

Artigos Selecionados em Sistema de
Avaliação *Double Blind Peer Review*

Uma Releitura do Conceito de Resultado para Fins de se identificar a Incidência da Regra de Isenção do ISS nas Exportações de Serviços

A New Approach on the Results Concept to Identify the Occurrence of the ISS Exemption Rule on the Services Exports

Bruno Palhares Bontempo

*Especialista em Direito Tributário (FGV/SP). Bacharel em Direito (Mackenzie).
Advogado em São Paulo/SP. E-mail: bbontempo@vadvad.com.br.*

Resumo

O presente artigo tem como finalidade investigar o conceito de resultado do serviço para fins de se caracterizar uma exportação, a partir da análise do objeto do contrato de prestação de serviço. Para tanto é demonstrado que ao utilizar o termo “resultado”, previsto no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar n. 116/2003, o legislador complementar conferiu um conceito que pode ser entendido como a própria conclusão do serviço ou como a utilidade dele decorrente, a depender de cada caso concreto. Com efeito, no presente trabalho é utilizado um critério objetivo para se estabelecer se, a partir da análise do objeto do contrato de prestação de serviço, o resultado deve ser entendido como a própria conclusão ou a utilidade do serviço.

Palavras-chave: ISS, exportação de serviço, conceito de resultado, conclusão do serviço, utilidade do serviço, objeto do contrato.

Abstract

The purpose of this paper is to investigate the concept of the service's result in order to characterize an export, based on the analysis of the service contract's object. In order to do so, it is shown that by using the term “result”, laid down in the single paragraph of Article 2 of Supplementary Law 116/03, the complementary legislator has given a concept that can be understood as the very conclusion of the service or as the utility derives from it, depending on each specific case. In fact, in the present study an objective criterion is used to establish if, from the analysis of the service contract, the result might be understood as the conclusion or the usefulness of the service.

Keywords: ISS, service export, results concept, services conclusion, service utility, contract object.

1. Introdução

Embora já tenha se passado mais de 10 anos da publicação da Lei Complementar n. 116/2003 a doutrina e a jurisprudência não possuem um entendimento pacífico sobre a caracterização das exportações de serviços, notadamente em razão da dificuldade em se interpretar o termo “resultado”, previsto no parágrafo único do art. 2º, da referida lei. A importância de se estabelecer o conceito do termo “resultado” se dá pelo fato de que o enquadramento de um serviço como exportação, e, por consequência, a isenção do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), depende de o seu resultado se verificar no Brasil ou no exterior, conforme será demonstrado neste trabalho. Alguns defendem que o resultado deve ser entendido como a própria conclusão do serviço prestado, enquanto outros entendem que ele seja a utilidade decorrente do serviço.

No presente trabalho demonstraremos que o termo “resultado” pode ser compreendido tanto como a própria conclusão do serviço quanto a utilidade dele decorrente, a depender do objeto do contrato de prestação de serviço. Ademais, serão apresentadas formas objetivas para se investigar o conceito de “resultado” a partir da análise do objeto do contrato de prestação de serviço.

Para tanto, adotaremos a seguinte metodologia: primeiro estudam-se os princípios da origem e do destino por meio da doutrina e do direito comparado, para depois se fazer uma análise crítica de qual princípio foi adotado no Brasil. Em seguida faz-se uma análise da legislação e da doutrina sobre a incidência do ISSQN nas importações de serviços e a isenção nas exportações. Nesse contexto, é analisada a divergência da doutrina sobre o conceito de resultado de serviço e são expostos os fundamentos que sustentam a tese de que a identificação do conceito de resultado depende do objeto do contrato de prestação de serviço. Ato contínuo é demonstrado que a identificação do objeto do contrato de prestação de serviço depende do tipo de serviço prestado, podendo ser uma cessão de direito (caso se enquadre no conceito de serviço) ou obrigação de fazer, conforme será estudado sob a ótica da doutrina e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o conceito civilista e econômico de “serviço”. Após, é examinada por meio da doutrina do Direito Civil a diferença entre a obrigação de *resultado* e de *meio*, que servirá de base para se estabelecer o objeto do contrato na hipótese de o serviço ser uma obrigação de fazer. E finalmente é feita uma análise crítica, a partir da tese defendida neste trabalho, de situações concretas envolvendo o conceito de “resultado” para fins de isenção do ISSQN nas exportações de serviços, notadamente da decisão do STJ quando do julgamento do REsp n. 831.124/RJ – caso de reparo das turbinas de avião –, da decisão proferida mais recentemente pela Corte no REsp n. 587.403/RS, e do Município de São Paulo, que publicou em 2016 dois pareceres normativos sobre o tema.

2. Os princípios da origem e do destino

2.1. Conceito

Os princípios do destino e da origem são elementos de conexão essenciais para se evitar que uma mesma operação de venda de mercadoria ou de prestação de serviço seja tributada duas vezes em dois países diferentes. Entende-se por elementos de conexão os institutos previstos na legislação de certo ordenamento

tributário que possuem a finalidade de se determinar a “localização” de determinado evento, onde serão aplicados os efeitos da lei de tal ordenamento¹.

Exemplo de dupla tributação do imposto sobre o consumo seria de um serviço prestado por uma empresa situada no país “A” para outra empresa domiciliada no país “B” ser tributado por ambos os países. Para evitar tal situação tanto o país “A” quanto o país “B” deve escolher se irão adotar como elemento de conexão o princípio da origem ou do destino.

Pelo princípio da origem o imposto é cobrado no país onde o bem ou serviço é produzido, pouco importando qual seja o país consumidor (país de destino). Dessa forma, nos países que adotam a tributação na origem, as exportações são tributadas enquanto as importações são exoneradas, de maneira que o imposto integra o preço do bem ou serviço exportado. Com efeito, utilizando-se do exemplo do parágrafo anterior, o serviço seria tributado no país “A”, onde está localizada a empresa “produtora”, e exonerado no país “B”, local de domicílio da empresa “consumidora”.

Já pelo princípio do destino os bens e serviços são tributados no país onde eles são consumidos, de maneira que a importação é tributada e a exportação exonerada, cabendo ao país da origem (onde o bem ou serviço é produzido) proceder à restituição ou isenção do imposto na exportação. Assim, ocorreria o oposto do exemplo citado acima: o serviço seria exonerado no país “A” e tributado no país “B”.

Conforme observa Mônica Pereira Coelho de Vasconcellos², na hipótese de se aplicar o princípio da origem o bem ou serviço nacional se posiciona em relação de desigualdade com o importado, tendo em vista que ao importar um bem ou serviço tributado no país de origem (produtor), o país de destino (consumidor) não possui, a princípio, mecanismos tributários para igualá-los ao preço praticado no mercado interno. Desta forma, caso não haja uma “integração e unidade de mercado” entre os países de origem e de destino, este deverá procurar soluções internas para equalizar o produto estrangeiro ao nacional.

Nesse sentido, Misabel Abreu Machado Derzi³ explica que com a aplicação do princípio da origem inexiste a necessidade de “interrupção na cadeia de operações do produtor ao consumidor final”, mesmo se o bem ou serviço for transferido de um país para outro. Com efeito, conclui a autora que para a utilização do princípio da origem é essencial uma “integração político-econômica” evoluída entre os países envolvidos.

Em consequência, atualmente a maioria dos países adota o princípio do destino, pelo qual o país consumidor tem a possibilidade de conferir aos bens e serviços importados a mesma carga tributária dos nacionais. Por tal razão, segundo Alberto Xavier⁴, o “princípio da tributação no país do destino” se encontra em íntima relação com o “princípio da não discriminação” em razão da nacionalidade.

¹ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. São Paulo: Forense, 2015, p. 213.

² VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. *ICMS: distorções e medidas de reforma*. São Paulo: Quarter Latin, 2014, p. 41.

³ DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. *Sequência* n. 31, v. 16. Florianópolis, 1995, p. 62-71.

⁴ Op. cit., p. 226.

Nesse sentido, observa Luís Eduardo Schoueri⁵ que ao garantir que os bens e serviços nacionais tenham a mesma carga tributária que o estrangeiro, o princípio do destino, em termos concorrenciais, confere maior peso ao mercado consumidor. Com efeito, o princípio do destino possibilita “neutralidade na importação”.

