfizer, no exterior, a necessidade que o levou a contratar o prestador. Pouco importa, para fins de isenção de ISS, se o serviço foi totalmente prestado no Brasil, se sua prestação aqui apenas se iniciou, ou se foi integralmente executado no exterior. Em qualquer destas hipóteses, não haverá incidência porque o resultado da prestação se fez sentir no exterior. Apenas haverá incidência quando uma prestação de serviços avençada entre um nacional e um estrangeiro (pessoa domiciliada ou sediada no exterior) irradie seus efeitos no Brasil.”

Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros<sup>88</sup>, por sua vez, explicam que existem dois elementos vitais para a caracterização do resultado, quais sejam, “(i) o beneficiário efetivo do

<sup>85</sup> ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar nº116/2003. Isenção: Requisitos e alcance. Conceitos de “Desenvolvimento” de serviço e “Verificação” do seu Resultado. **Revista Dialética de Direito Tributário**, novembro de 2006, nº 134, p. 105.

<sup>86</sup> RONCAGLIA, Marcelo Marques. O ISS e a importação e exportação de serviços. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, junho de 2006, nº 129, p. 110.

<sup>87</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. ISS – Serviços de Reparação de Turbinas de Aeronaves para Destinatários no Exterior – Não incidência – Exegese do art. 2º, I, e seu parágrafo único, da Lei Complementar nº 116/2003. **Revista de Direito Tributário**, 2006, nº 93, Malheiros: São Paulo, p. 36.

<sup>88</sup> TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O ISS e exportação e importação de serviços. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães e MARTINS, Ives Gandra da Silva (coords.). **ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência**. 2ª ed. ver. e ampli. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 202.

*serviço (quem está consumindo) – que deve estar fixado no exterior para que haja exportação -, (ii) delimitação dos efeitos imediatos /diretos da prestação do serviço, destacando-se de plano quaisquer efeitos secundários”.*

Neste contexto, para referidos autores, para que reste caracterizada a exportação de serviços, a que se refere a norma isentiva, o beneficiário efetivo do serviço deve estar fixado no exterior e os efeitos imediatos da prestação do serviço devem ocorrer fora do país. Em outras palavras, o que interessaria para fins de aplicação da norma isentiva é quem se beneficiou diretamente com o serviço prestado que, neste caso deve ser, necessariamente, fonte produtora localizada no exterior.

Nota-se, portanto, que apesar de alguns doutrinadores focarem em resultado como fruição da utilidade e outros como beneficiário do serviço há o consenso de que os efeitos diretos do serviço devem se dar no exterior.

Neste ponto, Luís Eduardo Schoueri<sup>89</sup> explana que se faz importante investigar a vantagem cujo serviço deveria proporcionar a seu tomador, sendo que esta vantagem “*não se constata a partir de um ponto de vista meramente subjetivo (motivo do contrato), mas objetivo (causa do contrato): qual o bem econômico protegido pelo legislador, a cuja prestação deve corresponder a contrapartida do preço do serviço*”. Referido autor exemplifica esta ideia dispondo que “*na contratação de um advogado em juízo, a utilidade dar-se-á no lugar onde ocorre a lide; num serviço de um topógrafo, no lugar onde estiver o terreno etc.*”.

Deste modo, deve-se atentar ao motivo imediato, ou seja, aquele que compuser diretamente o objeto da requisição, para se estabelecer se os efeitos do serviço desenvolvidos foram verificados no país ou no exterior e não a eventuais efeitos mediatos que possam ser verificados.

Concluiu-se linhas atrás que a desoneração prevista pelo artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 116/03, prevê uma hipótese de isenção heterônoma concedida pela União Federal, com base em expressa autorização constitucional, sendo que a intenção do legislador complementar foi de (i) favorecer o ingresso de divisas, todavia, (ii) assegurando-se que o produto do serviço prestado fosse realmente exportado, com vistas a afastar eventuais planejamentos fiscais internacionais.

Sendo coerente com estas conclusões, entende-se que o resultado a que se refere o parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar nº 116/03 diz respeito ao aproveitamento imediato do bem material ou imaterial desenvolvido pelo prestador brasileiro que deverá

---

<sup>89</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. ISS sobre a Importação de Serviços do Exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, janeiro. 2004, nº 100, p. 48.

ocorrer efetivamente no exterior, ou seja, será necessária a efetiva exportação do produto do serviço.

