

# O Imposto sobre Serviços Incidente na Exportação: Controvérsias sobre o Resultado dos Serviços e as Alterações Propostas no Projeto de Lei do Senado n. 475, de 2017

## *Tax on Services Applicable to Export: Controversies over Services' Results and Proposed Amendments to Legislative Bill no. 475, of 2017, of the Federal Senate*

Fabio Pereira da Silva

*Mestre em Ciências Contábeis pela FEA/ USP – Universidade de São Paulo,  
Advogado e Contador. São Paulo. E-mail: fabio@direitocontabilidade.com.br.*

Raíssa Vrijdags Belo de Lima

*Pós-graduada em Direito Tributário pela Fundação Getulio Vargas.  
Advogada. Alagoas. E-mail: raissavbelo@gmail.com.*

Marcelo Marques Junior

*Pós-graduando em Direito Tributário pela Fundação Getulio Vargas.  
Advogado. São Paulo. E-mail: marcelomarquesjunior@gmail.com.*

### *Resumo*

A Emenda Constitucional n. 03/1993 inaugurou inúmeras discussões jurisprudenciais e doutrinárias relacionadas à tributação na exportação de serviços, destacando-se as que tentavam identificar o verdadeiro conceito de “resultado”, como sendo o local da conclusão (Teoria da Conclusão) ou onde o benefício do serviço seria usufruído (Teoria da Fruição). Pretende-se, por meio deste estudo qualitativo, abordar essa divergência, tendo como objeto levantamento de decisões exaradas pelo Conselho Municipal de Tributos de São Paulo, especialmente em face dos Pareceres Normativos SF n. 02 e n. 04/2016 emitidos pela Secretaria de Finanças local. Ao final, em complemento, será avaliado o Projeto de Lei Complementar n. 475/2017, em trâmite perante o Senado Federal, que propõe alterar o texto legal, consolidando a Teoria da Fruição. Em conclusão, o leitor notará que, embora a proposta de alteração seja bem-vinda, não resolve por completo as dúvidas acerca do “resultado” do serviço, inaugurando outras discussões relacionadas à tributação municipal.

*Palavras-chaves:* Imposto sobre Serviços, exportação, imunidade, teoria da conclusão, teoria da fruição, Projeto de Lei Complementar n. 475/2017.

### *Abstract*

The Constitutional Amendment No. 03/1993 initiated several law and doctrinal discussions in relation to taxation on services exports, in partic-

ular those that attempted to identify the actual concept of “result” as the venue of conclusion (Conclusion Theory) or where the benefit of the services would be enjoyed (Fruition Theory). The purpose of this study is to address such discrepancy, ascertaining the decisions rendered by the Municipal Council of Taxes of São Paulo, specifically after the Normative Opinions No. 02 and 04/2016 issued by the local Finance Secretariat. Furthermore, this study evaluates Complementary Legislative Bill No. 475/2017, in progress before the Federal Senate, which proposes amending the legal text, consolidating the fruition theory. In conclusion, one will note that, notwithstanding the fact that the proposal for amendment is very well accepted, such proposal does not resolve, completely, the uncertainties about the services’ “results” and, further, gives rise to other discussions related to municipal taxation.

*Keywords:* Tax on Services, export, immunity, conclusion theory, fruition theory, Complementary Legislative Bill No. 475/2017.

## 1. Introdução

Desde 1947, nota-se o interesse do Brasil em fomentar as práticas de comércio exterior. É exemplo desse empenho o ingresso do país no GATT (Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio), seguido do ingresso na OMC (Organização Mundial do Comércio), em 1994.

Considerando a expansão da globalização e, conseqüentemente, da economia mundial, faz-se cada vez mais necessária a implementação de políticas de desoneração de exportações, com a finalidade de tornar a economia nacional competitiva frente aos demais países. Enveredando-se o olhar precisamente ao GATT, pode-se notar que o tema acerca da exportação de serviços ganha vultosos contornos, constando, expressamente, no Anexo 1B: Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS) (GATT, 1994), decorrente da Rodada Uruguai, menção ao reconhecimento da importância crescente do comércio de serviços para o desenvolvimento da economia mundial.

Nesse cenário, onerar exportações de serviços significa, por vezes, inviabilizar a relação entre países, prejudicando a competitividade das empresas brasileiras em vista da “exportação de tributos” e, em última análise, desconsiderando a competência, oriunda da soberania dos países, para tributar serviços que evidentemente serão prestados ao exterior, considerando aqui precisamente o tema que se discute no presente trabalho.

Em decorrência desse contexto, com a Emenda Constitucional n. 03/1993, incluiu-se o art. 156, § 3º, II, da Constituição Federal, por meio do qual se previu que a lei complementar excluiria a incidência do ISS sobre as prestações de serviços para o exterior.

Em cumprimento ao comando constitucional, o art. 2º, I, da Lei Complementar n. 116/2003 determinou que o ISS não deve incidir sobre a exportação de serviços e, ainda, por meio do parágrafo único do art. 2º, definiu que não

caracteriza a exportação de serviços aqueles prestados com resultado no Brasil, mesmo que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Como consequência dessa previsão legal, surgiu um grande embate na doutrina e na jurisprudência sobre a correta interpretação do termo *resultado*, ora sendo adotada a Teoria da Conclusão, na qual se considera o resultado do serviço no local onde concluído, ora sendo aplicada a Teoria da Fruição, em que o resultado é tido no local onde o serviço produziria seus efeitos desejados e, portanto, onde é usufruído.

Após diversos embates e julgamentos emblemáticos tanto na esfera judicial quanto administrativa, foi proposto o Projeto de Lei do Senado Federal n. 475/2017, com o propósito de alterar o art. 2º da Lei Complementar n. 116/2003, prevendo que o ISS não incidirá sobre a exportação de serviços “quando os benefícios do serviço se verificam em território estrangeiro e há ingresso de divisas no país”. Em outras palavras, a alteração proposta consagra a Teoria da Fruição, pretendendo pôr fim às controvérsias sobre o tema.

Diante desse cenário, pretende-se abordar a atual estrutura do ISS (não) incidente sobre a exportação de serviços, demonstrando suas controvérsias doutrinárias e a interpretação dos tribunais, em especial do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo, nesse caso em razão dos Pareceres Normativos SF n. 02 e n. 04/2016 emitidos pela Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico da Prefeitura Municipal de São Paulo. Ao final, adicionalmente, almeja-se examinar a proposta do Projeto de Lei do Senado n. 475/2017, avaliando em que medida ela resolve as dúvidas inerentes ao termo *resultado* e, assim, se seria possível colocar fim ao contencioso tributário envolvendo o tema.

Percorrendo esse caminho será possível responder a duas questões de pesquisas propostas: (a) qual a posição da jurisprudência do STJ e do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo sobre o local do resultado dos serviços?; (b) o Projeto de Lei do Senado n. 475/2017 põe fim às controvérsias relacionadas ao tema?

O desafio será enfrentado por meio de abordagem qualitativa, com apoio em análise de documentação, mencionada anteriormente e detalhada no decorrer do trabalho.

Muito embora o tema envolvendo a análise e a discussão sobre o dilema entre a teoria da conclusão e fruição não seja novo, o presente artigo se destaca pela proposta metodológica envolvendo a análise de casos julgados pelo Conselho Municipal, além de adicionar a questão envolvendo o Projeto de Lei do Senado n. 475/2017, que traz ao lume novas discussões, revelando ineditismo e interessante contribuição para a prática jurídica. Oportuno mencionar, em adição, o Parecer Normativo COSIT/RFB n. 01, de 11 de outubro de 2018 (BRASIL, 2018), emitido recentemente pela Receita Federal do Brasil, que se propõe a definir o “conceito de exportação de serviços para fins de interpre-

tação da legislação tributária federal”, o que revela que o tema está longe de ser pacificado no âmbito jurídico brasileiro.

## **2. ISS na exportação de serviços: o conceito de local do resultado do serviço**

A grande controvérsia acerca da exportação de serviços se concentra na definição sobre o local do resultado, à luz da legislação de regência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (doravante “ISS”), por meio da qual se vislumbram duas posições antagônicas: teoria da fruição e teoria da conclusão.