2.2. *Direito Comparado*

Como exemplo de sistemas jurídicos fora do Brasil que adotam o princípio do destino nas prestações internacionais de serviços vale citar a União Europeia e os países-membros efetivos do Mercosul: Argentina, Venezuela, Paraguai e Uruguai. Vale observar que esses países tributam o serviço por meio do IVA, Imposto sobre o Valor Agregado, que no Brasil corresponderia a um tributo único que abrangeria o ISSQN, o ICMS, o IPI e em alguns casos o PIS e a COFINS⁶.

A União Europeia, por meio da Sexta Diretiva de 17 de maio de 1977 (77/388/CEE), adotou, num primeiro momento, o princípio da origem como regra para as prestações de serviços. O art. 9º da referida Diretiva estabelecia como lugar da prestação do serviço, para fins de incidência do IVA, o “local onde o prestador tenha a sede de sua atividade econômica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados”⁷.

Portanto, a regra era a incidência do Imposto sobre o Valor Agregado no país onde houve a produção do serviço (“sede da atividade econômica do prestador”), o que caracteriza o princípio da origem.

No entanto, com o passar do tempo tornaram-se necessárias novas regras para se estabelecer o lugar da prestação do serviço, na medida em que a globalização, a liberalização dos mercados e as inovações tecnológicas afetaram a estrutura no comércio de serviços, tornando cada vez mais comum os serviços com intangíveis, notadamente aqueles prestados à distância⁸.

Em consequência, em 12 de fevereiro de 2008, o Conselho da União Europeia publicou a Diretiva n. 2008/8/CE⁹, que alterou a Diretiva n. 2006/112/CE, estabelecendo duas regras gerais sobre o lugar da prestação de serviços, para fins de incidência do IVA:

- i) se o tomador for sujeito passivo¹⁰, os serviços prestados serão tributados no local onde o tomador possui a sede de sua atividade econômica (art. 44 da Diretiva n. 2006/112/CE); e

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 100. São Paulo: Dialética, 2004, p. 40.

⁶ RONCAGLIA, Marcelo Marques. O ISS e a importação e exportação de serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 129. São Paulo: Dialética, 2006, p. 101.

⁷ UNIÃO EUROPEIA. Art. 9º da Sexta Diretiva n. 77/388/CEE, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31977L0388>>. Acesso em: 09 nov. 2016.

⁸ GLÓRIA, Rui. Localização dos serviços: novas regras. *Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*. Lisboa, julho/setembro de 2011. v. 54, p. 39-47.

⁹ UNIÃO EUROPEIA. Diretiva n. 2008/8/CE, de 12 de fevereiro de 2008. Altera a Diretiva n. 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32008L0008>>. Acesso em: 09 nov. 2016.

¹⁰ UNIÃO EUROPEIA. Diretiva n. 2006/112/CE. “Art. 43. Para efeitos da aplicação das regras relativas ao lugar das prestações de serviços: 1. O sujeito passivo que também exerça actividades ou

ii) caso o tomador não seja um sujeito passivo, a tributação se dará na sede da atividade econômica do prestador do serviço (art. 44 da Diretiva n. 2006/112/CE).

Vê-se, então, que foram ampliadas situações de reversão da dívida tributária (*reverse charge*)¹¹ atribuindo-se como lugar da prestação do serviço para fins de incidência do IVA, o local onde está situada a sede do tomador, quando este for sujeito passivo.

Portanto, no tocante às prestações de serviço, devido principalmente às inovações tecnológicas que alteraram a estrutura do comércio neste setor, houve uma migração da União Europeia para a tributação com base no princípio do destino, muito embora tenha preservado o princípio da origem em relação aos serviços prestados para destinatários que não sejam sujeitos passivos.

Quanto aos países-membros efetivos do Mercosul que tributam o serviço pelo IVA (Argentina, Venezuela, Paraguai e Uruguai), por ser um imposto sobre o consumo e recair sobre as atividades realizadas no território de cada um desses países, adotou-se também o princípio do destino¹².

Em relação à Argentina, o art. 1º da Lei do Imposto sobre o Valor Agregado¹³ prescreve que “no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior”. Note-se, portanto, que a legislação argentina considera que há exportação de serviço quando ele for (i) prestado em território nacional e (ii) sua utilização ou exploração econômica se verificar no exterior.

Cumpridos os dois requisitos mencionados acima, o serviço não será considerado realizado na Argentina, não sendo tributado pelo IVA. Oportunamente veremos que o critério utilizado pela Argentina para desonerar as exportações se assemelha ao brasileiro.

Na mesma linha, a Venezuela também desonera as exportações de serviços e, conforme prescreve o art. 4º da Lei que Estabelece o Imposto sobre o Valor Agregado¹⁴, o serviço é considerado exportado quando “los beneficiarios o receptores no tienen domicilio o residencia en el país” e sempre que os serviços “sean exclusivamente utilizados o aprovechados en el extranjero”. Vê-se, pois, que para desonerar as exportações a Venezuela também utiliza o critério da utilidade econômica do serviço.

realize operações que não sejam consideradas entregas de bens nem prestações de serviços tributáveis, nos termos do nº 1 do artigo 2º, é considerado sujeito passivo relativamente a todos os serviços que lhe sejam prestados. 2. Uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo e esteja registada para efeitos do IVA é considerada sujeito passivo”.

¹¹ XAVIER, Alberto. Op. cit., p. 229.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 41.

¹³ ARGENTINA. Decreto n. 280, de 26 de março de 1997, apruébase el texto ordenado de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, sustituido por el artículo 1º de la Ley nº 23.349 y sus modificaciones. Disponível em: <<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/42701/texact.htm>>. Acesso em: 13 nov. 2016.

¹⁴ VENEZUELA. Ley que establece el impuesto al valor agregado. *Gaceta Oficial* n. 38.632, del 26 de febrero de 2007. Disponível em: <<http://virtual.urbe.edu/gacetitas/38632.pdf>>. Acesso em: 13 nov. 2016.

O Paraguai, por sua vez, prioriza o critério do local onde o serviço é realizado, sem dispor sobre o local da utilização ou exploração econômica. Assim, incide o IVA se a prestação de serviço é realizada em território paraguaio, pouco importando onde o serviço foi contratado, pago ou da residência e nacionalidade das pessoas envolvidas, senão vejamos:

“81. Territorialidad – Sin perjuicio de las disposiciones especiales que se establecen en este artículo, las gravadas las enajenaciones y prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional, con independencia del lugar en donde se celebrado el contrato, del domicilio, residencia o Nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones, así como de quien los reciba y del lugar de dónde probado el pago”¹⁵.

Da mesma forma, o Uruguai também deu ênfase ao local onde o serviço é realizado, dispondo o art. 82 da Lei n. 14.100/1972¹⁶ que “estarán gravadas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional”, independentemente do local onde foi realizado o contrato e da residência ou nacionalidade dos envolvidos, não sendo tributadas “las exportaciones de bienes y servicios aunque las operaciones tengan comienzo de ejecución en el territorio nacional”.

Ressalta-se que não são tributadas no Uruguai as operações que tenham sido iniciadas em território nacional e, por consequência, concluídas no exterior. Conforme explicaremos mais adiante, no Brasil discute-se se apenas se considera exportado o serviço quando sua execução se inicia no país e a conclusão se verifica no exterior.

Pelo exposto, é de se concluir que a União Europeia confere maior ênfase ao critério do domicílio, estabelecendo, em regra, como lugar da prestação do serviço o local onde o prestador ou o tomador – a depender de ser ou não sujeito passivo do IVA – possui a sua sede econômica. Já os países-membros do Mercosul priorizam o lugar onde o serviço é realizado e onde se verifica o seu resultado, que por vezes é no local onde o serviço é utilizado ou explorado economicamente (Argentina e Venezuela); e outras, quando iniciado em território nacional, o local onde ele é concluído (Uruguai).

Finalmente, no Brasil a Constituição Federal conferiu ao legislador complementar a atribuição de exonerar do ISSQN as “exportações de serviços para o exterior”¹⁷.

