



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE
JANEIRO

ANÁLISE SOBRE A DIVERGÊNCIA NA INTERPRETAÇÃO E NA APLICAÇÃO DO
CRITÉRIO ESPACIAL PARA FINS DA NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE
SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) ÀS EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS

Diego do Nascimento Silva

Rio de Janeiro
2020

DIEGO DO NASCIMENTO SILVA

ANÁLISE SOBRE A DIVERGÊNCIA NA INTERPRETAÇÃO E NA APLICAÇÃO DO
CRITÉRIO ESPACIAL PARA FINS DA NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE
SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) ÀS EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS

Artigo científico apresentado como exigência
de conclusão de Curso de Pós- Graduação *Lato
Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do
Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Mônica C. F. Areal

Nelson C. Tavares Junior

Lucas Tramontano

Ubirajara da F Neto

Rio de Janeiro
2020

ANÁLISE SOBRE A DIVERGÊNCIA NA INTERPRETAÇÃO E NA APLICAÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL PARA FINS DA NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) ÀS EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS

Diego do Nascimento Silva

Graduado em Direito pela
Universidade Estácio de Sá.
Advogado.

Resumo – o presente trabalho científico discorrerá sobre a problemática da aplicação da não incidência do ISSQN sobre exportação de serviços ocasionada pela divergência doutrinária e jurisprudencial quanto à interpretação normativa pertinente. Para tanto, apresentam-se os fundamentos legais (constitucional e infra legal) para a hipótese da não incidência de ISSQN no que a aplicação do critério espacial estabelecido na norma para a não incidência do ISSQN sobre serviços exportados. Desenvolve-se neste artigo que a melhor solução ao caso perpassa por uma análise não só jurídica, mas também social-econômico e político (Geração de emprego e Entrada de Divisas no País, Incentivo à competitividade do País e dos Prestadores de Serviços Nacionais no Mercado Internacional) da norma, a fim de que a *mens legis* seja alcançada nos casos concretos.

Palavras-chave – Direito Tributário. ISSQN (Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza). Lei Complementar nº116/03. Isenção. Exportação de Serviços.

Sumário – Introdução. 1. O conceito de ISSQN, fundamento jurídico e análise sobre a eventual contradição, omissão e/ou ambiguidade entre os dispositivos normativos no que tange o critério espacial. 2. Finalidade da não incidência de ISSQN sobre exportação de serviços: geração de emprego e entrada de divisas no País, Incentivo à competitividade do País e dos prestadores de serviços nacionais no mercado internacional. 3. Divergência para a interpretação das hipóteses de isenção do ISSQN sobre exportação de serviços sob as perspectivas doutrinária e jurisprudencial. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho científico possui como tema a discussão acerca das divergências de interpretação, sob as perspectivas doutrinária e jurisprudencial, quanto à aplicação do critério espacial para fins de não incidência do ISSQN sobre as exportações de serviços. Buscar-se-á apresentar que as hipóteses implementadas pelo constituinte originário, e regulamentado pelo poder constituinte derivado, visam conciliar arrecadação (autonomia financeira) dos municípios e fomento da atividade social-econômica por meio de competitividade no mercado internacional, intuito este o da *mens legis*.

Neste âmbito, a confrontação entre o dispositivo constitucional (art. 156, III, §3º da CRFB) e a norma infralegal (Lei Complementar nº116/2003) será de suma importância no deslinde desta controvérsia. De tal análise permitir-se-á entender a divergência doutrinária e jurisprudencial na delimitação interpretativa de aplicação do critério espacial para a não incidência do ISSQN sobre as exportações de serviços e, em ato contínuo, concluir pelo posicionamento do pesquisador.

O pacto federativo estabelecido pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 conferiu aos entes federativos, dentre outros, a autonomia financeira. Nesse bojo, as competências tributárias são um importante instrumento para a materialização de tal autonomia, sendo o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza uma das competências tributárias conferidas aos municípios (e Distrito Federal) como fonte de arrecadação.

A Carta Magna, todavia, preocupou-se com o equilíbrio entre arrecadação e fomento da economia nacional por meio do aumento de empregos e pela competitividade econômica da mão-de-obra brasileira no mercado internacional. Assim, o instrumento da não incidência do ISSQN na exportação de serviços foi introduzido na CRFB/88 em seu art. 156, III combinado com o parágrafo 3º e regulamentado por meio da Lei Complementar 116/2003.