Deste modo, nos casos de prestação de serviço, por prestador brasileiro, em que tanto o desenvolvimento do serviço quanto o seu aproveitamento se derem no exterior estar-se-á diante de hipótese de não-incidência do ISS, não havendo o que se falar em exportação de serviços para fins de aplicação da norma isentiva instituída pelo artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 116/03.

Ainda, nos casos em que o serviço for desenvolvido no Brasil e o aproveitamento da utilidade se der integralmente em território nacional, não restará configurada a exportação de serviços, mesmo que o tomador seja residente no exterior.

A norma de isenção instituída pelo artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 116/03, alcança, portanto, aquelas situações em que a prestação do serviço (ou de pelo menos parte dele) ocorre em solo nacional, todavia, a utilidade produzida é aproveitada de forma imediata no exterior, ou seja, a fruição do objeto do contrato se dá no exterior.

## **2.5 Entendimento jurisprudencial e administrativo**

A questão atinente ao alcance e aplicação da isenção instituída pelo artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 116/03, há tempos, vem sendo discutida nos tribunais administrativos e judiciais.

No âmbito judicial, ao tratar sobre o tema, a primeira turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do emblemático Recurso Especial nº 831.124<sup>90</sup>, concluiu que a norma isentiva em questão não se aplicaria aos casos em que o serviço fosse concluído dentro do território nacional. Por sua relevância, colaciona-se trecho do referido aresto:

“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.

---

<sup>90</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, Recurso Especial nº 831.124/RJ, Relator Ministro José Delgado. Julgado em 15/08/2006, DJ. 25/09/2006, p. 239. Disponível em <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=668755&num\\_registro=200600522727&data=20070201&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=668755&num_registro=200600522727&data=20070201&formato=PDF)>. Acesso em 24/10/2016.

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 consequências 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."

Conforme se depreende do julgado acima, o STJ acabou por confundir o resultado da prestação do serviço com a conclusão de seu desenvolvimento. Neste sentido, José Eduardo Soares de Melo<sup>91</sup>, ao analisar o aresto acima, aponta que, ante a manifesta confusão instaurada pelos Ministros, este precedente sequer poderia ser "*concebido como diretriz jurisprudencial*".

Em voto vencido, o então Ministro do STJ, Teori Albino Zavascki, discordou do entendimento manifestado no voto vencedor, chamando atenção para o risco de se estar confundindo o resultado da prestação do serviço com a sua conclusão:

"Peço a máxima vênia para discordar quanto à solução do mérito. Estamos falando de exportação de serviço. Só se pode falar de exportação de serviço nos casos em que ele é prestado no Brasil. Quanto a isso não há dúvida. Não se pode falar em exportação de serviço se for prestado no exterior. Exportação de serviço prestado no Brasil para alguém que o contrata de fora, pagando-o aqui ou lá. A lei diz que esses serviços são isentos, a não ser quando o resultado se opera aqui. Se o resultado se opera fora, há isenção. Essa é a questão.

Como diz o eminente Ministro Relator, a questão toda é saber o que é o resultado.

Penso que não se pode confundir resultado da prestação de serviço com conclusão do serviço. Não há dúvida nenhuma que o serviço é iniciado e concluído aqui. Não há dúvida nenhuma que o teste na turbina faz parte do serviço. O fato de ser testado aqui foi o fundamento adotado pelo juiz de Primeiro Grau e pelo Tribunal para dizer que o teste é o resultado. Mas essa conclusão não é correta: o teste faz parte do serviço e o serviço é concluído depois do teste. Depois disso, a turbina é enviada ao tomador do serviço, que a instala no avião, quando então, se verificará o resultado do serviço. O resultado, para mim, não pode se confundir com conclusão do serviço.

<sup>91</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 5ª ed., São Paulo: Dialética, 2008, p. 252.