Não se pretende uma análise exauriente da aplicação no ordenamento jurídico pátrio da não tributação do ISS nos serviços exportados, mas sim fixar as premissas fundamentais dessa interpretação, conforme sua base legal, doutrinária e jurisprudencial sobre o tema.

Assim, cabe analisar a fundamentação legal, as lições da doutrina especializada e os dois precedentes emblemáticos do Superior Tribunal de Justiça sobre o conceito de exportação de serviços, bem como julgados do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo.

### ***2.1. Base normativa da isenção na exportação de serviços: art. 156, § 3º, II, da CF/1988 e art. 2º, I, da Lei Complementar n. 116/2003***

Inicialmente, insta salientar que a inexistência de tributação na exportação de serviços decorre da opção do legislador brasileiro pela ampla desoneração de tributos nas atividades exportadoras. Nesse sentido, o legislador buscou desonerar as exportações para incentivar a competitividade das empresas brasileiras, visto que tributar a saída de serviços e mercadorias para o exterior significaria diminuir a representatividade das empresas e dos profissionais brasileiros no mercado internacional<sup>1</sup>. Pretendendo evitar esse efeito, intentou-se retirar o peso fiscal de tributos indiretos quando da exportação, adotando-se o critério de tributação no destino dos produtos e serviços<sup>2</sup>.

Ocorre que, diferentemente de hipóteses em que se fixou a imunidade na exportação, como é o caso do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestra-

---

<sup>1</sup> Nesse sentido, veja-se Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 178): “A sistemática constitucional revela que o legislador constituinte pretendeu preservar o princípio da não oneração das exportações com tributos que possam afetar a inserção comercial brasileira no mercado internacional.”

<sup>2</sup> No Direito Tributário Internacional, os países podem optar por tributar as operações de comércio internacional conforme o critério/princípio da tributação na origem (desoneração das importações e oneração das exportações) ou por seguir o critério/princípio do destino (oneração das importações e desoneração das exportações) (SCHOUERI, 2004, p. 39).

dual e Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”)<sup>3</sup>, a Constituição Federal apenas motivou a exclusão da incidência do ISS sobre as exportações de serviços que se destinem ao exterior<sup>4</sup>, fixando competência para a lei complementar na regulamentação dessa limitação ao poder de tributar dos municípios, *in verbis*:

“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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”

Desse modo, na edição da Lei Complementar n. 116/2003 (“LC n. 116/2003”), por meio do inciso I de seu art. 2º, ficou estabelecida a isenção<sup>5</sup> do ISS sobre as exportações de serviços para o exterior do Brasil, em observância à diretriz constitucional colacionada acima. Em complemento, o parágrafo único do art. 2º visou fixar parâmetros para o enquadramento do serviço como exportado. Segue a redação do dispositivo em comento:

“Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

[...]

<sup>3</sup> Art. 155, § 2º, X, “a”: “O imposto [ICMS] não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.”

<sup>4</sup> Conforme interpretação do Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Agravo Regimental no Mandado de Injunção n. 590-2, o art. 156, § 3º, inciso II se trata de norma de eficácia reduzida, cabendo ao legislador complementar definir quais serviços ficariam isentos, segundo razões de política tributária (BRASIL, 2003, p. 45).

<sup>5</sup> Não se ignora a existência de discussão acerca da natureza jurídica da norma sob análise. Contudo, parece ser claro que não se trata de imunidade, em linha com o entendimento do STF, mencionado na nota 04 (Agravo Regimental no Mandado de Injunção n. 590-2), tampouco de não incidência, tendo em vista que a hipótese de incidência do ISS normalmente englobaria a prestação de serviços para o exterior. Nesse sentido: “Não se trata, segundo pensamos, de verdadeira hipótese de não incidência, mas sim de isenção, já que a regra-matriz de incidência do ISS – no período anterior à LC – previa que a prestação de serviços, mesmo ao exterior, dava causa ao nascimento da obrigação de pagar o ISS. Assim, a despeito da incorreção terminológica incorrida pelo legislador, a LC 116 veicula isenção sobre exportações e como tal deverá ser interpretada.” (RONCAGLIA, 2006, p. 107-108)

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.”

Como se percebe pela redação transcrita acima, a LC n. 116/2003 definiu o conceito de serviço exportado, para fins de isenção do ISS, de forma negativa, ou seja, exclui-se da hipótese de isenção os serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado se verifique em território nacional<sup>6</sup>.

Assim, pelo comando legal, ao conjugar as duas condições: (i) que o serviço seja “desenvolvido” no Brasil; e (ii) que o “resultado” se verifique em território nacional; não se estaria diante de exportação de serviços, ainda que a fonte pagadora esteja localizada no exterior. Note-se que a Lei foi silente quanto ao critério do local do tomador do serviço, referindo-se apenas em pagamento por residente no exterior<sup>7</sup>.

Tendo em vista que a norma não foi clara o suficiente para que se reconheça de modo objetivo quando se está diante de uma exportação de serviços, várias dúvidas podem ser suscitadas. Primeiro: a expressão *desenvolvido* se traduz em serviço prestado em território nacional? Segundo: a norma considera que o residente no exterior (fonte pagadora) equivale ao tomador do serviço? E, por fim, a controvérsia mais relevante e foco do presente trabalho: qual é o conceito de “resultado” do serviço?

Quanto à primeira questão, acompanha-se a interpretação de que o comando legal emprega expressão *desnecessária* ou *redundante*, uma vez que ou: (i) o serviço é desenvolvido/prestado no exterior, e assim, não há que se falar em isenção, mas sim em impossibilidade de incidência da norma brasileira, tendo em vista que não há competência de município brasileiro para a cobrança de ISS sobre serviço prestado no exterior<sup>8</sup>; ou (ii) o serviço é desenvolvido/prestado no Brasil e, então, há que se indagar quanto ao seu “resultado” para que se reconheça ou não a exportação, sendo, portanto, relevante apenas a última questão posta<sup>9</sup>.

<sup>6</sup> A esse respeito: “Muito embora não tenha definido pela via positiva o conceito de exportação de serviços, a lei complementar limitou-se nesta matéria a uma *proposição negativa*, consistente em recusar tal natureza às operações que, tendo sido desenvolvidas no Brasil, tenham o seu resultado produzido no exterior.” (XAVIER, 2010, p. 205)

<sup>7</sup> Alguns autores criticam a redação do parágrafo único, inciso I, do art. 2º, da LC n. 116/2003 por desconsiderar a fonte pagadora do serviço. Nesse sentido: “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 a adota, quando define a tributação dos não residentes.” (SCHOUERI, 2004, p. 45)

<sup>8</sup> Aires F. Barreto já defendia essa tese ao manifestar que “serviços prestados no exterior do País não podem ser tributados pelo ISS, porque este incide no local da prestação de serviços, e, no caso, o fato ocorre fora dos lindes do território nacional” (BARRETO, 2009, p. 360).

<sup>9</sup> Essa interpretação é defendida por Humberto Ávila (2006, p. 105): “Quando o serviço já for de-

No que diz respeito ao segundo ponto, nosso entendimento, corroborado por parte da doutrina<sup>10</sup>, reconhece a existência de norma antielisiva, tendo por objetivo evitar que a prestação de serviços, nas hipóteses em que tomador e prestador são residentes no Brasil, possa ser entendida como exportação de serviços pelo simples fato de o pagamento ser realizado por remessa do exterior, em um planejamento tributário que o legislador pretendeu coibir.

Por fim, no tocante à terceira questão apresentada, dada uma grande variedade de serviços, em alguns casos a verificação do resultado será manifesta ou facilmente reconhecida, ao passo que, para outros tipos de serviços – tais quais pesquisas mercadológicas, assessoria de imprensa ou administração de fundos de investimentos –, existe uma zona cinzenta que implica em tarefa árdua para o intérprete. É justamente nesses casos que o trabalho interpretativo assume a maior relevância.

Diante desse panorama, passa-se a avaliar como a doutrina aborda e interpreta o conceito de resultado contido no texto do parágrafo único, inciso I, do art. 2º, da Lei Complementar n. 116/2003.

## ***2.2. Interpretação do conceito de resultado do serviço pela doutrina: teoria da conclusão vs. teoria da fruição***

É oportuno, para os propósitos deste estudo, fazer a divisão da interpretação do conceito de resultado para fins de incidência ou isenção do ISS, mediante o reconhecimento de exportação do serviço, em duas correntes antagônicas<sup>11</sup>: teoria da conclusão, segundo a qual o resultado do serviço se dá no local em que é concluído; teoria da fruição, que defende que o local do resultado do serviço é o local em que seu produto é usufruído.