No primeiro capítulo deste trabalho, focar-se-á no fundamento constitucional que sustenta a instituição do ISSQN no ordenamento jurídico brasileiro e quais são as hipóteses estabelecidas para a sua não incidência, bem como na regulamentação infraconstitucional. Objetiva-se com isso esclarecer se as hipóteses foram claras e suficientemente estabelecidas nas normas e se existe (ou não) contradição, omissão e/ou ambiguidade entre os referidos dispositivos normativos, mormente no que tange o critério espacial.

A seguir, no capítulo segundo, desbravar-se-á no esclarecimento de uma segunda questão, qual seja, qual seria o objetivo social-econômico do legislador (*mens legis*) para a instituição da não incidência constitucional do ISSQN nas exportações de serviço?

Por fim, no terceiro capítulo, será abordada a divergência entre doutrina e jurisprudência na interpretação do critério espacial para fins de não incidência do ISSQN na exportação de serviço. De tal divergência, obviamente os municípios (e distrito federal) posicionam-se a favor de um dos dois lados, o que será propriamente debatido e, conseqüentemente, apresentada nesta pesquisa a melhor posição a ser seguida.

Nesta pesquisa, valer-se-á de uma abordagem jurídica qualitativa, isto é, o pesquisador pretende se instrumentalizar de bibliografias, legislação, doutrina e jurisprudência pertinentes ao tema em foco para seu posicionamento (tese) ao fim.

1. O CONCEITO DE ISSQN, FUNDAMENTO JURÍDICO E ANÁLISE SOBRE EVENTUAL CONTRADIÇÃO, OMISSÃO E/OU AMBIGUIDADE ENTRE OS DISPOSITIVOS NORMATIVOS NO QUE TANGE O CRITÉRIO ESPACIAL

Inicialmente, faz-se importante expor há diversos princípios Constitucionais e Tributários que norteiam o tema da não incidência tributária relativa ao Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre serviços exportados. Nesse bojo, elencam-se aqui três princípios constitucionais considerados fundamentais para o desenvolvimento do tema proposto: princípio da legalidade, princípio da territorialidade e princípio da autonomia municipal.

O princípio da legalidade, insculpido no artigo 150, I da CRFB/88¹, refere-se à condicionante basilar limitadora do poder de tributar no ordenamento jurídico pátrio. É tal princípio que impõe a necessidade de existência de lei estabelecendo a exigência ou aumento de qualquer tributo, salvo taxativas mitigações contidas na própria constituição como Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) e Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). Hamilton Dias de Souza assim conceitua tal princípio:

De todos os princípios constitucionais erigidos como garantia fundamental do contribuinte, o mais importante é o da legalidade da tributação, previsto no art. 150, I. Resulta de velha tradição do constitucionalismo segundo a qual o tributo não pode ser instituído sem autorização do povo através de seus representantes, de tal sorte que só a lei ordinária emanada do nível de governo competente pode criar tributo².

O princípio da territorialidade, por sua vez, é implícito na Carta Magna, compreendendo a delimitação geográfica em que o Estado exercerá sua soberania. Aplicando-se tal conceito ao direito tributário, a territorialidade limita geograficamente o exercício do

¹BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaoconsolidado.htm>. Acesso em: 25 set. 2019.

²MORAES, Roberto Rodrigues de. *Princípios Constitucionais Tributários Vigentes no Brasil 2 – O princípio da Legalidade*. Disponível em: <<https://noticiasfiscais.com.br/2013/11/13/principios-constitucionais-tributarios-vigentes-no-brasil-2-o-principio-da-legalidade/>>. Acesso em: 24 ago. 2020.

poder de tributar – aplicar normas, exigir, instituir ou dispor sobre tributos, bem como a sua validade jurídica – e, neste caso, a circunscrição do município é o limite territorial do ISSQN. Destaca-se que o princípio da territorialidade é analisado sobre três fatores abaixo descritos:

A territorialidade em sentido positivo abarca a aplicação da norma a qualquer indivíduo (estrangeiro ou nacional) localizado no território nacional nos limites do Estado. Já a territorialidade em sentido negativo refere-se à não aplicação dessas normas tributárias em outros Estados (ou unidades da federação).

A territorialidade em sentido pessoal implica o entendimento de que o tributo estaria relacionado a aspectos subjetivos desse tributo, como por exemplo a sede, domicílio ou residência. Por sua vez, a territorialidade em sentido real é, a contrário *sensu*, relativo a elementos objetivos do tributo, isto é, elementos materiais dos fatos geradores tributários, como, local da fonte de produção, do exercício da atividade econômica etc.

