

# INTERPRETAÇÃO AMPLA DA NÃO-INCIDÊNCIA DO ISS NA EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS E A IRRELEVÂNCIA DO LOCAL DE RESIDÊNCIA DO TOMADOR

## 1. INTRODUÇÃO

1.1. Sim, é fato que uma série de artigos, acórdãos e atos normativos já foram escritos sobre o tema da não incidência do ISS sobre a exportação de serviços. Não se propõe aqui apenas repisá-los, mas desenvolver um enfoque cuja argumentação tome a Constituição e a lei complementar como instrumentos que estimulem os brasileiros a expandir serviços ao público estrangeiro ou mesmo ao público brasileiro que mantém interesses em outros países.

1.2. O tema, hoje, encontra-se praticamente restrito à discussão do que significa a exceção do “cujo resultado aqui se verifique”<sup>1</sup>, como limitador da não incidência. Como se pretenderá demonstrar, não se mostrou suficiente utilizar-se a excepcionalidade para interpretar, por exclusão ou *a contrario sensu*, o alcance de uma não incidência qualificada em lei complementar reguladora de limitação já mencionada no próprio texto constitucional.

1.3. Sim, em que pese toda a literatura a respeito, acredito que, com ela, não se alcançará tão cedo a pacificação do tema, vide já passados dezessete anos. Apesar de a

---

<sup>1</sup> No sentido de que “resultado” corresponde a “benefício”, GUSTAVO BRIGAGÃO: “A meu ver, esse conceito está diretamente relacionado com o objetivo pretendido pelo seu tomador ao contratá-lo, que certamente não é a execução do serviço em si, mas o benefício dele decorrente.” (“ISS não incide sobre exportação de serviços”. Artigo publicado na revista Consultor Jurídico em 31.07.2013, disponível em <https://www.conjur.com.br/2013-jul-31/consultor-tributario-iss-nao-incide-exportacao-servicos>, acesso em 14.08.2020); no sentido da “fruição”, ROQUE ANTONIO CARRAZZA: “Apenas haverá incidência quando uma prestação de serviços avençada entre um nacional e um estrangeiro (pessoa domiciliada ou sediada no exterior), irradie seus efeitos no Brasil(...). De consequência, sempre mais confirmamos que a expressão ‘cujo resultado aqui se verifique’ tem a acepção de local onde ocorre a fruição do serviço (...)” (“ISS - Serviços de Reparação de Turbinas de Aeronaves, para destinatários no Exterior – Não Incidência – Exegese do art. 2º, I, e seu parágrafo único, da Lei Complementar nº 116/2003”. TÓRRES, Helene Taveira (Org.). Direito Tributário Internacional Aplicado. Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p 529-530); no sentido de “utilidades”, HUMBERTO ÁVILA: “Com efeito, sendo 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 resultado do serviço é a utilidade que ele visa a criar. O esforço humano é seu desenvolvimento; a utilidade, seu resultado.” (“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”. In Revista Dialética de Direito Tributário 134:105, 2006).

doutrina ter sido construída com foco no conceito de “resultado”, verifica-se pouca adesão nos tribunais e as administrações municipais, por seu turno, decidiram, na maior parte das vezes, seguir um viés diminutivo (senão destrutivo) ao tratar o tema como uma isenção qualquer.

1.4. Como se buscará demonstrar, a interpretação mais ampla possível da norma de não incidência é a mais condizente com o espírito constitucional. A lei complementar que concretiza o objetivo constitucional permite que a não incidência alcance até mesmo a situação em que residentes no Brasil contratam empresas brasileiras para prestar serviços conectados com interesses ou negócios do cliente brasileiro no exterior.

1.5. GILBERTO DE ULHÔA CANTO, um dos grandes mestres do direito tributário brasileiro, dizia sempre que não buscava fazer o melhor, em termos absolutos, mas apenas o melhor que lhe era pessoalmente possível. E assim julgava o trabalho alheio: esperava que cada um fizesse o melhor do que fosse capaz, embora não fosse necessariamente o melhor teoricamente possível<sup>2</sup>. Ao Dr. Gilberto, *in memoriam*, exporei a seguir minha contribuição ao tema dentro do que me seja possível realizar.