---

envolvido 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. O ponto crucial passa a ser, pois, definir o sentido de ‘desenvolvimento de serviço’ e ‘verificação de resultado.’” Por outro lado, Carvalho e Schoueri entendem que a atividade desenvolvida no exterior e que lá tem seu resultado verificado também se trata de caso de exportação de serviços (*Vide*: CARVALHO, 2012, p. 18; SCHOUERI, 2004, p. 45-46).

<sup>10</sup> Nesse sentido, veja-se Marcelo Marques Roncaglia, ao expressar que “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 de formas jurídicas com o propósito de impedir a incidência da regra-matriz do imposto.” (RONCAGLIA, 2006, p. 109-111)

<sup>11</sup> Tal divisão é oportuna em razão da simplicidade que oferece na abordagem da questão; muito embora não seja uma representação perfeita e absoluta das interpretações possíveis, por ora nos é suficiente, vez que não se visa estudar com exatidão as diferentes posições doutrinárias sobre a temática no presente artigo – apenas fixar suas bases para permitir uma análise das decisões do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo.

A teoria da conclusão representa, pois, a posição comumente defendida pelo Fisco (conforme expressa no Recurso Especial n. 831.124/RJ, analisado a seguir), ao passo em que os contribuintes entendem que a teoria da fruição é a mais adequada para caracterizar a exportação de serviços, com o suporte maciço dos doutrinadores brasileiros, em que pesem algumas diferenças na interpretação que manifestam.

Nessa senda, Humberto Ávila (2006, p. 105) entende que resultado do serviço se traduz na utilidade que se visa criar, e, “sendo o serviço um esforço humano prestado em benefício de outrem, é precisamente esse ‘bem ou utilidade material ou imaterial’ que irá compor o núcleo semântico da palavra ‘resultado’”. O autor complementa relacionando o desenvolvimento do serviço ao esforço humano e o resultado desse esforço humano à utilidade ou bem (i) material.

De forma semelhante, na análise de Marcelo Marques Roncaglia (2006, p. 109, 111), o resultado da prestação do serviço “é o bem material ou imaterial a partir dele obtido”. Desse modo, o resultado “ocorrerá sempre que a utilidade (produto) decorrente da prestação de serviços seja fruída no exterior”, e, ao considerarmos o ISS como imposto incidente sobre o consumo, “o local onde estiver seu destinatário deverá ser considerado como o lugar onde se verifica o seu resultado”.

Quanto à interpretação correta da norma (parágrafo único, inciso I, do art. 2º, da LC n. 116/2003), Roncaglia (2006, p. 111) comenta que, se há dúvidas quanto ao vocábulo *resultado*, devem elas ser resolvidas a partir do art. 156, § 3º, II, da CF/1988, que, por sua vez, não estabelece qualquer restrição à isenção: “Não é a CF/1988 que deve ser interpretada de acordo com a LC n. 116/2003, mas sim esta última é que deve ser interpretada de acordo com as disposições constitucionais”.

Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 181, 184) parece chegar a conclusão parecida, por compreender que resultado significa “o benefício decorrente da utilidade material ou imaterial desenvolvida” ou, ainda, “a consequência final do serviço prestado, consistente no proveito que dele decorre”. Aduz o autor que a fonte pagadora e o tomador do serviço não necessariamente coincidem, entendendo ser irrelevante o responsável pela remuneração, pois a exportação se configura pela prestação de serviços a não residente do País, “sendo este o beneficiário final e real das atividades desenvolvidas. O efetivo tomador do serviço, aquele que irá usufruir os resultados da execução, é que deve ser levado em conta para identificar a exportação do serviço” (CARVALHO, 2012, p. 182).

Luís Eduardo Schoueri (2004, p. 47-48) contribui significativamente para o debate, sustentando que a causa da contraprestação é essencial para se determinar o resultado, sendo este, portanto, a utilidade no sentido de proveito econômico. Assim, na interpretação do autor, é preciso verificar em cada



contrato de prestação de serviço, a partir de seu objeto, a causa do contrato, explicando ainda que “a vantagem, por sua vez, não se constata a partir de um ponto de vista meramente subjetivo (motivo do contrato), mas objetivo (causa do contrato)”.

Kiyoshi Harada (2014), ao seu turno, é enfático ao defender que o legislador infraconstitucional andou mal na redação do parágrafo único, inciso I, do art. 2º, da LC n. 116/2003, entendendo que amesquinhou o alcance do preceito constitucional sobre a desoneração do ISS na exportação de serviços. A par da contundente crítica, revelou-se aproximado dos adeptos da Teoria da Fruição, declarando não ser suficiente a conclusão dos serviços, sendo necessário que ele surta efeito ao tomador.

Finalmente, com relação aos “adeptos” da teoria da fruição, Alberto Xavier (2010, p. 206) pondera que, uma vez adotado o princípio do país de destino, o resultado se refere ao “local onde se verifica o respectivo consumo ou utilização do bem imaterial em que o serviço se traduz” ou “onde é satisfeita a necessidade que levou o tomador do serviço a proceder à respectiva contratação”. O autor complementa observando que “interpretação distinta, no sentido de considerar que resultado do serviço respeita à ‘conclusão’ de sua execução, conduziria ao absurdo de só haver exportação de serviços se houvesse a concomitante ‘exportação do exportador’”.

Destoando do entendimento majoritário, Fábio Clasen de Moura (2007, p. 168) aproxima-se da teoria da conclusão por entender que “resultado nada mais seria do que a concretização do fato tributário, devendo ser isentos do tributo os serviços, frutos de obrigação de resultado, aperfeiçoados no exterior”. Para o autor (2007, p. 180), o legislador falhou ao empregar a expressão *resultado*, uma vez que o ISS incide sobre a prestação do serviço, e não sobre a sua utilidade ou resultado. Assim, sua conclusão é que a exportação de serviços se caracteriza “quando houver prestação finalizada ou totalmente realizada no exterior, por contribuinte juridicamente vinculado a Municípios brasileiros, desde que a fonte de pagamento seja sujeito não residente no Brasil”. Por fim, o autor considera como irrelevante a localização do tomador do serviço para fins de exportação de serviços.

### ***2.3. Os dois precedentes do Superior Tribunal de Justiça sobre o conceito de exportação de serviço: Recurso Especial n. 831.124/RJ e o Agravo em Recurso Especial n. 587.403/RS***

Dentre as decisões de nossos Tribunais destacam-se dois precedentes do Superior Tribunal de Justiça que, ao invés de reduzirem as controvérsias sobre o tema, garantindo maior segurança jurídica aos jurisdicionados, aumentaram a discussão sobre o conceito de *resultado*, justamente por apresentarem conclusões absolutamente contrapostas, conforme analisaremos a seguir.

### 2.3.1. O Recurso Especial n. 831.124/RJ

O primeiro precedente do Superior Tribunal de Justiça analisado e que se propôs a discutir o alcance do vocábulo *resultado* é o Recurso Especial n. 831.124/RJ, julgado em 15 de agosto de 2006, pela Primeira Turma e de relatoria do Ministro José Delgado. No contexto fático, empresa brasileira prestava o serviço de retífica, reparo e revisão de motores e de turbinas de aeronaves, cujo tomador de serviços era empresa sediada no exterior. Segue a síntese do pleito da empresa, nos termos do próprio Voto do Ministro Relator:

“Resume a sua prestação de serviço à seguinte sequência:

1º) seus clientes no exterior a contratam e remetem as turbinas para o seu estabelecimento localizado em Petrópolis/RJ;

2º) realiza o serviço para o qual foi contratada, testa as turbinas e as despacha ao exterior, etapas todas elas desenvolvidas no Município de Petrópolis;

3º) finalmente, quando do recebimento das turbinas reparadas, seus clientes as instalam nas respectivas aeronaves, verificam o resultado do serviço e remetem divisas ao Brasil para efetivar-se o pagamento pelos serviços prestados.