Com efeito, a Lei Complementar n. 116/2003, por meio do art. 2º, trouxe previsão expressa sobre a isenção do ISSQN nas exportações de serviços para o exterior, excluindo do conceito de exportação “os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residen-

¹⁵ PARAGUAI. Ley nº 23.349, de 7 de agosto de 1986, Impuesto al Valor Agregado, sustitúyese el texto ordenado en 1977 y sus modificaciones. Disponível em: <<http://docs.argentina.justia.com/federales/leyes/ley-n-23349-aug-25-1986.PDF>>. Acesso em: 14 nov. 2016.

¹⁶ URUGUAI. Ley nº 14.100, de 29 de dezembro de 1972, presupuesto nacional de recursos. Disponível em: <<https://legislativo.parlamento.gub.uy/temporales/leytemp9798256.htm>>. Acesso em: 14 nov. 2016.

¹⁷ Art. 156, § 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”.

te no exterior”. Note-se, pois, que a exemplo dos outros países-membros efetivos do Mercosul, o Brasil também deu ênfase ao critério do local de execução e do resultado do serviço, com a diferença de que não foi especificado o que se entende por “resultado”.

Muito embora o legislador complementar, em consonância com o padrão internacional, tenha escolhido o princípio do destino; muitos Municípios vêm cobrando o ISSQN sobre serviços prestados no Brasil para residentes no exterior sob o fundamento de que esses serviços teriam seus resultados verificados no país.

Assim, por meio da interpretação do conceito de “resultado” de serviço, apesar de no Brasil prevalecer uma política de neutralidade fiscal nas operações internacionais pela qual se procura evitar a “exportação de tributos”, na prática muitos dos serviços prestados por residentes brasileiros para estrangeiros são tributados pelo ISSQN, conforme demonstraremos.

3. Importação e exportação de serviços para fins de incidência do ISSQN e PIS/COFINS-importação

3.1. Importação

A incidência do ISSQN sobre as importações de serviços foi inserida no ordenamento jurídico pátrio pela Lei Complementar n. 116/2003 que, em seu art. 1º, § 1º, dispõe que o serviço é considerado importado quando (i) “proveniente do exterior”, ou (ii) “cuja prestação se tenha iniciado no exterior”.

O § 1º do art. 1º da Lei n. 10.865/2004 prevê a incidência do PIS/COFINS-importação nas seguintes hipóteses:

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

I – executados no País; ou

II – executados no exterior, cujo resultado se verifique no País”.

Vê-se, pois, que tanto a Lei Complementar n. 116/2003 quanto a Lei n. 10.865/2004 trouxeram elementos de conexão semelhantes às importações de serviços. Segundo Alberto Macedo¹⁸ a expressão “provenientes do exterior [...] executados no país” corresponderia ao termo “cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País” da Lei Complementar n. 116/2003. Ambas as legislações, portanto, referem-se a serviços iniciados no exterior e finalizados no Brasil quando da presença do prestador no país. Como exemplo, o autor cita o caso de um contribuinte brasileiro que contrata uma pessoa no exterior para elaborar um *software*; o serviço seria concluído no Brasil quando, desenvolvido o programa de computador no exterior, o prestador viesse ao país para instalá-lo nas máquinas da empresa tomadora.

A expressão “provenientes do exterior [...] executados no exterior, cujo resultado se verifique no País”, por sua vez, se identificaria com a expressão “proveniente do exterior” contida na Lei Complementar do ISSQN. Com efeito, segun-

¹⁸ MACEDO, Alberto. ISS e PIS-COFINS-Importação – critérios espacial e pessoal na prestação internacional de serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 187. São Paulo: Dialética, 2011, p. 10.

do Alberto Macedo, estaria configurada a importação, e consequente incidência do PIS/COFINS-importação e ISSQN, quando o serviço fosse inteiramente prestado no exterior e seu resultado, este entendido como utilidade (fruição econômica), fosse verificado no Brasil. Seria o caso de uma empresa de consultoria financeira domiciliada no exterior elaborar uma consulta para uma pessoa residente no Brasil; o serviço seria todo prestado no exterior, mas a informação da consulta viria para o Brasil, produzindo aqui os seus efeitos.

Conclui o autor, então, que ocorre a importação de serviço, tanto pela legislação do PIS/COFINS-importação quanto do ISSQN quando o serviço é (i) iniciado no exterior e concluído no Brasil, ou (ii) inteiramente prestado no exterior com seu resultado (utilidade) verificado no país.

Conclui-se, assim, do raciocínio do autor que: (i) como a legislação do ISSQN e PIS/COFINS-importação teriam utilizado os mesmos critérios para caracterizar uma importação de serviços, e (ii) como o legislador complementar teria adotado critérios semelhantes para identificar as importações e exportações de serviços, o termo “resultado” previsto na Lei n. 10.865/2004 teria o mesmo significado daquele empregado na Lei Complementar n. 116/2003 quando se refere às exportações, ou seja, de utilidade.

Nesse mesmo sentido entende Sergio André Rocha, que ao escrever sobre o conceito de “resultado” nas legislações do PIS/COFINS-importação e ISSQN dispôs o seguinte:

“Um aspecto que deve desde já ser ressaltado é exatamente o fato de a interpretação de ambas as normas se encontrar umbilicalmente vinculada, de forma que a conclusão no sentido de que determinado serviço deve ser tributado pelo PIS/COFINS quando de sua importação implica que o mesmo não deve ser tributado pelo ISS caso prestado por um residente no Brasil em benefício de um não residente, e vice-versa”¹⁹.

Muito embora corroborarmos o entendimento de que o termo “resultado” na legislação do PIS/COFINS-importação tenha o significado de utilidade, não entendemos que este seja o único sentido deste mesmo termo quando empregado na legislação do ISSQN para conceituar as exportações. A Lei Complementar n. 116/2003 e a Lei n. 10.865/2004 são legislações autônomas que não se confundem. A primeira é uma lei nacional que contém normas gerais sobre um imposto de competência municipal; a segunda é uma lei federal que dispõe sobre a incidência de contribuições sociais no âmbito da União. Assim, não é por que as duas legislações utilizam o mesmo termo (“resultado”) que ele possua o mesmo significado em ambas.

Além disso, ambas as legislações se identificam ao conceituarem as importações de serviços, mas não as exportações. Com efeito, o termo “resultado” da legislação do PIS/COFINS-importação se identifica com a expressão “provenientes do exterior” prevista no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar n. 116/2003, mas não necessariamente com o mesmo termo quando empregado no art. 2º, parágrafo

¹⁹ ROCHA, Sergio André. O resultado do serviço como elemento da regra de incidência do PIS/COFINS-importação e da regra exonerativa do ISS sobre exportações. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 155. São Paulo: Dialética, 2008, p. 111.

único, desta mesma lei. Nas exportações o legislador federal adotou como elementos de conexão, para fins de desoneração do PIS/COFINS, o tomador do serviço possuir domicílio ou residência no exterior e o pagamento pelo serviço representar ingresso de divisas²⁰. Utilizou-se, portanto, de critérios que não se identificam com aqueles utilizados pelo legislador complementar nas exportações de serviços, conforme veremos a seguir.

3.2. Exportação

A isenção das exportações de serviços está prevista no art. 2º da Lei Complementar n. 116/2003, que passamos a transcrever:

“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”.

Note-se que para se descaracterizar a exportação o serviço deve, cumulativamente, ser desenvolvido no Brasil e seu resultado ser aqui verificado. Logo, fazendo-se uma primeira leitura da legislação poderíamos concluir que ocorre a exportação de serviços nas seguintes hipóteses: (i) o serviço for desenvolvido no Brasil e seu resultado se verificar no exterior ou (ii) o serviço se desenvolver no exterior, mesmo que o resultado se verifique no Brasil.

No entanto, entendemos que não haverá exportação de serviço no caso de ele ser desenvolvido no exterior. Isso porque, para que haja uma “prestação internacional de serviços” o país onde ele é desenvolvido deve ser diferente do país em que se verifica o seu resultado, caso contrário, a prestação é “intranacional”²¹.

Nesse sentido, explica Humberto Ávila:

“Quando o serviço já for desenvolvido no exterior, não há se cogitar de exportação de serviços – o serviço foi prestado no exterior mesmo. Quando, porém, o serviço for desenvolvido aqui, mas seu resultado se verificar no exterior, haverá incidência da regra de isenção”²².

Com efeito, se uma empresa situada na França contratar uma construtora sediada em São Paulo para construir um prédio em Paris, entendemos que não

²⁰ BRASIL. Lei n. 10.637/2002: “Art. 5º A contribuição para o PIS/PASEP não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...]