## **2. NÃO SE TRIBUTA A EXPORTAÇÃO**

2.1. Uma das limitações constitucionais à tributação reside nas exportações brasileiras, cientes que estavam os constituintes originários e derivados ao longo das reformas constitucionais de que o País deve evitar que sejam “exportados” tributos locais juntamente com a produção nacional (e aqui inclui-se a “produção” de serviços). Cientes também de que a tributação ocorre historicamente no “destino”, no pagamento de “direitos aduaneiros” como condição e controle para o seu desembaraço no estrangeiro.

2.2. Seria de fato muito limitado estabelecer-se que um serviço seja considerado “exportado” para fins tributários somente quando este “saísse” do Brasil, tal como trabalhadores de uma empresa brasileira que teriam de se deslocar fisicamente ao exterior para executar um serviço. A lei complementar foi perfeita ao não eleger para o

---

<sup>2</sup> REZENDE, Condorcet. “Gilberto de Ulhôa Canto: um artesão do Direito” (Nota de Falecimento). *In* Revista da Direito Administrativo, 202:387-388, 1995.

serviço a mesma condição da exportação de mercadoria, que é a sua saída “física” do País<sup>3</sup>, porque, no serviço, é possível alcançar muitas vezes o mesmo objetivo sem que se necessite de deslocamento físico para a sua concretização.

2.3. Diante dessa situação, a Constituição previu a não incidência da exportação de bens e serviços em relação a impostos e contribuições que incidem diretamente sobre essa operação.

2.4. Nesse ponto, dois objetivos foram perseguidos: no campo imediato, a não oneração da exportação dos bens e serviços nacionais ou nacionalizados e, no mediato, favorecer a contratação de indivíduos e empresas brasileiras para atuarem no mercado mundial.

### **3. AS LEIS**

3.1. Um dos papéis da lei complementar é o de “regular as limitações constitucionais ao poder tributar” (art. 146, II), incluindo-se aí, a previsão constitucional de não oneração das exportações por tributos.

3.2. Não apenas as leis complementares, mas igualmente as leis instituidoras dos tributos e seus decretos regulamentadores trataram de dar o máximo de concretude ao desígnio constitucional.

3.3. A Constituição prevê que o IPI “não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior”. A norma geral que trata do IPI (CTN) nada dispõe, porém a sua lei instituidora reconhece a não incidência sobre o “produto exportado para o exterior” (art. 7º da Lei 6.402/1964), assim como o seu regulamento, que prevê a não incidência com base na mesma redação da Constituição (art. 18, II do Decreto 7.212/2010).

3.4. No caso do ICMS, a Constituição define que o imposto “não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior”. A norma geral do ICMS confirma

---

<sup>3</sup>Interessante notar que nunca se deu igual importância ao que seria uma “exportação de mercadorias” porque a condição que concretiza essa exportação, a saída física da mercadoria do País, é de uma objetividade absoluta.

a não incidência para as “operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias (...) ou serviços” (art. 3º, II, da Lei Complementar 87/96 – Lei Kandir).

3.5. O IOF, que não tributa diretamente a exportação, não incide sobre “operações de câmbio relativas ao ingresso no País de receitas de exportação de bens e serviços”, como uma forma de também reduzir no câmbio os custos da exportação (art. 15-B, I, do Decreto nº 6.306/2007).

3.6. Antes da introdução na Constituição da norma segundo a qual as contribuições sociais não incidirão sobre “as receitas decorrentes da exportação” (EC 33/2001), a não incidência do PIS e da COFINS deu-se por meio de isenção sobre as receitas decorrentes de “serviços prestados a pessoa residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas” (art. 14, III, MP, 2.158-35/2001)<sup>4</sup>. O que chama atenção aqui é que sequer há menção a “exportação de serviços”, muito menos a “resultado”. Essa antiga isenção (hoje, imunidade), portanto, não se limita apenas ao estímulo às exportações, mas possui foco também no ingresso de divisas no País<sup>5</sup>. Trata-se de uma peculiaridade dessa não incidência que se tornou questionável com a sua requalificação ao *status* constitucional de imunidade e que, por sinal, não prevê tal condição.