Portanto, o serviço é concluído no País, mas o resultado é verificado no exterior, após a turbina ser instalada no avião.”<sup>92</sup>

Deste modo, entende-se correto o entendimento manifestado por Teori Albino Zavascki, na medida em que, na hipótese abordada de reparo de motores e turbinas de aeronaves em que o tomador de serviços é empresa sediada no exterior, tem-se a conclusão do desenvolvimento do serviço com o fim do reparo, todavia, o resultado imediato do serviço será verificado somente no exterior com o efetivo reparo da aeronave.

Apesar do entendimento manifestado pela Primeira Turma do STJ, tem-se percebido uma certa evolução da jurisprudência no sentido de reconhecer o resultado como fruição do serviço, neste sentido colacionam-se alguns arestos proferidos pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo:

Ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária Autora/apelante exporta serviços de assessoria e consultoria financeira e de gestão de carteira de investimentos a clientes domiciliados no exterior. Assim, tal atividade se enquadra no disposto previsto inciso I do art. 2º da Lei Complementar nº 116/03 Deram provimento ao recurso, com inversão do ônus da sucumbência.

(...)

Do exame dos autos, restou demonstrado que no caso a autora exporta serviços de assessoria e consultoria financeira e de gestão de carteira a clientes domiciliados no exterior.

Malgrado os serviços prestados pela autora aos clientes estrangeiros tenham sido realizados no Brasil, o resultado desses serviços se verifica no exterior.

(...)

A referida resposta se fundamenta no fato de que o serviço de consultoria e ou pesquisa forneceu elementos para que a empresa no exterior pudesse tomar sua decisão, portanto, o resultado imediato, sem qualquer sombra de dúvidas, se deu no exterior, a consequência do relatório é que se deu no Brasil, caso a sociedade estrangeira tenha optado em aqui investir.<sup>93</sup>

**AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO TRIBUTÁRIA ISS Município de São Bernardo do Campo Alegação de falta de enquadramento legal Serviços de informática Bancos de dados hospedados no país, mas acessados no exterior configurando exportação – Cobrança ilegítima – Perícia judicial bem fundamentada Possibilidade de aferição do local onde se dá o resultado do serviço Subsunção do fato ao art. 2º, inc. I da LC 116/03 Interpretação de seu parágrafo único Respeito ao**

<sup>92</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, Recurso Especial nº 831.124/RJ, Relator Ministro José Delgado. Julgado em 15/08/2006, DJ. 25/09/2006, p. 239. Disponível em < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=668755&num\\_registro=200600522727&data=20070201&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=668755&num_registro=200600522727&data=20070201&formato=PDF) >. Acesso em 18/10/2016.

<sup>93</sup> SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. 18ª Câmara de Direito Público, Apelação nº 0057880-68.2012.8.26.0053, Relator Desembargador Osvaldo Capraro; Comarca: São Paulo. Julgado em 22/05/2014. Disponível em < <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=7636477&cdForo=0&vlCaptcha=txryi> >. Acesso em 18/10/2016.

princípio da legalidade Precedentes do STJ Tributação indevida Isenção configurada Sentença mantida Recurso oficial, considerado interposto e apelo da municipalidade não providos.<sup>94</sup>

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, vem se esquivando de tratar sobre o tema, sob o argumento de que eventual ofensa à Constituição Federal, se existente, indireta ou reflexa.

Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. ISS. Enquadramento da atividade na LC nº 116/03. Questão infraconstitucional. Exportação de serviços para o exterior. Ausência de comprovação. Fatos e provas. Cláusulas do Contrato Social. Incidência das Súmulas 279 e 454 do STF. 1. A jurisprudência da Corte está consolidada no sentido de que a afronta ao princípio da legalidade, quando depende, para ser reconhecida como tal, da análise de normas infraconstitucionais, configura apenas ofensa indireta ou reflexa à Constituição Federal, o que não enseja reexame da questão em recurso extraordinário. Nesse sentido o teor da Súmula 636/STF. 2. Para rever o entendimento acerca do real enquadramento das atividades da agravante necessário seria a reanálise da controvérsia à luz da Lei Complementar nº 116/03. Eventual afronta ao texto constitucional, caso ocorresse, seria reflexa ou indireta. 3. O revolvimento do conjunto fático-probatório dos autos e a análise do contrato social são providências vedadas em sede de recurso extraordinário. Incidência das Súmulas 279 e 454 do STF. 4. Agravo regimental não provido.”<sup>95</sup>