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

“Lei nº 10.833/2003. Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...]

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

²¹ MACEDO, Alberto. Op. cit., p. 20.

²² 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* n. 134. São Paulo: Dialética, 2006, p. 105.

estará caracterizada a exportação de serviços, na medida em que o serviço será inteiramente prestado fora do território nacional. Desta forma, segundo entendemos, o Município de São Paulo não poderá cobrar ISSQN da construtora por não ter competência para tanto, mas não porque incidiria a regra de isenção sobre uma eventual exportação de serviço.

Outra questão que chama atenção do texto do parágrafo único, art. 2º, da Lei Complementar n. 116/2003 é o fato de o legislador complementar ter expressamente descartado a residência de quem paga pela prestação do serviço como elemento de conexão. Essa previsão tem por finalidade evitar casos de elisão fiscal, pois poderia ocorrer de um contribuinte brasileiro prestar serviços para tomadores também brasileiros e pedir para que o pagamento fosse realizado por um residente no exterior para caracterizar o serviço como uma exportação, e, por consequência, não pagar o ISSQN em uma operação claramente interna²³.

Superadas as questões referentes ao local do desenvolvimento e do pagamento, entendemos que ocorrerá a exportação apenas quando o serviço for desenvolvido no Brasil e seu resultado se verificar no exterior. Restra, portanto, analisarmos o conceito de “resultado”.

Observa Sergio André Rocha²⁴ que a doutrina e a jurisprudência se dividem em dois conceitos possíveis de resultado:

- i) o conceito de *resultado-consumação*, segundo o qual o resultado se verificaria no local onde o serviço é consumado/concluído. Assim, por exemplo, se um prestador de serviço residente ou domiciliado no Brasil realizasse uma consultoria financeira no país para um cliente estabelecido na Alemanha, pelo conceito de resultado como consumação do serviço, como a consultoria foi inteiramente realizada no Brasil, seria considerado que o resultado do serviço ocorreu no país; e
- ii) o conceito de *resultado-utilidade*, segundo o qual o resultado se verificaria onde ocorre a fruição do serviço. Utilizando-se do exemplo mencionado no item anterior, pelo conceito de resultado como fruição, o resultado do serviço de consultoria financeira teria ocorrido na Alemanha, pois seria o local onde o serviço foi usufruído, onde o beneficiário tomou conhecimento das informações compiladas na consulta.

O conceito de resultado como utilidade é aceito de forma majoritária pela doutrina, muito embora sejam utilizados argumentos diferentes para se chegar à mesma conclusão.

Para Ives Gandra Martins e Marilene Martins Rodrigues²⁵ a desoneração das exportações de serviços seria uma regra de imunidade, e como tal o legislador infraconstitucional deveria dar a maior efetividade possível, sem criar restrições; não podendo, então, restringir o conceito de resultado. Assim, sendo o resultado, em sua concepção semântica, entendido como consequência, efeito, o

²³ RONCAGLIA, Marcelo Marques. Op. cit., p. 110.

²⁴ ROCHA, Sergio André. Op. cit., p. 111-112.

²⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva; e RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O ISS, a exportação de serviços e a imunidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 217. São Paulo: Dialética, 2013, p. 42-49.

que caracterizaria a exportação seria a utilidade auferida pelo beneficiário (tomador) com o serviço prestado.

Marcelo Marques Roncaglia²⁶ entende que o legislador, ao definir as exportações de serviços, tentou equipará-las às exportações de mercadorias. Com efeito, assim como a mercadoria deve sair do território nacional para ser considerada exportada, o serviço seria considerado exportado quando o seu produto, seja material ou imaterial, saísse do Brasil para o tomador no exterior. Conclui, assim, que o termo “resultado” deveria ser entendido como a fruição do produto, material ou imaterial, decorrente da prestação de serviços. Se, por exemplo, um residente no exterior contratasse um pintor brasileiro para elaborar uma obra de arte, o serviço seria considerado exportado quando da remessa da obra (produto do serviço) para o exterior.

Humberto Ávila²⁷, por sua vez, defende que o conceito de “resultado” depende da compreensão do conceito de serviço. Assim, segundo o autor, sendo o serviço um “esforço humano prestado em benefício de outrem”, o resultado seria a utilidade que o serviço (esforço humano) pretende criar. Observa o autor que os operadores do Direito estavam habituados a trabalhar apenas com o local da ocorrência do esforço humano para se determinar o sujeito ativo do ISSQN; porém, com o advento da regra de isenção nas exportações, inserida pela Lei Complementar n. 116/2003, passou-se a trabalhar com o produto decorrente desse esforço humano (utilidade), configurando-se, nas palavras do autor, como uma regra *substancialmente finalística*.

Já Alberto Macedo²⁸, conforme explicamos anteriormente, entende que o conceito de “resultado” seria o mesmo nas legislações do ISSQN e do PIS/COFINS-importação, sendo que entender o conceito de resultado como consumação excluiria da regra de isenção todos os serviços que fossem inteiramente prestados no Brasil para beneficiários no exterior. Tal fato tornaria o serviço brasileiro menos competitivo no mercado internacional, o que não seria congruente com os princípios da ordem econômica trazidos pelas Emendas Constitucionais n. 3/1993 e n. 33/2001. Sustenta o autor, então, que não caberia argumentar que o legislador privilegiou o conceito de *resultado-consumação* em face do conceito de resultado como utilidade.

Por fim, entre aqueles que defendem o conceito de *resultado-consumação*, destaca-se Fabio Clasen de Moura²⁹, para quem o fato gerador do ISSQN (prestação do serviço) deve ocorrer no exterior para que se configure a exportação. Segundo o autor o critério material da regra-matriz de incidência do ISSQN é a prestação do serviço, não incidindo o imposto sobre a sua utilidade. Assim, sendo a utilidade do serviço um *fenômeno econômico-social*, mas não jurídico, só poderia incidir a norma de isenção quando se verificasse algum elemento de conexão material no exterior, ou seja, apenas quando o *prestar* (conclusão do serviço) ocorresse no exterior. Exemplifica o autor que existem casos, inclusive, em que a utilidade se dá

²⁶ RONCAGLIA, Marcelo Marques. Op. cit., p. 110.

²⁷ ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 134.

²⁸ MACEDO, Alberto. Op. cit., p. 21.

²⁹ MOURA, Fabio Clasen. *Impostos sobre serviços: operações intermunicipais e internacionais – importação e exportação*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 159-168.

em momento posterior à prestação do serviço, ocasião em que o crédito tributário já teria se constituído.

A nosso ver, para dar maior efetividade à escolha do Brasil em adotar o princípio do destino, os critérios utilizados para se identificar as exportações de serviços devem ser coerentes com os critérios utilizados na importação, mas não necessariamente idênticos. Assim, como já mencionado, ao tentar tributar as importações o legislador complementar trouxe duas hipóteses, das quais sempre que uma delas se concretizar estará configurada a importação – serviço iniciado no exterior e concluído no Brasil ou prestado no exterior e fruído no Brasil.

Em nossa opinião as duas hipóteses acima mencionadas também se aplicam às exportações (mas em sentido inverso, obviamente: serviço iniciado no Brasil e concluído no exterior ou prestado no Brasil e fruído no exterior), mantendo-se assim uma coerência entre os dois conceitos. Contudo, ao contrário das importações, que ocorrerão sempre que se observar uma de ambas as hipóteses mencionadas (conclusão ou fruição); entendemos que para se configurar as exportações prevalecerá apenas uma delas para cada caso concreto, a depender do objeto do contrato de prestação de serviço, conforme explicaremos adiante.

Se as hipóteses para se caracterizar as exportações tivessem sido igualadas de forma idêntica com as hipóteses para se caracterizar as importações, entendemos que o legislador complementar teria utilizado redação semelhante do dispositivo referente às importações (serviços “proveniente do exterior” ou “cuja prestação se tenha iniciado no exterior”) para estabelecer exatamente os mesmos elementos de conexão nas exportações (por exemplo, serviços “originários do Brasil” ou “cuja prestação se tenha iniciado no Brasil”), mas não teria utilizado um termo amplo como “resultado”.