3.7. Veja-se, por exemplo, que nos casos do ICMS e do IPI, o ingresso de divisas não é elemento constitutivo da não incidência. O calote dado pelo importador não desconfigura a não incidência desses impostos sobre o produto brasileiro que saiu

---

<sup>4</sup> Inicialmente, no caso do PIS, a Lei nº 7.714/1988, concedeu isenção sobre as receitas da exportação de “produtos manufaturados nacionais” (art. 5º). A LC 70/1991, porém, isentou a incidência da COFINS sobre a “venda de mercadorias ou **serviços**, destinados ao exterior” (grifou-se). A LC nº 85/1996, confirmou a isenção sobre a receita de “vendas de serviços para o exterior” (art. 7º, I). Posteriormente, o Presidente da República editou a MP 1.858-6/1999 com reedições e renumerações posteriores até redundar na MP citada, que ser perpetuou e vige até hoje. Por meio delas, restaram revogados o art. 7º da LC nº 70/1991 e toda a LC nº 85/1996. Com efeito, a partir de 1º.02.1999, as Medidas Provisórias citadas estenderam também para o PIS a isenção sobre a exportação de serviços (art. 14, § 1º), antes apenas aplicável a “produtos manufaturados” e, em relação a ambos (PIS e COFINS), condicionou o benefício à prestação de serviço em favor de (i) “pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior” e (ii) “cujo pagamento represente ingresso de divisas” (art. 14, III).

<sup>5</sup> O Parecer Normativo 1/2018 considera exportação de serviços “a operação realizada entre aquele que, enquanto prestador, atua a partir do mercado doméstico, com seus meios disponíveis em território nacional, para atender a uma demanda a ser satisfeita em um outro mercado, no exterior, em favor de um tomador que atua, enquanto tal, naquele outro mercado, **ressalvada a existência de definição legal distinta aplicável ao caso concreto e os casos em que a legislação dispuser em contrário**” (grifou-se). Considerando que a MP 2.158-35/2001, vista acima, prevê que haverá isenção quando o serviço (i) for prestado a pessoa jurídica no exterior e (ii) o pagamento representar ingresso de divisas, sem sequer mencionar a expressão “exportação”, entendo que não se aplica o conceito estabelecido no Parecer da Receita Federal para a Contribuição ao PIS e a COFINS.

fisicamente do País. Há, por exemplo, soluções de consulta da própria Receita Federal admitindo a isenção da Contribuição ao PIS e da COFINS no ingresso de divisas decorrente do pagamento de cartões de crédito internacionais por hóspedes estrangeiros em hotéis no Brasil<sup>6</sup>.

3.8. Portanto, uma isenção, como no caso das contribuições sociais antes da EC 33/2001, pode ter objetivos específicos e descolados de questões constitucionais<sup>7</sup>. Porém, se há previsão de uma não incidência na Constituição, a lei deve estar conectada com esse espírito de não oneração. Sua interpretação, dentre as possíveis, deve se dar de forma ampla o suficiente para lograr atender à finalidade constitucional que dá sentido à sua existência. Por outro lado, dentre os sentidos possíveis da norma há que se considerar, em especial, aquele que se orienta pelo contexto no qual determinado preceito está inserido, isto é, quando o consideramos como parte de uma dada regulação. Chama-o KARL LARENZ de “contexto significativo da lei”<sup>8</sup>.