No âmbito administrativo, por sua vez, conforme estudo realizado por Mariana Liotti Fuzzo<sup>96</sup>, a Prefeitura Municipal de São Paulo, por meio de Soluções de Consulta, vinha demonstrando evolução em seu entendimento relacionado à aplicação da isenção sobre a exportação de serviços, sendo que a partir do ano de 2008, passou-se a diferenciar de forma mais esclarecedora o conceito de “resultado” e “conclusão” do serviço prestado, conforme se depreende da Solução de Consulta nº 19, de 8 de abril de 2008 e da Solução de Consulta nº 25, de 16 de julho de 2008:

“6. Em face do disposto no inciso I e parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar nº 116/2003, não incide ISS nas exportações de serviços para o exterior do País desde que o serviço desenvolvido no Brasil, e executado por prestador de serviços brasileiro, não produza qualquer tipo de resultado em território nacional.

<sup>94</sup> SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. 15ª Câmara de Direito Público, Apelação nº 0212939-53.2008.8.26.0000, Relator Desembargador Silva Russo; Comarca: São Bernardo do Campo. Julgado em 01/03/2012. Disponível em < <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=5725252&cdForo=0> >. Acesso em 24/10/2016.

<sup>95</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma, ARE 860209 AgR, Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgado em 26/05/2015. Disponível em < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8713264> >. Acesso em 19/10/2016.

<sup>96</sup> FUZZO, Mariana Liotti. A Mitigação ao Direito à Isenção na Prestação de Serviços Destinados ao Exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, agosto de 2011, nº 191, p. 57 – 58.

7. No caso em análise o resultado dos serviços de consultoria e assessoria econômica ou financeira é o fornecimento de dados e a interpretação destes acerca de empresas ou mesmo setores da economia brasileira, sendo que estas informações e análises encontram-se consubstanciadas em um relatório.

7.1. A eventual decisão de investir no Brasil por parte da matriz americana ou de seus clientes estrangeiros não está vinculada à prestação dos serviços de consultoria e assessoria econômica e financeira executados pela consulente.

7.2. No caso em epígrafe está caracterizada a exportação dos serviços e a não incidência do ISS em relação aos serviços prestados pela consulente para ... em decorrência do contrato examinado cujo objeto está definido como serviços de fornecimento de informações, estudos, aconselhamentos e orientações, sem caráter confidencial, sobre investimentos no Brasil para empresas, grupos industriais, comerciais e financeiros estrangeiros.”<sup>97</sup>

“12.1. O resultado dos serviços de consultoria e assessoria econômica ou financeira é o fornecimento de dados e interpretação destes dados sobre empresas ou mesmo setores da economia brasileira. A decisão de investir no Brasil por parte da matriz inglesa ou de seus clientes estrangeiros não está vinculada exclusivamente à prestação dos serviços de consultoria e assessoria econômica e financeira prestados pela consulente.

12.2. Neste caso está caracterizada a exportação dos serviços e a não incidência do ISS em relação aos serviços de consultoria prestados pela consulente a ..., Londres.”<sup>98</sup>

Ocorre, todavia, que apesar desta notória evolução do Município de São Paulo no período de 2008, por meio da recente Solução de Consulta SF/DEJUG nº 6, de 17 de março de 2016, referido ente parece ter mudado novamente seu entendimento sobre o conceito de resultado de serviço para fins da isenção do ISS sobre a exportação de serviços, destaca-se:

“16. Os serviços prestados pela Consulente são essencialmente de consultoria e assessoria em desenvolvimento de negócios. Assim, o resultado se configura pela própria apresentação de informações, consubstanciadas, no caso concreto, pela entrega das análises executadas, momento em que, conforme afirma a própria consulente, resta completa e acabada a obrigação do prestador. Em outras palavras, resta entregue o resultado da prestação contratada.

16.1. O resultado desse serviço de consultoria e assessoria não é, por certo, os investimentos que podem ou não se seguir. Não se pode confundir resultado da prestação de serviço e resultado financeiro, que são conceitos distintos. Menos ainda considerar indistintamente que o resultado se dê no local em que se encontra o tomador pelo fato de ser o beneficiário das informações prestadas.