Nesse sentido, faz-se importante observar que sempre que um serviço é realizado verifica-se a ocorrência dos dois eventos: consumação e utilidade. Se o termo “resultado” fosse sinônimo de apenas um desses dois eventos, entendemos que bastaria ao legislador complementar ter utilizado a expressão “cuja *utilidade* aqui se verifique” ou “cuja *conclusão* aqui se verifique”.

Com efeito, ao contrário da Argentina e da Venezuela, que expressamente previram em suas legislações a exoneração dos serviços cuja utilização se verifica no exterior, bem como do Uruguai, que expressamente desonerou os serviços executados inicialmente em território nacional e, por consequência, concluídos no exterior; o legislador brasileiro adotou o termo “resultado”, deixando para a análise de cada caso concreto se o resultado do serviço deve ser compreendido como consumação ou utilidade.

Desta forma, para se estabelecer no caso concreto qual dos dois tipos de resultado prevalecerá, entendemos que deve ser identificado o objeto do contrato de prestação de serviço. Em outras palavras, deve-se investigar a causa da contra-prestação do contrato: qual o resultado almejado pelo tomador ao contratar o serviço? A conclusão ou a utilidade?

A investigação do objeto do contrato de prestação de serviço, por sua vez, deve ser realizada de forma objetiva, pois uma análise subjetiva para cada caso concreto pecaria pela falta de segurança jurídica aos contribuintes. Assim, conforme verificaremos mais adiante, entendemos que a análise do objeto do contrato

dependerá do tipo de serviço prestado (cessão de direito ou obrigação de fazer) e, no caso de o serviço ser uma obrigação de fazer, se essa obrigação é de *meio* ou *resultado* – ressalta-se que não é pacífico o entendimento de que a cessão de direito se enquadraria no conceito de serviço.

4. Investigação do conceito de resultado a partir da análise do objeto do contrato de prestação de serviço

4.1. Conceito de serviço

Existem duas principais correntes na doutrina sobre o conceito de serviço, uma interpreta o serviço pelo conceito civilista, e a outra pelo conceito econômico. A primeira defende que o fato gerador do ISSQN é a *prestação* do serviço, que deve ser entendido pelo seu conceito no direito civil, ou seja, como uma obrigação de fazer. A segunda entende que o serviço deve ser entendido a partir dos seus efeitos econômicos, ou seja, da sua fruição, mas não exclusivamente da prestação.

Entre aqueles que defendem o conceito civilista de serviço destaca-se Aires F. Barreto³⁰, para quem o serviço deve ser entendido apenas como uma obrigação de fazer. Em resumo, o autor defende que quando um fato é descrito pelo legislador constitucional, ele só pode estar se referindo à sua fonte produtora; com efeito, ao utilizar o termo “serviço” no art. 156, inciso III, o legislador constitucional estaria se referindo ao fato de “prestar serviço”. Assim, segundo o autor, o fato gerador do ISSQN só poderia ser a *prestação* do serviço, que, por sua vez, ocorreria com o esforço humano – obrigação de fazer – empregado a benefício de outrem. Ainda, para o autor, a fruição, a utilização ou a consumação do serviço não poderiam se inserir no aspecto material da hipótese de incidência do ISSQN, pois esses fatos não se encontrariam no *arquetipo* constitucional do imposto.

Nesse sentido, em outubro de 2000, com o julgamento do RE n. 116.121³¹, o STF declarou a inconstitucionalidade da incidência do ISSQN sobre as locações de bens móveis, por entender que tal atividade não se enquadraria no fato gerador do ISSQN, na medida em que seria uma obrigação de dar, e não de fazer. Vejamos a ementa do acórdão:

“Tributo – Figurino Constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.

Imposto sobre Serviços – contrato de locação. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional”.

³⁰ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 29-36.

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 116.121, Ideal Transportes e Guindastes Ltda. e Prefeitura Municipal de Santos, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 11.10.2000, *DJ* 25.05.2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em: 02 dez. 2016.

A partir da decisão transcrita acima foi publicada a Súmula Vinculante n. 31, de 17 de fevereiro de 2010, que declarou a inconstitucionalidade da incidência do ISSQN nas locações de bens móveis, nos seguintes termos: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Vale observar que, ao sancionar a Lei Complementar n. 116/2003, o presidente da República vetou da lista anexa o subitem 3.01 (locação de bens móveis) em razão da decisão supracitada. Porém não foram vetados os subitens de serviços que envolvem cessões de direitos, entre os quais: 1.05 (Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação); 3.02 (Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda); 15.09 (*leasing*); 17.08 (franquia)³². Ademais, recentemente foi publicada a Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016, que incluiu na lista de serviços da LC n. 116/2003 atividades que também envolvem cessões de direito, a saber: 1.09 (disponibilização, sem cessão definitiva, de áudio, vídeos) e 25.05 (cessão de uso de espaços em cemitérios).

A corrente que defende o conceito econômico de serviço, por sua vez, entende que o constituinte, ao utilizar a expressão *de qualquer natureza* prevista no inciso III do art. 156 da Constituição, propôs um conceito amplo. Assim, para essa corrente o serviço seria um bem imaterial, que assim como uma mercadoria, se caracterizaria por sua circulação econômica; abrangendo, então, as obrigações de fazer, as locações de bens móveis e as cessões de direitos.

Entre aqueles que defendem uma interpretação econômica do conceito de serviço para fins de incidência do ISSQN destaca-se Robinson Sakiyama Barreirinhas³³, que sugere o seguinte conceito:

“Serviço tributável por meio do ISS ocorre quando o prestador possibilita a um tomador, mediante preço, a fruição de um bem até então inexistente, ou a fruição limitada de um bem já existente, excluído o serviço incluído da competência tributária de outro ente da federação”.

Note-se pelo conceito transcrito acima que o serviço pode ser prestado mesmo quando o bem almejado pelo contratante já existe. Como exemplo, Robinson Sakiyama Barreirinhas³⁴ cita o serviço de telecomunicação (tributado pelo ICMS), em que o tomador paga pelos meios disponibilizados pela empresa prestadora para possibilitar a comunicação. Nesse caso, portanto, os equipamentos que possibilitam a comunicação já existem, sendo que o serviço é realizado quando o tomador *frui* dos equipamentos disponibilizados pela prestadora para se comunicar com outra pessoa.

Estando mais em linha com um conceito econômico de serviço, em dezembro de 2009, por meio dos REs n. 592.905 e n. 547.245³⁵, o STF decidiu pela inci-

³² MANGIERI, Francisco Ramos. *ISS – teoria – prática – questões polêmicas*. 4. ed. São Paulo: Edipro, 2012, p. 108.

³³ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Definição de serviços para fins de tributação pelo ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 104. São Paulo: Dialética, 2004, p. 86.

³⁴ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Op. cit.*, p. 83.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 547.245, Município de Itajaí e Banco Fiat S/A, Rel. Min. Eros Grau, j. 02.12.2009, *DJe* 05.03.2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062>>. Acesso em: 02 dez. 2016.

dência do ISSQN sobre as operações de *leasing* financeiro e *lease back*. Ademais, em 22 de fevereiro de 2011 o STF decidiu, na Rcl n. 8.623 AgRg RJ, pela possibilidade de incidir o ISSQN sobre a cessão de direito de uso de marcas³⁶. Observa-se, ainda, que a Corte está para julgar a constitucionalidade da incidência do referido imposto sobre outros dois serviços que envolvem cessões de direito: serviço de franquia (RE n. 603.136/RJ e ADI n. 4.784) e licenciamento ou cessão de direito de uso de *software* (RE n. 688.223/PR).

Independentemente de qual dos dois conceitos seja o mais adequado (civilista ou econômico), fato é que hoje o STF admite a incidência do ISSQN sobre as obrigações de fazer e possui decisões favoráveis à tributação sobre atividades que envolvem cessões de direito, podendo vir a admiti-la sobre outras atividades que também envolvem cessões de direito.

4.2. Conceito de resultado a partir da análise do objeto do contrato

Sobre o conceito do termo “resultado”, previsto no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar n. 116/2003, para que se investigue o objeto do contrato a fim de que seja verificado se a causa da contraprestação é que o serviço seja concluído ou utilizado, é importante que sejam analisadas em separado as obrigações de fazer das cessões de direito, tendo em vista que são dois tipos diferentes de serviços – caso se confirme que as cessões de direito também se enquadram no conceito de serviço.