3.9. O mesmo entendimento deve aplicar-se ao ISS porque tomou o constituinte derivado a atitude de conceder também *status* constitucional à não incidência do imposto sobre a “exportação de serviços para o exterior” (EC 3/1993) e prever a sua regulação por norma qualificada, no caso, a LC 116/2003, que consagra a não

---

<sup>6</sup> “Não incide a Contribuição para o PIS/Pasep sobre a receita auferida na prestação de serviços de hotelaria a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, quando o pagamento realizado represente ingresso de divisas no País, como se observa nos pagamentos realizados por tais pessoas com uso de cartão de crédito internacional emitido no exterior e por meio de cheques de viagem (*traveller’s checks*), ainda que o recebimento do valor destes pelo estabelecimento seja intermediado por instituições financeiras nacionais. Receitas decorrentes de pagamentos por serviço de hotelaria são unicamente as referentes à cobrança de diária pela ocupação de unidade habitacional com as características definidas pelo Ministério do Turismo. Tal conceito abrange o fornecimento de alimentos, desde que incluído na regular diária cobrada e não for objeto de cobrança destacada do valor da diária.” (Solução de Consulta DISIT 153/2003, 8ª Região).

<sup>7</sup> A legislação federal do Simples Nacional é interessante nesse aspecto porque menciona as condições para a não incidência de cada tributo no caso de exportação, porém de forma misturada, no Regulamento do Simples Nacional (Resolução CGSN nº 140/2018): “Art. 25. (...) § 3º. A ME ou EPP deverá segregar as receitas decorrentes de exportação para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou sociedade de propósito específico, observado o disposto no § 7º do art. 18 e no art. 56 da Lei Complementar nº 123, de 2006, quando então serão desconsiderados, no cálculo do valor devido no âmbito do Simples Nacional, conforme o caso, os percentuais relativos à **Cofins, à Contribuição para o PIS/Pasep, ao IPI, ao ICMS e ao ISS** constantes dos Anexos I a V desta Resolução. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 14). (...) § 4º **Considera-se exportação de serviços para o exterior a prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas**, exceto quanto aos serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique [nota do autor: a parte inicial somente se aplica à Contribuição ao PIS e à COFINS e a parte final deve ser interpretada como somente aplicável ao ISS]. (Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 [nota: trata somente do ISS], art. 2º, parágrafo único; Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º, art. 18, § 14 [nota: não se refere a essa condição]” (grifou-se).

<sup>8</sup> *Metodologia da Ciência do Direito*. Lisboa: Fund. Calouste Gulbenkian, 1997, p. 457.

incidência sobre “as exportações para o exterior do País” (art. 2º, I). A exceção são “os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior” (art. 2º, § único).

3.10. Conforme será visto a seguir, a enorme importância dada à exceção tomou conta do debate e também foi objeto de interpretação de autoridades tributárias.

#### **4. STJ CAMINHA PARA APLICAÇÃO AMPLA DA NÃO INCIDÊNCIA?**

4.1. O tema já foi tratado nos tribunais, que cuidaram da exportação de serviços sem a qualidade constitucional merecida. Há, inclusive, julgados que aplicam o critério de “territorialidade”<sup>9</sup> comum a impostos que oneram mercadorias, mas que em nenhum momento foi citado pelo legislador complementar do ISS.

4.2. No Superior Tribunal de Justiça (STJ), tratou-se da exportação de serviços estritamente por meio da busca de um conceito para “resultado”.

4.3. O primeiro caso julgado no STJ, em 2006, pela Primeira Turma, referiu-se a uma empresa brasileira que fez um reparo na turbina de uma aeronave operada por uma empresa estrangeira. Nesse julgado, o tribunal entendeu “ser de suma importância a compreensão do termo resultado” e, por maioria, entendeu que o “resultado” seria o “efetivo conserto do equipamento”, que ocorreu no Brasil. Portanto, o serviço deveria ser tributado pelo ISS. A divergência, por outro lado, entendeu que o resultado teria

---

<sup>9</sup> Cf., entre outros, o seguinte acórdão: “PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA VISANDO O AFASTAMENTO DA COBRANÇA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. EMPRESA QUE EXERCE ATIVIDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS RELACIONADA À LOGÍSTICA ESPECIAL PARA EVENTOS, REALIZANDO O TRANSPORTE INTERNO DOS BENS DO PORTO OU AEROPORTO PARA O LOCAL DO EVENTO E, AO FINAL, A DEVOLUÇÃO DOS BENS AO EXTERIOR. EMPRESA-AUTORA QUE É CONTRATADA POR PESSOAS FÍSICAS OU JURÍDICAS RESIDENTES NO EXTERIOR PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS QUE SÃO EXECUTADOS NO BRASIL. NÃO HÁ COMO SE ACOLHER A TESE AUTORAL QUE OBJETIVA AFASTAR A INCIDÊNCIA DO ISS, TENDO EM VISTA QUE OS SERVIÇOS PRESTADOS PELA AUTORA SÃO DESENVOLVIDOS EM TERRITÓRIO NACIONAL. (...)” (Apelação Cível 0272441-31.2016.8.19.0001, Relator Desembargador Antonio Carlos Arrábida Paes, 23ª Câmara Cível do TJ/RJ, DJ 12.12.2018, grifou-se)