16.2. O resultado da prestação de serviço é aquele que se encontra na própria hipótese de incidência, descrita no item da lista de serviços. Se a consulente

<sup>97</sup> SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda do Município de São Paulo. Solução de Consulta SF/Dejug nº 19, de 8 de abril de 2008. Disponível em <<http://ww2.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/financas/consultas/SC019-2008.pdf>>.

<sup>98</sup> SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda do Município de São Paulo. Solução de Consulta SF/Dejug nº 25, de 16 de julho de 2008. Disponível em <<http://ww2.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/financas/consultas/SC025-2008.pdf>>.

está prestando consultoria e assessoria em desenvolvimento de negócios, está, sem dúvida, entregando o resultado contratado e, neste caso, o está produzindo e aperfeiçoando no Brasil.

17. Portanto, no que se refere à caracterização de exportação de serviços, verificasse que, no caso sob análise, o serviço é integralmente efetuado no Brasil, ainda que o contratante esteja no exterior.

17.1. Nestas circunstâncias, a ocorrência de resultados da prestação de serviço no Brasil impede que esta prestação seja considerada exportação de serviços em face da restrição imposta no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar nº 116/2003, reproduzido no art. 2º da Lei 13.701/2003.<sup>99</sup>

Conforme se depreende da Solução de Consulta acima, em que pese a hipótese tratada ser análoga àquelas relacionadas às Soluções de Consulta nº 19 e nº 25 de 2008, ou seja, relacionada à prestação de serviços de assessoria e consultoria de investimentos destinadas a tomador localizado no exterior, a conclusão é totalmente diversa.

Isso porque, enquanto nas soluções datadas de 2008, considerou-se o resultado do serviço como o aproveitamento dos dados fornecidos que, por razões óbvias, ocorre no exterior, nesta última solução de consulta trata-se resultado como conclusão do serviço, o qual seria consubstanciado pela entrega dos dados fornecidos.

Neste contexto, com vistas a unificar seu entendimento sobre a aceção de resultado para fins de aplicação da isenção do ISS sobre a exportação de serviços, a Secretaria de Finanças da Prefeitura de São Paulo publicou o Parecer Normativo nº 02, de 26 de abril de 2016, em que definiu resultado como a própria realização do serviço “*sendo irrelevante que eventuais benefícios ou decorrências oriundas dessa atividade sejam fruídos ou verificados no exterior ou por residente no exterior*”, revogando as Soluções de Consulta emitidas antes de sua publicação:

“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.

---

<sup>99</sup> SÃO PAULO. Prefeitura da Cidade de São Paulo, Secretaria de Finanças. Parecer Normativo nº 02 de 16 de abril de 2016. Disponível em <[http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/PN-SF-02-2016\\_1461844434.pdf](http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/PN-SF-02-2016_1461844434.pdf)>.

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

Art. 2º Este Parecer Normativo, de caráter interpretativo, revoga as disposições em contrário, especialmente as Soluções de Consulta emitidas antes da data de publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes.”<sup>100</sup>

Portanto, em que pese, a evolução experimentada pelo Município de São Paulo em meados de 2008, o que refletiu inclusive em julgamentos mais elaborados do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo<sup>101</sup>, percebe-se que, atualmente, optou-se por tratar resultado como conclusão do serviço, o que traz enorme insegurança jurídica e acaba por impossibilitar a utilização da isenção instituída pelo legislador complementar.

Isso porque, conforme exposto, para que haja exportação se faz necessário desenvolvimento do serviço no Brasil, porquanto o princípio da territorialidade afasta a tributação dos serviços prestados no exterior, razão pela qual se o serviço não for concluído no Brasil não haverá o que se exportar.

Deste modo, apesar de ter se passado mais de uma década da instituição da isenção sobre as exportações de serviços instituída pelo artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 116/03, percebe-se que o entendimento jurisprudencial e administrativo pouco evoluiu, predominando-se entendimentos que acabam por mitigar a utilização da desoneração pretendida pelo legislador constituinte e complementar.