Assim, conforme já explicamos, nas cessões de direito, a exemplo dos serviços de comunicação, o bem almejado pelo contratante já existe; com efeito, ao contratar esse tipo de serviço o objetivo do contratante é utilizar um bem já existente. Não caberia, pois, sustentar que a causa da contraprestação seria a própria conclusão do serviço, na medida em que o produto (material ou imaterial) almejado pelo contratante já está pronto e acabado. Ao celebrar um contrato de cessão de direito de uso de marca, por exemplo, o objetivo do contratante é utilizar, fruir de uma marca já existente, mas não que a marca seja criada.

Portanto, nos casos em que o serviço prestado é do tipo cessão de direito, entendemos que pela sua própria natureza, prevalece o conceito de *resultado-utilidade*.

Já nas obrigações de fazer, o bem almejado pelo contratante ainda não existe, por isso torna-se mais difícil a tarefa de se investigar a causa da contraprestação do contrato de prestação de serviço. Entendemos que uma forma objetiva de se investigar o objeto do contrato de prestação de serviço nas obrigações de fazer é verificando se a obrigação é de *meio* ou de *resultado*, tendo em vista que esta distinção é estudada no Direito Civil, mais especificamente na Teoria Geral das

³⁶ O Relator, Ministro Gilmar Mendes, votou nos seguintes termos: “Por fim, ressalta-se que há alterações significativas no contexto legal e prático acerca da exigência de ISS, sobretudo após a edição da Lei Complementar 116/03, que adota nova disciplina sobre o mencionado tributo, prevendo a cessão de direito de uso de marca e sinais na lista de serviços tributados, no item 3.02 do Anexo. Essas circunstâncias afastam a incidência da Súmula Vinculante nº 31 sobre o caso, uma vez que a cessão de direito de uso de marca não pode ser considerada locação de bem móvel, mas serviço autônomo especificamente previsto na Lei Complementar 116/03.” (Rcl n. 8.623 AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, j. 22.02.2011, *DJe* 10.03.2011)

Obrigações, não só para se aferir a responsabilidade civil do devedor, mas também para se identificar o *fim* a que uma obrigação se destina³⁷. Com efeito, sendo o contrato um instrumento que faz “nascer” uma obrigação entre duas ou mais pessoas, entendemos que a partir da investigação do *fim* a que esta obrigação se destina, identifica-se o objeto do contrato que a originou – no caso, o objeto do contrato de prestação de serviço que faz surgir uma obrigação de fazer.

Na *obrigação de resultado*, como o próprio nome sugere, o devedor se compromete a alcançar um resultado certo e determinado – no caso das prestações de serviço ele se compromete a concluir o serviço da forma exigida pelo credor. O objeto do contrato, portanto, é o “resultado em si mesmo, de maneira que só se considerará adimplida (a obrigação) com a efetiva produção do resultado colimado”³⁸. Com efeito, se o prestador não concluir o serviço para o qual fora contratado a obrigação restará descumprida; e, por consequência, ele poderá ser responsabilizado civilmente, tendo em vista que a sua culpa é presumida.

Como exemplos de obrigações de fazer que constituem *obrigações de resultado*, podemos citar o (i) serviço de construção civil, em que a construtora é contratada para construir um determinado prédio; (ii) serviço de demolição; (iii) serviço de elaboração de um programa de computador, em que o prestador garante que irá criar um *software* de acordo com as exigências estabelecidas pelo cliente; (iv) serviço de alfaiataria, em que o alfaiate produz um terno sob medida ao cliente.

Vê-se, pois, que nas *obrigações de resultado* o fim visado pelo tomador é a própria consumação do serviço, pouco importando a forma ou o local em que o serviço será utilizado³⁹. Assim, nessas hipóteses, o objeto do contrato é a própria concretização do serviço; aplicando-se, então, o conceito de *resultado-consumação* para o fim de se (des)caracterizar a exportação de serviço, nos termos do parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar n. 116/2003.

Já nas *obrigações de meio*, conforme prescreve Fábio Konder Comparato⁴⁰ a prestação “não consiste em um resultado certo e determinado a ser produzido pelo devedor, mas simplesmente numa atividade diligente deste em benefício do credor”. O conteúdo da obrigação, portanto, não é alcançar um resultado determinado – como a construção de um prédio –, mas sim os meios que serão utilizados para produzir o resultado desejado pelo credor. Assim, o devedor só poderá ser responsabilizado se ficar provado que ele não agiu com diligência; um médico, por exemplo, não pode ser responsabilizado unicamente pelo fato de um paciente não ter sido curado.

Como exemplos de obrigações de fazer que se caracterizam como *obrigações de meio*, pode-se citar o serviço (i) do advogado, que se compromete a atuar em juízo de forma diligente para o cliente, mas não em ganhar causa; (ii) do médico

³⁷ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro – teoria geral das obrigações*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. v. II, p. 174.

³⁸ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro – teoria geral das obrigações*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 2, p. 194.

³⁹ MOURA, Fabio Clasen. *Op. cit.*, p. 167.

⁴⁰ COMPARATO, Fábio Konder. *Obrigações de meios, de resultado e de garantia*. In: TEPEDINO, Gustavo; e FACHIN, Luiz Edson. *Doutrinas essenciais – obrigações e contratos*. São Paulo: RT, 2011. v. I, p. 765.

que garante tratar da doença de um paciente da melhor forma possível, mas não se compromete a curá-lo; (iii) de gestão e administração de fundo de investimento, em que o gestor de negócio não garante o ganho financeiro ao cliente; (iv) da agência de propaganda que elabora uma campanha publicitária ao cliente, mas não garante sua aprovação popular; (v) de corretagem, em que o corretor não garante que o cliente irá fechar um negócio.

Com efeito, nos contratos de prestação de serviço que se configuram como *obrigações de meio*, o resultado visado pelo tomador é a utilidade, o benefício que ele eventualmente irá auferir após o serviço ser prestado. Por isso, entendemos que nessas hipóteses prevalece o conceito de *resultado-utilidade*.

Portanto, entendemos que o termo “resultado”, previsto no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar n. 116/2003, deve ser entendido como utilidade quando (i) o serviço for do tipo cessão de direito, e (ii) sendo o serviço uma obrigação de fazer, sempre que for uma *obrigação de meio*. E deve ser entendido como a própria consumação do serviço sempre que este for uma obrigação de fazer e de *resultado*.

4.3. Local onde o resultado se verifica

Em relação ao local onde se verifica o resultado do serviço, entendemos que também devem ser utilizados critérios objetivos em atenção à segurança jurídica.

Assim, nas hipóteses em que o resultado for entendido como a própria consumação do serviço, por óbvio, ele ocorrerá no país em que o serviço for concluído. Se o serviço for iniciado no Brasil e concluído no exterior, por exemplo, o resultado se dará no exterior.

Por sua vez, quando o resultado for entendido como utilidade, concordamos com Alberto Macedo⁴¹, que ele será verificado no país onde está localizado o beneficiário do serviço. Com efeito, se o beneficiário for uma pessoa jurídica, o resultado sempre será verificado no país onde ela está estabelecida; se for uma pessoa física, então o resultado se dará no país de sua residência ou, em algumas hipóteses específicas, no país onde ela se deslocar para usufruir do serviço – se um alemão vir ao Brasil usufruir do serviço de hospedagem de hotel, por exemplo, o resultado se verificará no País.

5. Análise crítica

5.1. REsp n. 831.124/RJ e AREsp n. 587.403/RS

Em 15 de agosto de 2006 o STJ, por meio do REsp n. 831.124/RJ⁴², decidiu pela incidência do ISSQN sobre o serviço de retífica, reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves, prestado em território nacional para empresas estrangeiras. No caso, a empresa brasileira consertava e testava as turbinas e os motores de aviões no Brasil para depois enviá-los às empresas situadas no exterior.

⁴¹ MACEDO, Alberto. Op. cit., p. 24.

⁴² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 831.124/RJ, GE Celma Ltda. e Município de Petrópolis. Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, j. 15.08.2006, DJ 25.09.2006. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=640144&tipo=0&nreg=200600522727&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20060925&formato=PDF&salvar=false>>. Acesso em: 07 dez. 2016.