Por fim, a territorialidade em sentido material consubstancia-se na incidência espacial de um tributo, ou melhor, na possibilidade de aplicação de leis internas de um Estado com as situações tributárias internacionais. Em contraponto, a territorialidade formal abrange a eficácia da norma tributária, devendo ser cumpridas – e passíveis de coerção – apenas no território da ordem jurídica. A divisão supracitada é explicada por Alberto Xavier:

[princípio da territorialidade] Pressupõe a diferenciação de três fatores, sendo estes fundamentos basilares para a formulação do referido princípio, tais como: (i) territorialidade em sentido positivo e em sentido negativo; (ii) territorialidade em sentido real e em sentido pessoal; (iii) territorialidade em sentido material e em sentido formal³.

O princípio da autonomia municipal, por derradeiro, confere aos municípios autonomia face ao Estado e à União para o exercício de certos poderes. Tais poderes são i) poder de auto-organização (elaboração de lei orgânica própria); ii) poder de autogoverno (eleição do prefeito, do vice-prefeito e dos vereadores); iii) poder normativo próprio ou autolegislação (elaboração de leis municipais dentro dos limites de atuação traçados pela Constituição da República); iv) poder de autoadministração (administração própria para criar, manter e prestar os serviços de interesse local, bem como legislar sobre os tributos e suas rendas).

³KHATIB, Tamer El. *Aspectos Gerais dos Princípios da Territorialidade e da Universalidade*. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/34609/aspectos-gerais-dos-principios-da-territorialidade-e-da-universalidade>>. Acesso em: 24 ago. 2020.

No que concerne o objeto deste trabalho, tal princípio relaciona-se à autonomia municipal para instituição do ISSQN.

O ISSQN possui fundamento constitucional no artigo 156, III⁴, em que se atribui aos municípios a competência para a instituição de imposto sobre serviço de qualquer natureza, a ser definido em lei complementar. Determina ainda a norma constitucional a hipótese de não incidência do referido imposto nas exportações de serviços.

Por sua vez, a Lei Complementar n°116/2003⁵ regulamenta infraconstitucionalmente tal imposto em seu artigo 1º, definindo que o seu fato gerador, isto é, a ocorrência fática que faz surgir para o sujeito passivo a obrigação jurídica de se pagar um tributo⁶. Ocorre que, tal legislação incluiu um critério espacial condicionante para a não incidência do referido imposto.

Obviamente, existem diversas hipóteses para isenção e não incidência do ISSQN na Lei Complementar n°116/2003. Entretanto, este trabalho convém se ater nas hipóteses relativas a exportações de serviços e, para tanto, nota-se de início que a Lei Complementar n°116/2003 imputou uma condicionante ao preceito constitucional de não incidência, qual seja, de que os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior não gozam da não incidência do ISSQN. Tal condicionante gerou um grande leque de possibilidades de interpretações, uma vez que enfatiza como limitador da não incidência o serviço desenvolvido no Brasil cujo resultado se produza no país.

Ora, se a exportação do serviço para o exterior goza de imunidade tributária, a fruição no exterior do referido serviço afasta a incidência do ISSQN ou o mero fato de o resultado do serviço ocorrer no País já é suficiente para excluir a não incidência? Essa é a dúvida de interpretação que a condicionante do parágrafo único do artigo 2º da LC n°116/2003 perpetrou no ordenamento jurídico. Melhor seria se a expressão utilizada fosse “fruição”, e não “resultado”, pois assim ficaria claro que o ponto nodal para a incidência ou não seria o local da fruição, sepultando assim qualquer divergência na interpretação do mencionado parágrafo.

⁴BRASIL. op. cit., nota 1.

⁵BRASIL. *Lei Complementar n° 116*, de 31 de julho de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 25 set. 2019.

⁶Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. BRASIL. *Lei n° 5.172*, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 25 set. 2019.

Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto apresentam o posicionamento majoritário na doutrina, qual seja, de que se faz necessário tão somente que o resultado (devendo ser entendido como fruição) do serviço prestado ocorra fora do Brasil, independentemente de sua execução ter ocorrido em território nacional. Dessa maneira, admite-se a exportação de serviço, obedecendo-se ao preceito constitucional para a sua não incidência, conforme se observa na obra “ISS – Lei Complementar 116/2003”, organizado e coordenado por Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto:

De substancial importância, portanto, a compreensão do conteúdo do termo resultado, da forma como colocado no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 116/03. Na acepção semântica, resultado é consequência, efeito, seguimento. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem se produzir em qualquer outro país que não o Brasil.⁷

Igualmente, o mestre Alberto Xavier⁴ compartilha deste entendimento:

Só não configura exportação, nos termos e para os efeitos do art. 2º, I, da Lei Complementar nº 116/03, a prestação de serviços pactuada entre um residente e um não residente, ‘cujo resultado se verifique no Brasil’.