ocorrido fora do País, no momento da (re)“instalação” da turbina pelo tomador do serviço no exterior<sup>10</sup>.

4.4. Em outras palavras, se o conserto, que, no caso, é o *serviço em si*, ocorrer no Brasil, então haverá incidência tributária. *A contraio sensu*, se a empresa brasileira expatriar seus trabalhadores para realizar o conserto no exterior, aí sim (e somente aí) não haverá incidência tributária. Esse julgado apequena a não onerosidade das exportações porque trata a exportação de serviço como exportação de mercadoria dada a condição de deslocamento físico do serviço para o exterior a que me referi na introdução deste artigo.

4.5. Dez anos depois, ou seja, em 2016, novamente a Primeira Turma do STJ enfrentou o tema no caso de uma empresa brasileira contratada para elaborar um projeto de engenharia para ser utilizado no exterior. Além de esse julgado sequer fazer referência ao de 2006, a aplicação do “resultado” foi diametralmente oposta. Assim como o conserto da turbina, o projeto de engenharia foi concluído no Brasil, porém a Turma entendeu dessa vez que não há incidência “quando se puder extrair do seu teor, bem como dos termos do ato negocial, a intenção de sua execução no território estrangeiro”<sup>11</sup>.

4.6. O projeto foi elaborado e entregue ao cliente estrangeiro, que o encaminharia a uma outra empresa de engenharia (provavelmente uma construtora) para executá-lo no exterior, erigindo a edificação conforme “as Plantas de execução”, o “dimensionamento” e a “modelagem” elaborados pela empresa brasileira. Se a planta, o dimensionamento e a modelagem terão utilidade ou gerarão proveito no exterior, qual a diferença com o caso da turbina consertada no Brasil que terá utilidade ou proveito no exterior? Nenhuma. Ambos os serviços foram concluídos no País. Então, por que o resultado do julgamento foi diferente? Por que a execução da obra será realizada no exterior? Mas não é a empresa brasileira que irá executá-la!

---

<sup>10</sup> REsp 831.124/RJ, STJ, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, *in* DJ 25.09.2006. Na mesma linha, cf. julgado proferido pelo TJ/RJ, no qual ficou definido que incide o ISS no serviço de reparo de embarcação marítima estrangeira em passagem pelo Brasil, “uma vez que o resultado, qual seja, o conserto dos equipamentos dos navios, foi atingido em solo brasileiro” (Apelação Cível Nº 0089692-17.2014.8.19.0001, Rel. Desembargador Fernando Fernandy Fernandes, 13ª Câmara Cível., *in* DJ 05.07.2017).

<sup>11</sup> AREsp 587.403/RS, STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro Gurgel De Faria, *in* DJ 24.11.2016.

4.7. Portanto, além de o STJ ter sequer mencionado o precedente de 2006, o que não é todo modo ruim, proferiu novo julgado que não deixa claro se o fato de haver execução no exterior significa que o “benefício”, a “utilidade” ou a “fruição”, conforme correntes doutrinárias já citadas<sup>12</sup>, ocorre no exterior, ainda que o serviço tenha sido realizado no País, ou, ao revés, aplicou a não incidência por achar equivocadamente que a execução da planta no exterior e, portanto, a “conclusão” do serviço, também estaria a cargo da empresa brasileira. Se o primeiro entendimento estiver correto, então houve uma benvinda ampliação da interpretação para que ao menos se eliminem critérios como o do local da conclusão do serviço, que na prática estava esvaziando quase completamente a aplicação da não incidência do ISS.