O Relator, Ministro José Delgado, proferiu o voto vencedor no sentido de que não houve exportação de serviço porque o resultado teria se dado no Brasil. Segundo o Ministro, para se verificar o verdadeiro resultado de um serviço é preciso analisar os objetivos da contratação; com efeito, como no caso concreto o objeto do contrato era consertar equipamentos, que foi totalmente concluído no Brasil, entendeu o Ministro que o resultado se verificou em território nacional e que por isso ficou descaracterizada a exportação de serviço. Vejamos algumas passagens do voto:

“[...] Segundo os nobres doutrinadores retrocitados, considerada a 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 ter-se em mente, portanto, os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação.

[...]

Importante observar que a empresa não é contratada para instalar os motores e turbinas após o conserto, hipótese em que o serviço se verificaria no exterior, mas, tão somente, conforme já posto, é contratada para prestar o serviço de reparos, retífica ou revisão.

Portanto, o trabalho desenvolvido não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, ou seja, o seu resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no território brasileiro”.

Vê-se, então, que conforme defendemos neste trabalho, foi realizada uma análise do objeto do contrato de prestação de serviço para se chegar ao entendimento do verdadeiro significado de “resultado”. Assim, a partir dessa análise, por maioria de votos, o STJ entendeu que o resultado seria a própria conclusão do serviço; o que não significa, a nosso ver, que ele sempre deva ser entendido dessa forma para todos os casos concretos, conforme explicamos no capítulo anterior.

Portanto, corroboramos o entendimento do STJ, na medida em que o serviço de retífica, reparo e revisão é uma obrigação de fazer e de *resultado* – o prestador se compromete a consertar as turbinas e motores. Com efeito, concordamos que nesse caso em específico o termo “resultado” deve ser entendido como a própria conclusão do serviço, que ocorreu em território nacional, descaracterizando a exportação.

Seguindo a orientação do STJ, a 14ª Câmara de Direito Público do TJSP⁴³ proferiu decisão no sentido de que para se verificar qual é o resultado do serviço seria necessário analisar o objetivo da contratação. Com efeito, como no caso se tratava de serviços de gestão de carteira de títulos prestados no Brasil para fundos registrados nos Estados Unidos, os julgadores entenderam que o resultado

⁴³ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação n. 0026961-22.2010.8.26.0068, Município de Barueri e Skopos Administradora de Recursos Ltda., Rel. Des. Claudio Marques, 1ª Turma, j. 15.09.2016, DJ 16.09.2016. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsj/getArquivo.do?cdAcordao=9800999&cdForo=0>>. Acesso em: 07 dez. 2016.

deveria ser considerado como a utilidade do serviço, que se verificou no exterior, senão vejamos:

“[...] Isto posto, é fundamental verificar-se os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação.

[...] pode-se extrair das conclusões do Sr. Perito que as atividades desempenhas caracterizam-se por serem serviços de gestão de carteira de títulos prestados no Brasil para fundos registrados nos Estados Unidos, bem como que o resultado de todos os negócios realizados pela autora corre por conta e risco exclusivo dos quotistas dos fundos de investimentos estrangeiros e que somente no exterior terão acesso aos lucros e prejuízos decorrentes dos resultados dos serviços de gestão realizados.

Assim, restou comprovado nos autos que apesar das atividades prestadas pela autora, para os clientes estrangeiros, sejam executadas através do estabelecimento situado no Município de Barueri, o seu resultado se verifica no exterior, ficando caracterizada a exportação de serviços, sob a qual não deve incidir o ISS”.

Note-se, portanto, que a partir da análise do objeto do contrato de prestação de serviço os julgadores entenderam que o resultado deveria ser entendido como a fruição do serviço, estando em linha, portanto, com a orientação do STJ proferida no REsp n. 831.124/RJ.

Concordamos com a referida decisão na medida em que o serviço de gestão de fundos de investimento se caracteriza como uma obrigação de fazer e de *meio*, sendo que nessa hipótese, entendemos que o resultado sempre deve ser entendido como utilidade e se verifica, em regra, no país onde estão estabelecidos os beneficiários do serviço.

Recentemente, indicando uma mudança de posicionamento, a Primeira Turma do STJ, no AREsp n. 587.403/RS⁴⁴, julgado em 18 de outubro de 2016, entendeu como fato determinante para se caracterizar a exportação de serviço o local de sua *exequibilidade*. No caso, a empresa brasileira foi contratada por uma empresa estrangeira para elaborar um projeto de engenharia destinado à execução de uma obra na França. Assim, como ficou comprovado nos autos que a intenção da tomadora do serviço era a execução do projeto em território estrangeiro, a Corte entendeu que o resultado do serviço teria ocorrido no exterior, configurando-se, assim, uma exportação.

Vê-se, portanto, que foi utilizado o conceito de *resultado-utilidade*, sendo o resultado verificado no país onde o contratante tem a intenção de executar o serviço já prestado.

Não concordamos com a referida decisão por duas razões. Primeiro porque a intenção de executar posteriormente o serviço é um fator subjetivo, que peca pela falta de segurança jurídica ao contribuinte, visto que este deve provar a in-

⁴⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial n. 587.403/RS, CPA Engenharia S/S Ltda. e Município de Porto Alegre, Rel. Min. Gurgel de Faria, 1ª Turma, j. 18.10.2016, DJ 24.11.2016. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1547515&num_registro=201402453776&data=20161124&formato=PDF>. Acesso em: 26 jan. 2017.

tenção do contratante (tomador). Segundo pelo fato de a elaboração de projeto de engenharia ser uma obrigação de *resultado*, e como tal, pouco importa a forma ou o local onde o serviço será utilizado ou executado, o contratante visa apenas a conclusão do serviço. Assim, sendo o objeto do contrato a própria conclusão do serviço, entendemos que o resultado teria ocorrido no Brasil (local onde o projeto foi elaborado), de maneira que ficaria descaracterizada a exportação.

5.2. Parecer Normativo SF n. 02/2016 e Parecer Normativo SF n. 04/2016 do Município de São Paulo

Por fim, vale observar que a Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico de São Paulo publicou o Parecer Normativo SF n. 02, de 26 de abril de 2016 (PN n. 02/2016) – que posteriormente foi revogado pelo Parecer Normativo SF n. 04, de 9 de novembro de 2016 (PN n. 04/2016) – conceituando o resultado do serviço como “a própria realização da atividade descrita na lista de serviços do artigo 2º da Lei nº 13.701”, sendo “irrelevante que eventuais benefícios ou decorrências oriundas dessa atividade sejam fruídos ou verificados no exterior ou por residente no exterior”.

Ainda, complementa o PN n. 02/2016 que “não se considera exportação de serviço a mera entrega do produto dele decorrente, tais como relatórios ou comunicações”.

Em suma, pelo referido Parecer só haveria exportação de serviços no caso de o prestador ter iniciado o serviço no Brasil e ido até o país do beneficiário (tomador) para concluí-lo. Em outras palavras, o PN n. 02/2016 conferiu uma interpretação uniforme ao conceito de resultado como a própria conclusão do serviço.

Não concordamos com o referido Parecer, pois, conforme defendemos neste trabalho, para se averiguar o que se entende por resultado do serviço é essencial a identificação do objeto do contrato de prestação de serviço. Não cabe, portanto, interpretar o conceito de “resultado” como a própria conclusão do serviço para todos os casos concretos, conforme pretendia o PN n. 02/2016.

O PN n. 04/2016, que revogou o PN n. 02/2016, por sua vez, parece ter interpretado o conceito de resultado como a utilidade do serviço, na medida em que prescreve em seu art. 1º que o serviço será considerado exportado “quando a pessoa, o elemento material, imaterial ou o interesse econômico sobre o qual recaia a prestação estiver localizado no exterior”. No art. 2º foram listadas quatro hipóteses que não se configurariam como exportações de serviços⁴⁵.