Defende, em resumo, que, embora execute todo o serviço no Brasil, este somente se aperfeiçoa e se completa no exterior, após a instalação dos motores ou turbinas nas aeronaves, hipótese que conduz à não incidência do ISS, nos termos do disposto no inciso I do art. 2º da LC 116/03.” (BRASIL, 2006)

O Ministro Relator entendeu que o serviço contratado foi completamente executado no Brasil, exaurindo-se com o teste final do equipamento, cujo efetivo conserto era o objetivo da contratação, razão pela qual não se trataria de exportação de serviços.

De outro lado, o Ministro Teori Zavascki foi voto vencido no precedente em questão, divergindo da interpretação do voto do relator por entender que resultado não se confunde com o local de conclusão do serviço. Além disso, ressaltou que, nos casos em que o serviço é prestado no exterior, não há que se cogitar de exportação, sendo que a isenção serve aos serviços que são prestados no Brasil. Porém, o Ministro não fez menção expressa à teoria da fruição, ainda que tenha seguido sua ideia.

Ao final, a Primeira Turma do STJ decidiu, por maioria de votos, que a exportação de serviços não estaria caracterizada, tendo em vista que o serviço foi executado e concluído dentro do território nacional, adotando, portanto, a teoria da conclusão.

Não se pode ignorar, contudo, que o Ministro Relator José Delgado cita na fundamentação de seu voto doutrina de Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros (2005), que defendem o conceito de resultado com base no benefi-

ciário efetivo (tomador do serviço) e no resultado imediato e direto dos serviços visados. Curioso notar, portanto, que a doutrina mencionada no voto se opõe à conclusão contida no voto do Ministro, demonstrando a fragilidade da fundamentação teórica ali contida, resultado do alto grau de subjetividade existente na matéria sob exame.

Com efeito, ao aplicar a teoria de Troianelli e Gueiros ao caso julgado pelo STJ em 2006, ter-se-ia como beneficiário efetivo do serviço a empresa estrangeira e como resultado imediato e direto do serviço o recebimento e uso das turbinas reparadas na aeronave em território estrangeiro, o que caracterizaria, sem embargos de dúvida, exportação de serviços. A despeito dessa construção hermenêutica, a conclusão do voto aplicando-se a teoria da conclusão leva ao entendimento no sentido de que a tomadora de serviços visava pura e simplesmente ao conserto das turbinas, pouco importando se as receberia posteriormente para uso nas aeronaves, o que contraria a doutrina que fundamentou o próprio voto.

### *2.3.2. Agravo em Recurso Especial n. 587.403/RS*

Passados pouco mais de dez anos após o julgamento do Recurso Especial n. 831.124/RJ, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça novamente se debruçou sobre a questão do conceito de resultado na exportação de serviços; dessa vez, no julgamento do Agravo em Recurso Especial n. 587.403/RS, na sessão de 18 de outubro de 2016, sob a relatoria do Ministro Gurgel de Faria (BRASIL, 2016).

No contexto fático dos autos, uma empresa de engenharia ajuizou ação de repetição de indébito contra o município de Porto Alegre, para reaver ISS pago em virtude da confecção de projetos de engenharia a serem utilizados na França, por entender que se tratava de exportação de serviços.

Após partir da premissa de que a confecção de projeto de engenharia seria normalmente tributada pelo ISS, ainda que remetido ao contratante estrangeiro, inclusive por não ser possível condicionar a ocorrência de fato gerador a evento posterior, futuro e incerto, o Relator, então, buscou definir em que contexto se caracterizaria a exportação no caso. Assim, o fato de o projeto de engenharia ter sido elaborado com base nas normas técnicas e regras estabelecidas no país estrangeiro o levou a concluir que houve a exportação do serviço, independentemente da execução do projeto, pois “não se tem dúvidas de que o contratante estrangeiro está interessado, especificamente, na importação do serviço a ser prestado pela pessoa brasileira para, posteriormente, executá-lo” (BRASIL, 2016).

Nesse sentido, o Relator fixou seu entendimento de que a verdadeira intenção do adquirente/contratante com a prestação do serviço é o que define o local de resultado do serviço para fins de caracterização da exportação.

Por fim, a Turma, por unanimidade, conheceu do Agravo para negar provimento ao Recurso Especial do município de Porto Alegre, adotando, portanto, a teoria da fruição.

No mais, destaca-se que a elevada relevância da carga fática e probatória na análise do reconhecimento de exportação de serviços já se mostra como um fator a dificultar uma uniformização dos critérios de avaliação e interpretação. Passa-se, após esta constatação, à análise da questão no âmbito da Prefeitura Municipal de São Paulo, que intenta se aproximar dessa dita padronização.

### **3. O conceito de resultado do serviço no âmbito da Prefeitura Municipal de São Paulo**

Com o objetivo de definir um conceito uniforme de resultado do serviço, para fins de incidência ou isenção do Imposto sobre Serviços, a Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico (“SF”) da Prefeitura Municipal de São Paulo editou dois Pareceres Normativos no ano de 2016, um em abril e o seguinte em novembro, revogando o primeiro.

Desse modo, antes de passar à análise da jurisprudência do Conselho Municipal de Tributos (“CMT”), insta fazer uma breve análise dos Pareceres em comento. Em seguida, ainda neste Capítulo, serão demonstrados os critérios de seleção dos julgados do CMT e a consequente consolidação dos casos analisados.

#### ***3.1. Análise dos critérios empregados nos Pareceres Normativos da Secretaria de Finanças de São Paulo***

Conforme comentado, ambos os Pareceres partem do pressuposto de que há divergências quanto ao significado do termo *resultado* previsto no parágrafo único do art. 2º da Lei n. 13.701/2003, Lei Municipal do ISS, que traz o mesmo enunciado da norma nacional destacada acima (LC n. 116/2003).

O Parecer Normativo SF n. 02/2016 se limitou a definir *resultado* como a própria execução do serviço descrito na lista de serviços do município, adicionando ser irrelevante que haja efeitos, fruição ou verificação de benefícios no exterior ou por residente no exterior, em interpretação deveras restritiva da norma. Ou seja, adotou-se a teoria da conclusão, acrescentando-se, por meio do § 2º do art. 1º que “não se considera exportação de serviço a mera entrega do produto dele decorrente [...] bem como [...] que não configurem efetiva prestação dos serviços em território estrangeiro”.

Por fim, o Parecer Normativo em questão, supostamente de “caráter interpretativo”, revogou todas as disposições em contrário, incluindo Soluções de Consulta, independentemente de comunicação aos consulentes. Findou, portanto, com nítido problema de insegurança jurídica, pois ofereceu novos

contornos à legislação que não poderiam se caracterizar como meramente interpretativos.

Após restringir de tal modo a letra da lei, o Parecer em questão, na realidade, se mostrou inconstitucional e contrário à Lei Complementar n. 116/2003, pois, em última análise, não haveria qualquer hipótese de exportação de serviços, apenas de “exportação do prestador”, que, em verdade, são casos de não incidência por falta de competência do município para tributar serviços executados no exterior.

Simbolizando a insegurança jurídica que o tema contempla, passados alguns meses referido Parecer Normativo foi revogado, sendo substituído pelo Parecer Normativo n. 04/2016, que trouxe a seguinte definição em seu art. 1º:

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

§ 1º O resultado previsto no ‘caput’ deste artigo independe da entrega do respectivo produto ao destinatário final ou de outras providências complementares.” (SÃO PAULO, 2016, destaque nosso)

Percebe-se, pela leitura do dispositivo colacionado acima, que a nova definição adotada pela Prefeitura Municipal de São Paulo elege o objeto da prestação do serviço como o cerne da análise, indicando-o como pessoa, elemento material, imaterial ou interesse econômico, em consonância com a maioria da doutrina, como visto acima. Sendo este objeto, pois, localizado no exterior, haverá exportação de serviços; caso contrário, haverá a incidência do ISS.

Além disso, é possível notar que a definição adotada no Parecer Normativo SF n. 04/2016 evidencia uma aproximação com a teoria da fruição, ainda que não de modo expresso. Também, nota-se que a expressão empregada *sobre o qual recaia a prestação* parece se aproximar da ideia de resultado como sendo “a causa da contraprestação”, definida por Luís Eduardo Schoueri, conforme exposto alhures.