## 5. QUAL O PARÂMETRO A SER UTILIZADO?

5.1. Pensemos o seguinte: quando alguém importa uma mercadoria brasileira é porque diz respeito à sua vida, a seus interesses ou à sua atividade econômica no exterior, seja consumindo-o, revendendo-o, destruindo-o ou utilizando-se, sob qualquer forma, de um produto nacional ou nacionalizado no Brasil, mas, em geral, de algo produzido no nosso País.

5.2. Qual, então, a razão para não se aplicar esse mesmo enfoque aos serviços? Nenhuma. A essência é a mesma, o conceito é o mesmo. A exportação visa a que o mundo consuma algo nacionalizado, extraído ou produzido no Brasil (“*Made in Brazil*”), seja mercadoria ou serviço. A única diferença é que o serviço não é objeto, é apenas um desempenho, uma performance, não precisa necessariamente “mover-se” entre territórios<sup>13</sup>.

5.3. A leitura da LC 116/2003 não deveria ser feita com foco no prestador, mas sim no tomador. O que ele pretende ao contratar o prestador brasileiro? Quais as intenções? O que diz o contrato? Se tudo isso diz respeito a interesses externos do

---

<sup>12</sup> Cf. nota de rodapé 1.

<sup>13</sup> Nesse sentido, vale mencionar a irônica e genial afirmação de ALBERTO XAVIER de que condicionar a exportação do serviço ao deslocamento físico do serviço seria o equivalente a dizer que a exportação de serviços é uma “exportação do exportador”. (*Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 206)



tomador, que não guardam relação com interesses exclusivos no nosso País, então estamos exportando serviços!

5.4. A LC 116/2003, ao excepcionar a questão do “resultado”, refere-se a um resultado no Brasil para o tomador. Se o serviço contratado interessa aos seus negócios, atividades, vida pessoal, etc., no Brasil, então não se trata de exportar serviço, mas de cuidar de interesses locais do tomador. O resultado, portanto, não diz respeito ao prestador (concluir o serviço, fazer a instalação, gerir investimento), mas ao tomador<sup>14</sup>. É no Brasil que o cliente quer ganhar alguma coisa, resolver um problema, administrar uma propriedade, promover um evento etc.? Se o tomador busca algum resultado no nosso País, atuando por meio de contratação de pessoa brasileira, está atuando no nosso mercado ou cuidando de assuntos pessoais no Brasil. Então, não tira nada daqui, não insere o prestador brasileiro no mercado internacional.

5.5. Retornando-se aos casos até agora analisados ou pendentes no STJ: a empresa estrangeira que contrata o reparo de turbina para operar o respectivo avião no exterior só quer ter no Brasil sua turbina consertada; a única pretensão do museu estrangeiro que contrata uma empresa de projetos brasileira é obter plantas que irão orientar a construção de algo no seu país; o fundo de investimento estrangeiro que contrata uma gestora de ativos no Brasil para gerir investimentos do cliente em diversos países do mundo não possui interesse unicamente voltado para o mercado brasileiro. Interessante notar, ainda, que todos esses clientes de empresas brasileiras poderiam, em tese, contratar serviços similares nacionais de outros países. Então, se isso não é exportação, muito pouco restaria.

5.6. Devemos – porque é desejo da Constituição – respeitar em toda a sua amplitude a não incidência de tributos sobre a exportação, não importa se de bens ou de serviços, não há diferença na essência. Porém, seguimos produzindo conceitos de “resultado” em doutrina, decisões judiciais e atos normativos de forma muitas vezes distante de uma realidade maior, baseada na Constituição, que é abertamente a favor do incentivo ao comércio exterior, incluindo-se aí, naturalmente, os serviços.

---

<sup>14</sup> No mesmo sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO: “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.” (“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, p. 181)

5.7. Portanto, o enfoque deve ser outro, o constitucional concretizado na norma geral: não onerar exportações, seja ICMS ou ISS. Insisto, o conceito de “resultado” é o menos importante. A norma geral, apenas ressaltou o resultado, trata-o como exceção, como algo de menor importância, sim; porque há algo maior, que é a concretização da visão constitucional da não incidência em exportações.