⁴⁵ “Art. 2º Sem prejuízo de outras situações em desacordo com o disposto no ‘caput’ do artigo 1º, não configuram exportação de serviços as seguintes situações, referentes a serviços previstos na lista do ‘caput’ do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 29 de dezembro de 2003:

I – para os serviços previstos no item 1 da Lista de Serviços – ‘Serviços de informática e congêneres’, se o sistema, programa de computador, base de dados ou equipamento estiver vinculado a pessoa localizada no Brasil;

II – para os serviços previstos no item 2 da Lista de Serviços – ‘Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza’, se a base pesquisada se encontrar em território nacional;

III – para os serviços previstos nos itens 10 e 17 da Lista de Serviços – ‘Serviços de intermediação e congêneres’ e ‘Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres’, se uma das partes intermediadas, os respectivos bens ou os interesses econômicos estiverem localizados no Brasil;

A nosso ver o PN n. 04/2016 foi mais coerente que o PN n. 02/2016 ao ter se atentado a algumas particularidades de casos concretos para descaracterizar as exportações de serviços (art. 2º). Contudo, novamente foi dada uma interpretação uniforme ao conceito de resultado (art. 1º), o qual deveria ser interpretado, segundo entendemos, a partir da análise do objeto do contrato de prestação de serviço.

Portanto, muito embora concordemos com o entendimento do STJ de que é necessário investigar o objeto do contrato para se estabelecer o que se entende por resultado do serviço; é majoritário o entendimento, a exemplo dos pareceres normativos citados neste capítulo e da doutrina mencionada no segundo capítulo, de que o conceito de resultado deveria ser interpretado de forma uniforme: apenas como a própria conclusão do serviço prestado, ou a sua utilidade.

6. Conclusão

O Brasil, a exemplo da União Europeia e de seus países “vizinhos” membros efetivos do Mercosul, adotou o princípio do destino, isentando as exportações e onerando as importações de serviços. No entanto, vimos que na prática os contribuintes encontram dificuldade em estabelecer se os serviços prestados por eles para empresas estrangeiras se enquadram ou não como exportações. Essa dificuldade se dá em razão da divergência sobre o conceito de “resultado”, termo previsto no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar n. 116/2003.

Com efeito, demonstramos que, em atenção ao princípio do destino, os critérios utilizados pelo legislador complementar ao tentar tributar as importações são semelhantes aos critérios utilizados para isentar as exportações, embora não sejam idênticos. Assim, os critérios utilizados para caracterizar as importações são: (i) o serviço ter se iniciado no exterior e concluído no Brasil, ou (ii) o serviço ter sido inteiramente prestado no exterior e a sua utilidade ter se verificado no Brasil.

Nesse contexto, defendemos que o termo “resultado” empregado para descaracterizar as exportações pode ser entendido como uma das hipóteses utilizadas para caracterizar a importação, a depender de cada caso concreto; ou seja, pode ser entendido tanto como a própria conclusão do serviço quanto à utilidade dele decorrente. Isso porque, se fosse a intenção do legislador utilizar um conceito uniforme de resultado de serviço, ele o teria feito expressamente, a exemplo da Argentina e da Venezuela, que utilizaram em suas legislações os termos “utilización o explotación efectiva” e “utilizados o aprovechados”, respectivamente.

Assim, tendo o legislador complementar deixado para o exame de cada caso concreto o verdadeiro significado do termo “resultado”, entendemos que ele deva ser investigado de forma objetiva, para garantir maior segurança jurídica aos contribuintes, a partir da identificação do objeto do contrato de prestação de serviço, da seguinte forma:

IV – para o serviço previsto no subitem 15.01 da Lista de Serviços – ‘Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres’, se houver investimento ou aquisição no mercado nacional”.

- i) nas cessões de direito o bem almejado pelo contratante já existe, por isso ele visa a utilização desse bem, devendo o resultado sempre ser entendido como a utilidade decorrente do serviço;
- ii) nas obrigações de fazer, se forem de *resultado*, em que o prestador se compromete a alcançar um resultado certo e determinado, aplica-se o conceito de *resultado-consumação*; e
- iii) nas obrigações de fazer que forem de *meio*, o prestador não se compromete a produzir um resultado certo e determinado, mas sim a atuar com diligência para que o tomador possa usufruir da melhor forma possível do serviço prestado, por isso aplica-se o conceito de *resultado-utilidade*.

Além de utilizar critérios objetivos para se estabelecer o conceito de resultado, também os utilizamos para investigar onde o resultado se verifica, a saber:

- i) nas hipóteses em que o resultado for entendido como a própria conclusão do serviço, ele sempre será verificado no país onde o serviço é concluído; e
- ii) quando o resultado for entendido como utilidade, ele se verificará no país onde está localizado o beneficiário do serviço, que, sendo uma pessoa jurídica, sempre será verificado no país onde ela está estabelecida, e caso o beneficiário seja uma pessoa física, o resultado se dará no país de sua residência ou, em algumas hipóteses específicas, no país onde ela se deslocar para usufruir do serviço.

Por fim, demonstramos que o STJ, ao julgar o REsp n. 831.124/RJ, fez uma análise do objeto do contrato para concluir que o serviço de retífica, reparo e revisão de motores e turbinas de aviões (obrigação de fazer e de *resultado*) tem seu resultado verificado no país onde o equipamento é consertado, ou seja, onde o serviço é concluído. No entanto, isso não significa que o STJ adotou o conceito de *resultado-consumação* para todos os casos concretos, mas pelo contrário, entendemos que a Corte decidiu que a depender do objetivo da contratação o termo “resultado” pode ser entendido ou como a própria conclusão do serviço ou como a utilidade dele decorrente.

Bibliografia

- ARGENTINA. Decreto n. 280, de 26 de março de 1997, apruébase el texto ordenado de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, sustituido por el artículo 1º de la Ley nº 23.349 y sus modificaciones. Disponível em: <<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/42701/texact.htm>>.
- 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* n. 134. São Paulo: Dialética, 2006.
- BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Definição de serviços para fins de tributação pelo ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 104. São Paulo: Dialética, 2004.
- BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2004.

- COMPARATO, Fábio Konder. Obrigações de meios, de resultado e de garantia. In: TEPEDINO, Gustavo; e FACHIN, Luiz Edson. *Doutrinas essenciais – obrigações e contratos*. São Paulo: RT, 2011. v. I.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. *Sequência* n. 31, v. 16. Florianópolis, 1995.
- DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro – teoria geral das obrigações*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 2.
- GLORIA, Rui. Localização dos serviços: novas regras. *Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*. Lisboa, julho/setembro de 2011. v. 54.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro – teoria geral das obrigações*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. v. II.
- MACEDO, Alberto. ISS e PIS-COFINS-importação – critérios espacial e pessoal na prestação internacional de serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 187. São Paulo: Dialética, 2011.
- MANGIERI, Francisco Ramos. *ISS – teoria – prática – questões polêmicas*. 4. ed. São Paulo: Edipro, 2012.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; e RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O ISS, a exportação de serviços e a imunidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 217. São Paulo: Dialética, 2013.
- MOURA, Fabio Clasen. *Impostos sobre serviços: operações intermunicipais e internacionais – importação e exportação*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- PARAGUAI. Ley nº 23.349, de 7 de agosto de 1986, Impuesto al Valor Agregado, sustitúyese el texto ordenado en 1977 y sus modificaciones. Disponível em: <<http://docs.argentina.justia.com/federales/leyes/ley-n-23349-aug-25-1986.PDF>>.
- ROCHA, Sergio André. O resultado do serviço como elemento da regra de incidência do PIS/COFINS-importação e da regra exonerativa do ISS sobre exportações. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 155. São Paulo: Dialética, 2008.
- RONCAGLIA, Marcelo Marques. O ISS e a importação e exportação de serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 129. São Paulo: Dialética, 2006.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 100. São Paulo: Dialética, 2004.
- UNIÃO EUROPEIA. Art. 9º da Sexta Diretiva n. 77/388/CEE, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31977L0388>>.
- _____. Diretiva n. 2008/8/CE, de 12 de fevereiro de 2008. Altera a Diretiva n. 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32008L0008>>.
- URUGUAI. Ley nº 14.100, de 29 de dezembro de 1972, presupuesto nacional de recursos. Disponível em: <<https://legislativo.parlamento.gub.uy/temporales/leytemp9798256.htm>>.

- VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. *ICMS: distorções e medidas de reforma*. São Paulo: Quarter Latin, 2014.
- VENEZUELA. Ley que establece el impuesto al valor agregado. *Gaceta Oficial* n. 38.632, del 26 de febrero de 2007. Disponível em: <<http://virtual.urbe.edu/gacetas/38632.pdf>>.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. São Paulo: Forense, 2015.