Contudo, o Parecer Normativo sob exame aparenta voltar a um caráter restritivo em seu art. 2º ao enunciar que não configura exportação de serviços uma série de atividades previstas em alguns itens da lista de serviços do município (sem prejuízo de que outras atividades não sejam consideradas como exportação de acordo com o art. 1º). Referida lista, seguindo a lógica de seus editores, é meramente exemplificativa de atividades que não se conformam com a definição eleita no art. 1º.

Porém, fato é que excluiu algumas atividades da hipótese de isenção na exportação de serviços. E, além disso, o Parecer impõe o ônus probatório documental ao contribuinte de comprovar que cumpre com os requisitos do art. 1º e também que não ocorre “qualquer das situações impeditivas previstas no

artigo 2º, sob pena de não se configurar a exportação”. Assim, abre-se espaço para a discricionariedade fiscal na autuação, que não precisa descaracterizar a ocorrência de exportação de serviços, ao passo em que o contribuinte, uma vez autuado, deverá comprovar cabalmente que, de fato, exportou o serviço.

Por fim, o Parecer Normativo SF n. 04/2016 se diz “impositivo e vinculante para todos os órgãos hierarquizados desta Secretaria, e revoga as disposições em contrário”, o que inclui o Parecer Normativo SF n. 02/2016 e as soluções de consulta anteriores à sua vigência.

### ***3.2. Critérios da pesquisa jurisprudencial das decisões do Conselho Municipal de Tributos***

A pesquisa de julgados foi feita com o acesso ao sítio eletrônico de Pesquisa de Decisões do Conselho Municipal de Tributos, considerando como período de julgamento decisões de 26 de abril de 2016 até 31 de julho de 2017. Partiu-se, assim, da data de publicação do Parecer n. 02/2016. Diante desses critérios, a pesquisa resultou em 71 (setenta e uma) decisões.

Por meio da leitura das ementas de julgamentos, notou-se, de início, que 16 julgados tratavam de assuntos desconexos ao objeto deste trabalho, pois, apesar de serem processos decorrentes de autuações de ISS e de conterem a palavra *exportação* em alguma parte do documento, não dispunham sobre a ocorrência de exportação de serviços para fins de isenção. Após a exclusão desses julgados, restaram 55 decisões.

Posteriormente, verificou-se que 18 julgados não foram conhecidos no mérito, seja porque havia concomitância com discussão na esfera judicial, seja porque se tratavam não de Recurso Ordinário, mas de Recurso de Revisão. Conforme a legislação de regência (SÃO PAULO, 2015), o Recurso de Revisão é submetido às Câmaras Reunidas do Conselho Municipal de Tributos, com o fito exclusivo de sanar divergência de entendimentos entre as Câmaras Julgadoras. Curioso notar que apenas um Recurso de Revisão foi conhecido, justamente um que foi interposto pelo Município de São Paulo. Contudo, apesar de admitido, este recurso não foi provido pelas mesmas razões dos demais, razão pela qual também foi excluído da presente análise. Após esse segundo recorte feito, a pesquisa resultou em 36 decisões.

Ademais, duas dentre as 36 decisões restantes estavam repetidas, por algum erro do sítio eletrônico, razão pela qual foram descartadas. Também aparentemente por equívoco do sítio, dois julgados do mês de agosto aparecem dentre as decisões encontradas, sendo excluídos. Assim, constatados esses equívocos, as quatro decisões em comento também foram descartadas, restando, portanto, 32 decisões.

Dessas 32 decisões, oito foram julgadas pela 1ª Câmara Julgadora, dentre as quais sete negaram provimento ao recurso do contribuinte e apenas um deu parcial provimento, listando os serviços para os quais se entendeu que

houve exportação de serviços. Sete processos foram julgados pela 2ª Câmara Julgadora, no período selecionado, e em apenas um deles houve provimento ao recurso do contribuinte; nos demais, o recurso foi improvido. Já na 3ª Câmara Julgadora, julgaram-se 11 processos, dos quais apenas um foi favorável ao contribuinte e 10 foram improvidos. A 4ª Câmara Julgadora, por sua vez, julgou seis processos no período selecionado para pesquisa, sendo que um foi provido por completo, três foram providos parcialmente e dois foram improvidos.

Tendo em vista os fins do presente trabalho, não seria factível a análise completa dos 32 julgados. Desse modo, foi concebida a análise de 10 julgados, nos seguintes termos: 2 (duas) decisões na vigência do Parecer Normativo SF n. 02/2016 e 8 (oito) decisões na vigência do Parecer Normativo SF n. 04/2016, com representatividade das quatro Câmaras, sendo buscado obter um julgado procedente (ao menos parcialmente) e um improcedente para cada uma delas. Portanto, para que fosse possível chegar a 10 julgados de modo objetivo, buscou-se as decisões mais recentes do Conselho, respeitando os parâmetros fixados (dois julgados por Câmara sob a vigência do Parecer Normativo SF n. 04/2016 e dois sob a vigência do Parecer SF anterior).

Ressalta-se que, para a seleção dos julgados com base no Parecer SF n. 02/2016, após a escolha dos mais recentes, restaram duas decisões proferidas no mesmo dia. Na realidade, tratavam-se de processos diferentes do mesmo contribuinte e, sendo julgados pela mesma Câmara, obtiveram a mesma ementa e o mesmo resultado de julgamento. Assim, optou-se por analisar o processo que englobou mais autos de infração.

Para melhor compreensão do método de escolha dos julgados, foi elaborada tabela (Anexo 1) com os critérios de seleção e descarte dos julgados, observando-se que os processos destacados em negrito são as 10 decisões selecionadas para análise específica de pesquisa qualitativa, e as informações de data dos julgados e da Câmara Julgadora somente foram preenchidas para os processos que foram conhecidos no mérito de exportação de serviços, salvo a informação de julgamento de Recurso de Revisão pelas Câmaras Reunidas (C. Reunidas).

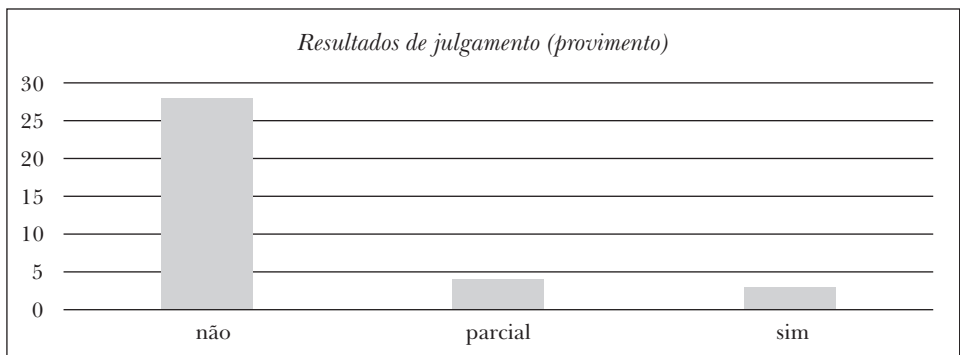
Tendo em vista que para ter acesso à data de julgamento das decisões foi preciso acessar o conteúdo dos acórdãos um a um, percebeu-se – com relação às 32 decisões que restaram após o recorte – que a condenação do contribuinte por “falta de provas” ou provas insuficientes é recorrente; sendo assim, não se analisou o conceito resultado de serviço em alguns dos processos, sendo isso notado em ao menos quatro decisões.

Também se destaca a existência de divergência interna nas Câmaras Julgadoras, com muitas decisões sendo julgadas por maioria ou por maioria qualificada. Dos oito processos julgados pela 1ª Câmara, quatro foram julgados por unanimidade dos votos (dentre os quais o parcialmente favorável), um por maioria simples e três por maioria qualificada (estes três na vigência do Pare-

cer SF n. 02/2016). Dos sete processos julgados pela 2ª Câmara, cinco foram por unanimidade de votos, inclusive o que foi provido; nos outros dois decidiu-se por maioria simples de votos. Com relação aos 11 processos julgados pela 3ª Câmara, 10 foram decididos por unanimidade, incluindo o processo em que se entendeu que haveria exportação de serviços, e apenas um foi improvido por maioria qualificada. Por outro lado, no tocante aos seis julgados da 4ª Câmara Julgadora, o único processo em que se deu total provimento foi julgado por unanimidade, quanto aos demais, três foram julgados por maioria simples e dois por maioria qualificada.