5.8. Nessa linha, cabe lembrar preciosa lição de KARL LARENZ:

“De acordo com isto, toda a interpretação de uma norma tem de tomar em consideração, como vimos, a cadeia de significado, o contexto e a sede sistemática da norma, a sua função no contexto da regulamentação em causa. Além disso, como vimos também, o ordenamento jurídico no seu conjunto, ou pelo menos grande parte dele, está subordinado a determinadas ideias jurídicas directivas, princípios ou pautas gerais de valoração, a algum dos quais cabe hoje o escalão de Direito Constitucional.” (*Op. cit.*, p. 621)

5.9. Vale lembrar, ainda, que, durante 10 anos, se discutiu na doutrina, na jurisprudência e em atos interpretativos a forma como seriam conceituados produtos “semielaborados” como exceção à não incidência do ICMS nas exportações brasileiras. Havia resistência de se promover de fato e de direito a sua desoneração até abrimos para a desoneração total do ICMS<sup>15</sup>. Em breve, completaremos duas décadas discutindo o conceito de “resultado” para o ISS e atravancando o desenvolvimento dos serviços produzidos no Brasil para o exterior.

5.10. O tópico seguinte trata de um tema específico que também demonstra que a não incidência da exportação de serviços é ampla: compreende até mesmo serviços de empresas brasileiras em favor de contratantes residentes no Brasil com interesses no exterior.

## **6. RESIDENTE NO BRASIL COM INTERESSES NO EXTERIOR**

---

<sup>15</sup> Anteriormente à completa e absoluta imunidade de bens exportados em relação ao ICMS (art. 155, § 2º. X, a), a redação original da Constituição estabelecia que o imposto não incidiria sobre “operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semielaborados definidos em lei complementar”. Para um resumo da longa controvérsia entre a aplicação da lista de semielaborados prevista anteriormente no Convênio 66/1988 e o advento da Lei Complementar 65/1991, cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Direito Tributário Aplicado. Pareceres*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992, p. 396-404.

6.1. Em sentido contrário ao entendimento de diversos Municípios que embarcaram na tese restritiva da necessidade de realização do serviço no exterior, o Município de São Paulo editou o Parecer Normativo 4/2016, que estende o conceito de exportação de serviços a todas as hipóteses em que (i) “a pessoa, (ii) o elemento material ou imaterial ou (iii) o interesse econômico sobre o qual recaia a prestação estiver localizado no exterior” (art. 1º).

6.2. A interpretação chega mesmo a ser um tanto excessiva se a aplicarmos literalmente porque não há cabimento reconhecer-se a não incidência meramente pelo fato de o contratante estar situado no exterior. Por exemplo, mesmo um não residente pode ter interesses no País e contratar prestadores brasileiros para tratar desses interesses, seja de cunho pessoal, social ou de negócios, como por exemplo, contratar um advogado brasileiro para tratar de um divórcio ou de um reconhecimento de paternidade no Brasil. Seria realmente crível entender que o advogado estaria exportando serviço? Mais plausível que esteja “importando” o cliente.

6.3. Por outro lado, parece-nos que houve mesmo um equívoco na redação, pois o conjuntivo aditivo “e” deveria estar no lugar do alternativo “ou”. Dessa forma, a condição seria a de contratante situado no exterior somado ao elemento ou interesse situado no exterior. De qualquer modo, São Paulo admitiu que o serviço pode ser desenvolvido no seu próprio território sem a incidência do ISS e, estejam certos, muitas empresas já estão se mudando para lá.

6.4. Entretanto, entendo que é possível ir além: clientes residentes no Brasil também podem ter elementos materiais ou imateriais ou interesses econômicos situados fora do País. Por exemplo: a elaboração de plantas arquitetônicas para uso no exterior pelo proprietário residente no Brasil; o desenvolvimento de pesquisas para prospecção de negócios no exterior pelo cliente brasileiro ou a promoção de vendas no exterior a esse mesmo cliente; os serviços relacionados com tratamento, inspeção ou perícia de mercadorias de cliente brasileiro que serão destinadas ao exterior. E isso inclui eventuais subcontractações. Em todas elas, percebam que pode até haver potencial concorrência de empresas de outros países para executar todos esses serviços!