---

<sup>100</sup> SÃO PAULO. Prefeitura da Cidade de São Paulo, Secretaria de Finanças. Parecer Normativo nº 02 de 16 de abril de 2016. Disponível em <[http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/PN-SF-02-2016\\_1461844434.pdf](http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/PN-SF-02-2016_1461844434.pdf)>.

<sup>101</sup> “Há que se ressaltar que o local do resultado não se confunde com o local da realização do serviço. E a Lei Complementar nº 116/2003 deixa isso bem claro quando se utiliza da expressão ‘serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique’ para dizer da não exportação de serviço. Ou seja, uma coisa é o local onde o serviço é desenvolvido, e outra é o local onde o resultado do serviço se dá.” (Processo Administrativo nº 2012-0.316.895-7, 1ª Câmara Julgadora, Relatora Conselheira Nathaly Campitelli Roque, Voto-condutor Conselheiro José Alberto Oliveira Macedo, p. 23, julgamento em 19/04/2013).

## CONCLUSÃO

Sem qualquer pretensão de esgotar o tema, as ideias que se buscou enunciar no decorrer deste trabalho, porquanto decorrentes de premissas pré-estabelecidas, fundamentam algumas conclusões sobre a desoneração do ISS sobre a exportação de serviços:

A desoneração prevista pelo artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 116/03 prevê uma hipótese de isenção heterônoma concedida pela União Federal, com base em expressa autorização constitucional, que visa aumentar o ingresso de divisas do país.

Por conta do princípio da territorialidade o Município não pode tributar serviços prestados integralmente no exterior, para tomador estrangeiro, razão pela qual não se aplicar a isenção em estudo a estas hipóteses.

Ao tornar irrelevante o local da fonte pagadora, o legislador complementar vislumbrou afastar mecanismos fiscais de planejamento internacional do ISS e assegurar a efetiva saída do produto do serviço do país, deste modo, a aceção de resultado, para fins de incidência da norma isentiva, deve ser voltada ao serviço e não a seu pagamento.

Não se pode confundir o resultado do serviço com o seu desenvolvimento, uma vez que enquanto o desenvolvimento do serviço é o emprego do esforço humano, o resultado é o bem material ou imaterial obtido por este esforço.

O resultado do serviço para fins de incidência da norma isentiva, portanto, é justamente o aproveitamento imediato do bem material ou imaterial desenvolvido pelo esforço humano empregado.

Transcorrida mais de uma década da instituição da isenção em apreço a jurisprudência pouco evoluiu no entendimento do seu âmbito de aplicação, sendo constante a confusão entre resultado e conclusão do serviço.

Até o momento o Superior Tribunal de Justiça se posicionou sobre o tema em apenas uma ocasião, oportunidade em que causou perplexidade à comunidade jurídica pela falta de técnica com a qual abordou o tema, mitigando a possibilidade de exportação de serviços.

No mesmo sentido, apesar de uma notória evolução do entendimento administrativo do Município de São Paulo no ano de 2008, em que se tratou o resultado do serviço como a sua efetiva fruição, foi recentemente publicado o Parecer Normativo nº 02, de 26 de abril de 2016, onde voltou a se definir resultado como a própria realização do serviço.

Neste contexto, verifica-se a completa insegurança jurídica que permeia a aplicação da isenção prevista pelo artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 116/03, sendo que o furor

arrecadatório dos Municípios somado à falta de uma compreensão harmônica das normas que regem a referida desoneração, em consonância com as demais disposições legais e constitucionais, pelos Tribunais Judiciários e Administrativos vem mitigando a possibilidade de exportar serviços ao exterior.

O tema é de absoluta relevância, na medida em que a isenção em análise visa justamente favorecer o ingresso de divisas e tornar o produto nacional mais competitivo perante o mercado internacional.

Conclui-se, portanto, pela necessidade de se buscar pela correta finalidade da norma de isenção em estudo, o que somente poderá se alcançar por meio de uma interpretação do sistema tributário como um todo, de forma harmônica e integrada.

Não há palavras mortas na Constituição e tampouco na Lei Complementar, portanto, não se pode vislumbrar que o legislador complementar pretendeu instituir isenção impossível de ser aplicada.