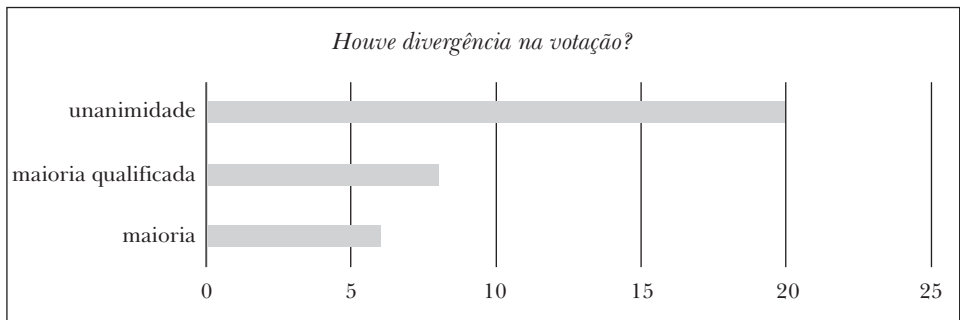
Comparativamente, temos os seguintes gráficos:

*Gráfico 1. Decisões de julgamento de mérito*



Fonte: Dados do autor.

*Gráfico 2. Resumo das votações*



Fonte: Dados do autor.

Por fim, o Anexo 2 traz a tabela de análise das decisões selecionadas. Ressalta-se que, ainda que a análise específica tenha se limitado a cerca de um terço (10/32) das decisões de mérito que avaliaram a isenção do ISS na exportação de serviços, encontradas para o período pesquisado, tendo em vista que se buscou a representatividade das quatro Câmaras – com decisões favoráveis e desfavoráveis ao contribuinte, bem como não se examinou decisões em que



o conceito de resultado e exportações não foi explorado –, acredita-se que o presente estudo reflete o atual posicionamento do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo sobre o tema.

Nota-se que, na vigência do Parecer Normativo SF n. 02/2016, as decisões adotaram a teoria da conclusão, ao passo que, na vigência do Parecer Normativo SF n. 04/2016, passou-se a avaliar o elemento material/imaterial e o interesse econômico do contrato, afastando-se, em certa medida, da teoria em questão.

Ainda que não se possa concluir que a jurisprudência do Conselho Municipal caminha para convergência com o entendimento da doutrina, adotando-se, expressamente, a teoria da fruição, é forçoso concluir que ocorreu uma evolução com a adoção do Parecer Normativo SF n° 04/2016, ainda que tal parecer não esteja isento de críticas, conforme alhures mencionado.

Em linha com essa evolução, surge o Projeto de Lei Complementar do Senado Federal n. 475, de 2017, cujo preposto é reduzir as controvérsias sobre a isenção do ISS na exportação de serviços.

#### **4. Projeto de Lei do Senado n. 475, de 2017**

Feitas as devidas introduções sobre o enquadramento legal, posições doutrinárias e jurisprudenciais atuais, pode-se adentrar ao tema final do presente estudo: a análise da proposta de alteração do art. 2º da LC n. 116/2003, referente à incidência do ISS na exportação de serviço, contida no Projeto de Lei Complementar do Senado Federal n. 475, de 2017, de autoria da Comissão de Assuntos Econômicos (BRASIL, 2017).

Dentre as justificativas do projeto de lei complementar em testilha está a necessidade de garantir segurança jurídica aos exportadores de serviço, bem como garantir que a finalidade maior da isenção seja cumprida, ou seja, a entrada de divisas.

Cita-se nessas justificativas, ademais, a já apresentada divergência no Superior Tribunal de Justiça, entre os julgamentos do REsp n. 831.124/RJ e AREsp n. 587.403/RS.

O presente projeto de lei foi aprovado pelo Senado Federal em 14 de dezembro de 2017 e, em 20 de dezembro de 2017, foi enviado para a Câmara dos Deputados com duas pequenas correções de concordância verbal no inciso I. Na Câmara dos Deputados, o assunto aguarda Parecer do Relator na Comissão de Finanças e Tributação (CFT), para, então, ser colocado em pauta para julgamento e, sendo aprovado, ser remetido ao Presidente da República para promulgação ou veto.

##### ***4.1. Proposta de novo texto legal***

No texto vigente, conforme já preceituado, aplica-se um conceito subjetivo por meio do qual se determina que o ISS não incide sobre a exportação de

serviços, não se caracterizando como tais “os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo *resultado* aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior”.

Em linhas gerais, a legislação, mercê de sua escassa objetividade, traz como fator crucial para a verificação da exportação do serviço o controvertido *resultado*, não sendo indispensável o ingresso de divisas.

Nesse particular, andou bem o legislador no texto proposto pelo PLS n. 475/2017, pois altera profundamente o indicado, consolidando a teoria da fruição, *in verbis*:

“Art. 1º O artigo 2º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho e 2003, passa a vigorar com a seguinte redação:

‘Art. 2º [...]

I – as exportações de serviços para o exterior do País, quando os benefícios do serviço se verificarem em território estrangeiro e houver ingresso de divisas no país.

[...]

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso I, o local onde os benefícios do serviço são verificados independe do local onde o serviço é realizado (NR).

Art. 2º Essa lei entra em vigor na data de sua publicação.’”

Diante do exposto, nota-se que, caso aprovada, servirão de elementos para a caracterização da exportação de serviço: (i) verificação de que os benefícios ocorreram em território estrangeiro; (ii) ingresso de divisas.

Como se nota, ademais, a lei consagra a teoria da fruição, ao indicar que o local da fruição dos benefícios independe do local onde os serviços são realizados, o que encerraria as discussões a respeito da dicotomia “teoria da fruição” *versus* “teoria da conclusão”.

#### **4.2. Possíveis problemáticas**

Se, por um lado, a proposta de alteração legislativa vem ao encontro do entendimento doutrinário que consagra a teoria da fruição, findando anos de controvérsia sobre a expressão *resultado*, por outro, parece-nos que o texto atualizado dará início a um novo ciclo de polêmicas. Malgrado o esforço do legislador, o novo texto legal proposto traz ao lume outra questão a que a doutrina e a jurisprudência precisarão responder: (i) *qual será o limite objetivo para a verificação dos benefícios no exterior e qual será o lapso de tempo para essa verificação? Um serviço que, de modo reflexo ou indireto, trouxer benefícios para o território nacional poderia ser tributado?*

Deve-se ter em mente que o mundo é globalizado; sendo assim, serviços prestados para o exterior poderão ter seus benefícios indiretos verificados em outros países, inclusive no Brasil, como efeito reflexo. Nesse cenário, pode-

riam ganhar destaque outras duas teorias: uma levantada pelo professor Luís Eduardo Schoueri, já mencionada alhures, pela qual se deve verificar o objetivo ou a causa do contrato, que seria única, e outra, possivelmente nova, que trará como critério qualquer local onde os serviços tenham surtido efeitos, considerando, aqui, seus *efeitos reflexos ou indiretos*.

Para não ficar na aridez da teoria, vamos considerar, exemplificadamente, a contratação de serviços de publicidade a ser veiculada no exterior. Caso o produto seja também comercializado no Brasil e considerando o alcance ilimitado das redes computacionais, poder-se-ia questionar se, nessa hipótese, o serviço não trouxe benefícios, ainda que indiretamente, ao Brasil e, portanto, não se aplicaria à isenção do imposto.

O contribuinte, nesta toada, se veria novamente a braços com o dilema do não reconhecimento da isenção, afrontando sua expectativa legítima de não ser tributado em razão de exportação de serviços que, ao menos de forma direta, sejam usufruídos no exterior.

Nesse ponto, aliando-se aos ensinamentos analisados no decorrer do presente trabalho e, ainda, às justificativas da própria lei, far-se-á relevante considerar os objetivos diretos ou causa do contrato, como meio de consagrar a segurança jurídica e, conseqüentemente, o equilíbrio das relações jurídicas. Caso contrário, dar-se-á início a nova celeuma a respeito do tema, mormente a respeito do “local de benefícios do serviço”, seja em razão de reflexos indiretos, seja pela hipótese, nada remota, de, após longo lapso temporal, o benefício ser usufruído diretamente em outros locais.