6.5. A Receita Federal também resolveu construir um conceito para o fim de incidência de tributos federais e vejam que interessante: o Parecer Normativo 1/2018 conceitua exportação de serviços “a operação realizada entre aquele que, enquanto prestador, atua a partir do mercado doméstico, com seus meios disponíveis em território nacional, para atender a uma demanda a ser satisfeita em um outro mercado, no exterior, em favor de um tomador que atua, enquanto tal, naquele outro mercado”<sup>16</sup>.

6.6. No conceito fixado pelo Parecer não há alusão ao local em que o prestador executa o seu serviço e nem ao local em que o tomador-contratante está situado, mas apenas a “tomador que atua, enquanto tal, naquele outro mercado”. Pode estar o tomador situado no Brasil? Sim, desde que esse residente brasileiro “atue”, também ou exclusivamente, “naquele outro mercado”.

6.7. Todos os serviços que demos como exemplo no parágrafo mais acima referem-se a clientes que, inobstante residentes no Brasil, contratam o prestador de serviço em conexão com sua atuação (a do cliente) em “outro mercado”.

6.8. Importa aqui, portanto, que a “demanda a ser satisfeita” esteja em “outro mercado, no exterior”. Um serviço prestado por um residente no Brasil para elaborar um laudo técnico sobre a avaria ocorrida em um bem exportado a um mercado em que atua o seu contratante, que também reside no Brasil, mercadoria essa ainda sob a responsabilidade do contratante, compreende-se no conceito de exportação de serviços do parecer federal. No âmbito dos tributos federais, esse caso não teria relevância: o pagamento seria feito possivelmente no Brasil, o que tornaria inaplicável o IOF-Câmbio e, por outro lado, vedaria a não incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS dada a ausência de “ingresso de divisas” e o fato de não ter sido prestado a “pessoa jurídica no exterior” (art. 14, III, da MP 2.158-35/2001). Porém, afasta a incidência do ISS. O conceito de exportação de serviços da Receita Federal é bom e pode inspirar os tribunais e os fiscos municipais a tomá-lo como referência.

## **7. CONCLUSÃO**

---

<sup>16</sup> Porém o Parecer ressalva “a existência de definição legal distinta aplicável ao caso concreto e os casos em que a legislação dispuser em contrário” como é o caso da Contribuição ao PIS e da COFINS, que, como vimos acima, prevê que haverá exportação quando o serviço (i) for prestado a pessoa jurídica no exterior e (ii) o pagamento representar ingresso de divisas. Portanto, não se aplica o conceito de prestação de serviço do Parecer ao caso da Contribuição ao PIS e da COFINS. Cf. caso dos hotéis brasileiros, nota de rodapé 6.

A não incidência do ISS sobre a exportação de serviços está prevista na Constituição, com a devida regulação por norma geral de direito tributário. Portanto, possui *status* diverso de uma mera isenção, trata-se de um campo de não incidência previamente estabelecido em relação à lei instituidora. Sua interpretação deve levar em consideração a amplitude constitucional da sua instituição, que é a de estimular a inserção de indivíduos e de empresas brasileiras na produção de serviços que atenderão demandas internacionais e independentemente de ingresso de divisas no País, seja por inadimplência ou porque o serviço é pago por residente no Brasil que também atua no exterior, ante a absoluta ausência de previsão legal para impor tais condições. Apenas o serviço contratado que se conecta com um interesse local do tomador (“resultado” é do tomador e não do prestador), seja o tomador residente ou não no Brasil, está submetido ao ISS. Intepreções restritivas aplicadas por parte da Administração Pública e do Poder Judiciário caminham claramente na contramão constitucional da inserção das empresas brasileiras de prestação de serviços no mercado mundial.

FERNANDO OSORIO

Mestre em Direito Tributário pela Universidade Cândido Mendes