O alcance desta expressão deve ser interpretado no sentido de dar eficácia ao comando constitucional (art. 156, II, § 3º) que conferiu à lei complementar a atribuição de consagrar, em matéria de tributação pelo ISS da exportação de serviços (à semelhança do que já sucedia em matéria de IPI e ICMS), o ‘princípio do país de destino’, segundo o qual o bem ou serviço devem submeter-se à tributação no local onde ele é ‘consumido’ e não no local onde é ‘produzido’⁸.

Parece que este é o entendimento pretendido pelo legislador pretendido para o artigo 2º, I e §º único quando da elaboração da Lei Complementar nº 116/2003⁹.

Conquanto majoritariamente doutrinariamente a posição acima, é de se destacar a existência de uma corrente minoritária, acompanhado pelo Superior Tribunal de Justiça, a qual sustenta que o único aspecto relevante para orientação da aplicação ou não da incidência do ISSQN na exportação de serviços é o do local da prestação de tal serviço. Nesse bojo, seria

⁷BRIGAGAO, Gustavo. *ISS Não Incide Sobre Exportação De Serviços*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-jul-31/consultor-tributario-iss-nao-incide-exportacao-servicos>>. Acesso em: 05 jan. 2020.

⁸XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 48. Disponível em: <<https://guilhermeemartinez.jusbrasil.com.br/artigos/704301165/o-iss-e-o-conceito-de-resultado-analise-do-entendimento-da-prefeitura-de-sao-paulo>>. Acesso em: 13 out. 2019.

⁹BRASIL, op. cit., nota 5.

irrelevante a residência, domicílio, estabelecimento ou sede do prestador, ou seja, sendo o serviço prestado no País, o município possui legitimidade para cobrar o tributo¹⁰.

2. FINALIDADE DA NÃO INCIDÊNCIA DE ISSQN SOBRE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS: GERAÇÃO DE EMPREGO E ENTRADA DE DIVISAS NO PAÍS, INCENTIVO À COMPETITIVIDADE DO PAÍS E DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS NACIONAIS NO MERCADO INTERNACIONAL

A geração de riquezas, seja interna quanto por aporte estrangeiro, tem sido um dos principais objetivos das nações ao redor do mundo, sobretudo no que concerne aos países emergentes, como é o caso do Brasil. No mundo globalizado, a competição por mercado consumidor de mão-de-obra é cada vez mais acirrada, não só pela busca de qualidade intelectual, mas também pelo custo de sua contratação, o que se consubstancia no conhecido ‘custo-benefício’¹¹. No aspecto do custo especificamente, a não incidência de ISSQN na exportação de serviços é uma ferramenta bastante útil para o Estado brasileiro tornar a sua mão-de-obra interna financeiramente competitiva e atrativa frente ao mercado internacional, haja vista ser notório que a carga tributária nacional é um dos principais aspectos que torna o Custo-Brasil¹² extremamente elevado em relação aos demais países:

[...] A Fiesp [Federação das Indústrias do Estado de São Paulo] mostrou em estudo que o Custo Brasil representa 38% a mais em relação a países emergentes e 30% a mais quando comparado a países desenvolvidos. Um dos fatores que mais impactam o ambiente de negócios é a vultosa carga tributária, que prejudica empresários e consumidores.

Um estudo do Banco Mundial aponta que no Brasil uma empresa chega a gastar 2.600 horas por ano no processamento de tributos. Em países desenvolvidos, o tempo gasto é de apenas 179 horas. [...]¹³.

¹⁰BRIGAGAO, op. cit.

¹¹O custo-benefício é o que define as melhores escolhas que os agentes econômicos fazem. Através deste conceito é que as pessoas ou empresas compram ou realizam aquilo em que os benefícios são maiores que o custos de comprar ou produzir. *DICIONÁRIO FINANCEIRO*. Disponível em: <<https://www.dicionariofinanceiro.com/custo-beneficio/>> Acesso em: 16 abr. 2020.

¹²Denominação genérica dada a uma série de custos de produção, ou despesas incidentes sobre a produção, que tornam difícil ou desvantajoso para o exportador brasileiro colocar seus produtos no mercado internacional, ou então tornam inviável ao produtor nacional competir com os produtos importados. *BÚSSOLA DO INVESTIDOR*. Disponível em: <https://www.bussoladoinvestidor.com.br/abc_do_investidor/custo-brasil/> Acesso em: 04 jan. 2020.

¹³BRAGA, Sergio Murilo. *Custo Brasil: Ameaça ao Desenvolvimento*. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI286257,71043-Custo+Brasil+ameaca+ao+desenvolvimento>>. Acesso em: 04 jan. 2020.