Faz-se necessária, ainda, nova manifestação do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, desta vez, utilizando-se de entendimento harmônico com a finalidade da norma isentiva pretendida pelo legislador, sem mitigar por completo a possibilidade de se exportar serviços ao exterior como fez no passado.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

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**, novembro de 2006, nº 134.

BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2001.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, Distrito Federal: Senado Federal, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em 10.07.2016.

BRASIL. Lei Complementar nº 116 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em 22/08/2016.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, Recurso Especial nº 831.124/RJ, Relator Ministro José Delgado. Julgado em 15/08/2006, DJ. 25/09/2006. Disponível em <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=668755&num\\_registro=200600522727&data=20070201&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=668755&num_registro=200600522727&data=20070201&formato=PDF)>. Acesso em 18/10/2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma, ARE 860209 AgR, Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgado em 26/05/2015. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8713264>>. Acesso em 18/10/2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 116.121/SP – Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgado em 11/10/200. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em 10/08/2016.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**, 3. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

BOROWSKY, Marcelo Roberto. Isenções heterônomas no âmbito internacional. In: **Tratado das Imunidades e Isenções Tributárias**. Coordenação Mônica de Almeida Magalhães Serrano. São Paulo: Editora Verbatin, 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. ISS – Serviços de Reparação de Turbinas de Aeronaves para Destinatários no Exterior – Não incidência – Exegese do art. 2º, I, e seu parágrafo único, da Lei Complementar nº 116/2003. **Revista de Direito Tributário**, 2006, nº 93, Malheiros: São Paulo.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CHIESA, Clélio. **O Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza e Aspectos Relevantes da Lei Complementar nº 116/2003, O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

FUZZO, Mariana Liotti. A Mitigação ao Direito à Isenção na Prestação de Serviços Destinados ao Exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, agosto de 2011, nº 191.

GRIZ, Rodrigo Leal. **Isenção Tributária: Fundamentos para uma teoria do fato jurídico tributário**. Tese de Mestrado – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC-SP, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentário à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1990, v. 6.

MARTINS, Ives Gandra da Silva e Rodrigues; MARTINS Marilene Talarico. O ISS, a Exportação de Serviços e a Imunidade Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, Outubro de 2013, nº 217

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 5ª ed., São Paulo: Dialética.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 2ª ed., 1992.

PAZELLO, Fernanda Ramos. **Desonerações tributárias das operações de exportação: a imunidade das contribuições sociais e a isenção do ISS**. Tese de Mestrado em Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC-SP, 2008.

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

SÃO PAULO. Prefeitura da Cidade de São Paulo, Secretaria de Finanças. Parecer Normativo nº 02 de 16 de abril de 2016. Disponível em <[http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/PN-SF-02-2016\\_1461844434.pdf](http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/PN-SF-02-2016_1461844434.pdf)>.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda do Município de São Paulo. Solução de Consulta SF/Dejug nº 19, de 8 de abril de 2008. Disponível em <<http://ww2.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/financas/consultas/SC019-2008.pdf>>.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda do Município de São Paulo. Solução de Consulta SF/Dejug nº 25, de 16 de julho de 2008. Disponível em <<http://ww2.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/financas/consultas/SC025-2008.pdf>>

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. 18ª Câmara de Direito Público, Apelação nº 0057880-68.2012.8.26.0053, Relator Desembargador Osvaldo Capraro; Comarca: São Paulo. Julgado em 22/05/2014. Disponível em <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=7636477&cdForo=0&v1Captcha=txry>>.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. 15ª Câmara de Direito Público, Apelação nº 0212939-53.2008.8.26.0000, Relator Desembargador Silva Russo; Comarca: São Bernardo do Campo. Julgado em 01/03/2012. Disponível em <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=5725252&cdForo=0>>.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luis Eduardo. ISS sobre a Importação de Serviços ao Exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, janeiro 2004, nº 100.

SOUSA. Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**, ed. póstuma. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1981.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O ISS e exportação e importação de serviços. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães e MARTINS, Ives Gandra da Silva (coords.). **ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência**. 2ª ed. ver. e ampl. São Paulo: MP Editora, 2008.