Em virtude dessas considerações, pelo bem da segurança jurídica, especialmente considerando que benefícios indiretos podem ocorrer após lapso temporal considerável, parece necessário estabelecer que a lei se refere a benefícios diretos e imediatos, sob pena de dar início a nova rodada de contencioso tributário, em prejuízo do nosso sistema econômico, o que iria de encontro à intenção do legislador.

Posta assim a questão e reconhecendo que o novo texto legal, apesar de pôr fim à discussão sobre o dissenso “teoria da conclusão *versus* teoria da fruição”, traz novas controvérsias, não se pode perder de vista que o dispositivo legal não impede que sejam verificados benefícios da prestação de serviços no território nacional, servindo como elemento decisivo, simplesmente, a verificação de efeitos em território estrangeiro, sem a determinação de exclusividade.

Em virtude dessas considerações, apreciando a intenção do legislador de fomentar o comércio exterior, entendemos que efeitos indiretos, especialmente que não sejam imediatos, não devem servir de óbice para a isenção do imposto sobre serviços na exportação.

## 5. Conclusão

Desde o início da vigência da Emenda Constitucional n. 03/1993, que incluiu o art. 156, § 3º, II, da Constituição Federal, bem como do art. 2º, I, da

Lei Complementar n. 116/2003, a doutrina e a jurisprudência, judicial e administrativa, têm se ocupado com a definição do termo *resultado*, tendo-se notado a evolução da análise do tema no decorrer dos anos.

Muito embora a doutrina tenha permanecido praticamente unânime na interpretação de que *resultado* se relaciona com a fruição dos serviços, a jurisprudência, tanto administrativa como judicial, mostrou-se hesitante, por vezes adotando a teoria da conclusão, entendendo que o resultado do serviço se verifica onde ele é concluído.

Não obstante essa visão antagônica, o julgamento do Agravo em Recurso Especial n. 587.403/RS, bem como a substituição do Parecer Normativo SF n. 02/2016 pelo Parecer Normativo SF n. 04/2016 da Secretaria de Finanças de São Paulo, confirmou a percepção de que, pouco a pouco, a jurisprudência caminha pelo afastamento da teoria da conclusão, muito embora a controvérsia esteja longe do fim, como demonstra as decisões emanadas pelo Conselho Municipal de Tributos de São Paulo e que foram avaliadas no decorrer do presente trabalho. Nesse caminhar, o Projeto de Lei Complementar n. 475/2017, caso aprovado, trará preciosa contribuição para redução das controvérsias relacionadas ao tema, na medida em que adota expressamente a teoria da fruição, em detrimento da malfadada teoria da conclusão, que, por vezes, foi utilizada em desfavor do contribuinte.

Contudo, isso precisa ser apreciado em um sentido amplo que envolva todos os elementos do novo texto legal. Isso porque o temor é que a legislação proposta inicie novos embates jurídicos, relacionados às discussões acerca de eventuais benefícios indiretos verificados no Brasil decorrentes de serviços exportados, como serviços de publicidade, por exemplo, especialmente diante de fruição de tais benefícios em território nacional após determinado lapso temporal.

Tudo considerado, a conclusão a que chegamos é que, com base em análise documental das jurisprudências do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo, embora ainda permaneçam controvérsias sobre o tema, as decisões caminham no sentido de se afastar da teoria da conclusão, aproximando-se, em certa medida, da teoria da fruição. Por sua vez, no que toca ao Projeto de Lei do Senado n. 475/2017, muito embora o novo texto legal traga evolução há muito desejada pela comunidade jurídica, novas polêmicas poderão emergir, especialmente quando o serviço em análise permitir a fruição de benefícios – em território nacional – após certo lapso temporal.

Consequentemente, espera-se que, atendendo-se o princípio da segurança jurídica dos contribuintes, o Fisco se atenha aos objetivos diretos dos contratos de serviços em discussão, levando em consideração, ademais, que a desoneração das exportações tem como objetivo inserir o Brasil no contexto da

economia globalizada, sendo que a definição de critérios claros sobre o tema atenderia aos interesses nacionais.

### Referências bibliográficas

- ÁVILA, Humberto. ISSQN. Exportação de serviços. LC 116/03. Isenção: requisitos e alcance. Conceitos de “desenvolvimento” de serviço e “verificação” do seu resultado. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 134. São Paulo: Dialética, nov. 2006.
- BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Parecer Normativo COSIT nº 1, de 11 de outubro de 2018*. Brasília: DOU, 16 out. 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95763>>. Acesso em: 25 nov. 2018.
- \_\_\_\_\_. Senado Federal. *Projeto de Lei nº 475, de 2017* (complementar). Comissão de Assuntos Econômicos. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, para estabelecer critérios para isenção de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre as exportações de serviços para o exterior do País. Brasília, 2017.
- \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo em Recurso Especial nº 587.403/RS*. Rel. Min. Gurgel de Faria, 1ª Turma, j. 18.10.2016, publicação: 24.11.2016.
- \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 831.124/RJ*. Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, j. 15.08.2006, DJ 25.09.2006.
- \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Mandado de Injunção nº 590-2/RJ*. Rel. Min. Carlos Velloso, Plenário, j. 26.03.2003, DJe 09.05.2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. O conceito de “exportação de serviços” para fins de não incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: BRITTO, Demes de (coord.). *Temas atuais do direito aduaneiro brasileiro e notas sobre o direito internacional*. São Paulo: IOB, 2012. v. 1.
- GATT. General Agreement on Tariffs and Trade. Anexo 1B: Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS). In: BRASIL. Presidência da República. *Decreto nº 1.355, de 30 dezembro de 1994*. Promulga a Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguaia de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT. Brasília: DOU 31.12.1994. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/negociacoes-internacionais/1885-omc-acordos-da-omc>>. Acesso em: 25 nov. 2018.
- HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. 2. ed. reform., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014.
- MOURA, Fabio Clasen de. *Imposto sobre Serviços: operações intermunicipais e internacionais: importação e exportação*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

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

SÃO PAULO (Município). Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico. *Parecer Normativo SF nº 4, de 9 de novembro de 2016*. Não incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS nos serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado se verifique no exterior do País. São Paulo: DOM 10.11.2016.

SÃO PAULO (Município). Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico. *Decreto Municipal nº 56.235, de 3 de julho de 2015*. Aprova a Consolidação das Leis Tributárias do Município de São Paulo. São Paulo: DOC 04.07.2015.

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

TROIANELLI, Gabriel Lacerda; e GUEIROS, Juliana. O ISS e exportação e importação de serviços. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. (org.). *ISS – Lei Complementar 116/03*. Curitiba: Juruá, 2005.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

### Anexo 1

Tabela 1. Critérios de seleção das decisões

<i>Processo</i>	<i>ISS exportação?</i>	<i>Foi conhecido?</i>	<i>Foi provido?</i>	<i>Câmara</i>	<i>Data do Julgamento</i>
6017.2017/0010090-3	Não				
6017.2017/0010033-4	Sim	Sim	Não	3 <sup>a</sup>	28.06.2017
6017.2017/0009663-9	Não				
6017.2017/0004968-1	Sim	Sim	Não	2 <sup>a</sup>	28.06.2017
6017.2017/0002335-6	Sim	Sim	Não	2 <sup>a</sup>	31.05.2017
6017.2017/0000182-4	Não				
6017.2016/0034630-7	Sim	Sim	Não	1 <sup>a</sup>	03.05.2017
6017.2016/0033406-6	Sim	Sim	Não	4 <sup>a</sup>	08.06.2017
6017.2016/0029007-7	Sim	Sim	Parcial	4 <sup>a</sup>	06.04.2017
6017.2016/0028702-5	Não				
6017.2016/0027760-7	Sim	Sim	Sim	2 <sup>a</sup>	20.02.2017
6017.2016/0025478-0	Sim	Sim	Parcial	4 <sup>a</sup>	20.07.2017
6017.2016/0023789-3	Sim	Parcial	Não	3 <sup>a</sup>	08.02.2017
6017.2016/0022475-9	Sim	Sim	Não	1 <sup>a</sup>	09.03.2017

6017.2016/0022152-0	Sim	Sim	Não	3ª	11.01.2017
6017.2016/0019739-5	Sim	Parcial	Não	1ª	15.03.2017
6017.2016/0019641-0	Sim	Parcial	Não	3ª	23.11.2016
6017.2016/0019343-8	Sim	Sim	Não	3ª	30.11.2016
6017.2016/0017682-7	Sim	Parcial	Sim	4ª	27.07.2017
6017.2016/0016862-0	Sim	Sim	Parcial	4ª	11.05.2017
6017.2016/0016546-9	Sim	Parcial	Não	3ª	23.11.2016
6017.2016/0016468-3	Não				
6017.2016/0016188-9	Sim	Sim	Não	3ª	30.11.2016
6017.2016/0015960-4	Sim	Sim	Parcial	1ª	16.05.2017
6017.2016/0014124-1	Sim	Parcial	Não	4ª	10.08.2017
6017.2016/0013627-2	Sim	Parcial	Não	2ª	23.12.2016
6017.2016/0013382-6	Sim	Parcial	Não	2ª	23.08.2017
6017.2016/0012886-5	Sim	Não			
6017.2016/0011808-8	Sim	Sim	Sim	3ª	30.11.2016
6017.2016/0010477-0	Não				
6017.2016/0010172-0	Sim	Sim	Não	2ª	30.11.2016
6017.2016/0009988-1	Sim	Sim	Não	4ª	18.05.2017
6017.2016/0009039-6	Não			C.	
6017.2016/0008698-4	Sim	Parcial	Não	2ª	16.11.2016
6017.2016/0008565-1	Sim	Não		C.	
6017.2016/0008564-3	Sim	Não		C.	
6017.2016/0007219-3	Não				
6017.2016/0004855-1	Não			C.	
6017.2016/0004828-4	Não				
6017.2016/0004796-2	Sim	Sim	Não	2ª	22.02.2017
6017.2016/0004533-1	Sim	Sim	Não	3ª	09.11.2016
6017.2016/0004453-0	Sim	Não		C.	
6017.2016/0003082-2	Sim	Não		C.	
6017.2016/0002006-1	Sim	Sim	Não	1ª	02.03.2017
6017.2016/0001379-0	Sim	Não			
6017.2015/0004117-2	Sim	Não		C.	
6017.2015/0004019-2	Sim	Sim	Não	1ª	06.05.2016
6017.2015/0003753-1	Sim	Não		C.	
6017.2015/0003671-3	Sim	Não		C.	

6017.2015/0003290-4	Não				
6017.2015/0003290-4	Sim	Sim	Não	3ª	31.08.2016
6017.2015/0003048-0	Sim	Não		C.	
6017.2015/0002743-9	Sim	Não		C.	
6017.2015/0002450-2	Sim	Não		C.	
6017.2015/0002393-0	Sim	Não		C.	
6017.2015/0002389-1	Sim	Sim	Não	C.	
6017.2015/0001320-9	Não				
6017.2015/0000519-2	Sim	Não		C.	
6017.2015/0000085-9	Sim	Não		C.	
2014-0.359.680-4	Sim	Sim	Não	1ª	03.06.2016
2014-0.357.771-0	Sim	Sim	Não	1ª	03.06.2016
2014-0.324.925-0	Sim	Sim	Não	3ª	17.08.2016
2014-0.324.925-0	Sim	Não		1ª	
2014-0.205.851-5	Não				
2014-0.170.102-3	Sim	Não		C.	
2014-0.132.696-6	Sim	Não		C.	
2014-0.120.575-1	Não				
2014-0.011.647-0	Não				
2013-0.285.996-6	Não				
2013-0.283.474-2	Não				
2011-0.125.786-1	Sim	Não		C.	

Fonte: Dados do autor.

## Anexo 2

Tabela 2. Análise das decisões selecionadas

<i>Recurso Ordinário</i>	<i>Câmara</i>	<i>Data</i>	<i>Objeto</i>	<i>Decisão</i>
2014-0.357.771-0	1ª	03.06.2016	Pesquisa com a coleta e o processamento de dados feitos em território nacional.	<i>Favorável ao Fisco (Maioria Qualificada)</i> Considerou-se resultado como a conclusão do serviço, nos termos do Parecer Normativo SF n. 02/2016.



6017.2015/0003290-4	3 <sup>a</sup>	31.08.2016	Consultoria financeira e assessoria para investimentos.	<i>Favorável ao Fisco (Maioria)</i> Considerou-se resultado como a conclusão do serviço, nos termos do Parecer Normativo SF n. 02/2016.
6017.2016/0034630-7	1 <sup>a</sup>	03.05.2017	Pesquisa mercadológica e consultoria, com foco em prestar informações acerca do modo comportamental de consumidores.	<i>Favorável ao Fisco (Maioria)</i> Considerou que o elemento material e o interesse econômico se encontram no Brasil. Portanto, tendo em vista o Parecer Normativo SF n. 04/2016, decidiu-se favoravelmente ao Fisco.
6017.2016/0015960-4	1 <sup>a</sup>	16.05.2017	Pesquisa e Consultoria econômica e financeira.	<i>Parcial Provimento ao Contribuinte (Unânime)</i> Apenas para retificar os autos de infração, dado que continham notas fiscais do subitem 1.07 (suporte técnico em informática). Quanto aos demais serviços se manteve a autuação.

6017.2017/0004968-1	2ª	26.06.2017	Empresa brasileira com empresa equatoriana para a prestação de serviços indicados nos itens 31.01, 07.03, 14.02, 01.06.	<i>Favorável ao Fisco (Maioria)</i> Quanto aos subitens 31.01, 07.03 e 14.02, a relatora entendeu que as descrições das NFS-e não seriam suficientes para determinar se o serviço foi exportado. Já com relação aos serviços do subitem 01.06, entendeu-se que não seria possível verificar se o sistema, programa de computador, base de dados ou equipamento não estaria vinculado a pessoa localizada no Brasil, nos termos do Parecer SF n. 04/2016.
6017.2016/0027760-7	2ª	20.02.2017	Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.	<i>Favorável ao Contribuinte (Unânime)</i> Observou que o fato de a empresa “Metlife” e as demais venderem produtos de forma global, não induziria a eventual “interesse econômico no Brasil”, pois as contratações foram específicas e se esgotaram “no âmbito de seus limitados propósitos negociais”

6017.2017/0010033-4	3 <sup>a</sup>	28.06.2017	Consultoria e assessoria econômica ou financeira.	<p><i>Favorável ao Fisco (Unânime)</i></p> <p>Considerando que a pessoa (cliente) estaria localizada no Brasil, entendeu que não restaria configurada a exportação de serviços sob a luz do Parecer Normativo SF n. 04/2016, o qual enuncia para o item do serviço fiscalizado que não se tem exportação “se uma das partes intermediadas, os respectivos bens ou os interesses econômicos estiverem localizados no Brasil”.</p>
6017.2016/0011808-8	3 <sup>a</sup>	30.11.2016	Elaboração de proposta de programa educacional, “Ciência e Tecnologia com Criatividade”, prestado para o governo da Argentina.	<p><i>Favorável ao Contribuinte (Unânime)</i></p> <p>Tendo em vista que tanto o elemento material/imaterial quanto o interesse econômico se encontravam na Argentina, e esses elementos seriam o objeto da prestação do serviço “cuja isenção prestigia a concorrência de empresas brasileiras na realização de atividades no exterior”, o Relator entendeu ser aplicável ao caso o art. 1º do Parecer SF n. 04/2016.</p>

6017.2016/0033406-6	4 <sup>a</sup>	08.06.2017	Gestão de carteiras de fundos de investimentos.	<p><i>Favorável ao Fisco (Maioria)</i></p> <p>O Relator do julgamento entendeu que não haveria elemento que autorizasse o reconhecimento da exportação de serviços, uma vez que o contribuinte não comprovou a realização de investimentos exclusivamente no exterior.</p>
6017.2016/0017682-7	4 <sup>a</sup>	27.07.2017	Gestão de carteiras de fundos de investimentos.	<p><i>Favorável ao Contribuinte (Unânime).</i></p> <p>Recorrente – observado o seu ônus probatório fixado no art. 3º do Parecer SF n. 04/2016 – juntou aos autos comprovantes de pesquisas realizadas junto ao Sistema da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) que atestam que os fundos por ela administrados, objeto das autuações, jamais foram registrados naquele órgão, registro este que seria necessário para o investidor residente no exterior poder operar investimentos no Brasil.</p>

Fonte: Dados do autor.