Não se pode olvidar que a *mens legis* do constituinte originário, quando da criação da não incidência de ISSQN sobre exportação de serviços, foi evitar que o tributo se tornasse um empecilho ou até um desestímulo à contratação de mão-de-obra nacional. Transcende, assim, do âmbito jurídico para atender também viés político-econômico.

Pela leitura do artigo 2º, parágrafo único da Lei Complementar nº116/2003¹⁴, nota-se a finalidade da lei em não tornar restrita a conceituação do termo exportação de serviços, e sim dispor de mecanismos para, se não inviabilizar, ao menos dificultar ao máximo elaboração de planejamentos tributários baseados em pagadores estabelecidos no exterior, usufruindo da isenção em detrimento do real beneficiário dos serviços dentro do território nacional.

O referido artigo e parágrafos acima detêm de sobremaneira conteúdo político-econômico, de forma que a sua interpretação deva ser realizada dentro do contexto do Sistema Tributário. A partir dessa premissa, entende-se a finalidade de intervenção econômica Estatal da norma, não de maneira direta como as Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico, por exemplo, mas de maneira menos latente, porém constante.

É fato que a receita pública proveniente de ISSQN, um imposto sobre consumo em seu âmbito, vem assumindo significativa relevância para a Administração Estatal (mormente a Municipal), seja do Nordeste ao Sudeste, Norte ao Sul¹⁵. Não se trata de uma novidade ou singularidade brasileira (tupiniquim), mas uma tendência das economias mundiais desenvolvidas, a qual é seguida pelo Brasil e demais países emergentes. Em âmbito interno, a não incidência do ISSQN sobre exportação de serviços, instituto constitucionalmente estabelecido pelo constituinte originário, fomenta a geração de empregos formais, isto é, contratação de mão-de-obra nacional para exportação de serviços, na medida em que torna o custo das referidas contratações mais atrativo quando comparado mesmo custo de contratações similares em outros países.

Ademais, a desoneração tributária por meio da não incidência de ISSQN sobre exportação de serviço propicia, como consequência lógica, uma maior entrada de divisas no País decorrentes dessas prestações de serviços. Verifica-se assim um ciclo virtuoso seja para o prestador de serviços nacional, a quem lhe é fomentado o acesso a novos horizontes de

¹⁴BRASIL, op. cit., nota 5.

¹⁵CABRAL, Bruno. *Orçamento do Estado para 2019 deve crescer 7% ante 2018*. Disponível em: <<https://diariodonordeste.verdesmares.com.br/editorias/negocios/orcamento-do-estado-para-2019-deve-crescer-7-ante-2018-1.1988356>>. Acesso em: 04 jan. 2020.

mercado, seja para o Estado brasileiro exportador, o qual terá incremento em seu Produto Interno Bruto (PIB).

A exportação de serviço é uma excelente maneira de fomentar a externalização da mão-de-obra nacional, inserindo-a no mercado internacional e projetando o País como forte mercado concorrente internacional exportador de serviços. Por isso o constituinte elaborou instrumentos capazes de incentivar a competitividade do País e dos prestadores de serviços nacionais no mercado internacional.

Diante do estabelecido acima, é de se constatar que o instituto constitucional da não incidência de ISSQN sobre exportação de serviços possui finalidade que transcende o viés jurídico para alcançar metas político-econômicas.

3. DIVERGÊNCIA PARA A INTERPRETAÇÃO DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO DO ISSQN SOBRE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS SOB AS PERSPECTIVAS DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL

Muito embora a não incidência de ISSQN sobre exportação de serviços seja estabelecida constitucionalmente, a sua aplicação possui interpretações diferentes na doutrina e jurisprudência. Basicamente a divergência gravita em torno do critério espacial da prestação do serviço para a incidência (ou não) do ISSQN.

Em relação à vertente doutrinária acerca do instituto, esta majoritariamente adota posicionamento de que as exportações de serviços para o exterior devem ser observadas segundo o local da produção de efeitos ou consequências resultantes da referida exportação de serviço. Sob tal interpretação, torna-se admissível a possibilidade de exportação de serviços mesmo em caso de sua execução ocorrer no território nacional, desde que seus resultados ou efeitos ocorram no exterior. Esta posição parece expor a melhor interpretação para o termo ‘exportação de serviços para o exterior’, consoante estabelecido no art. 156, III c/c §3º, II da CRFB¹⁶ e art. 2º, I da LC nº116/2003¹⁷ já apresentados anteriormente:

De substancial importância, portanto, a compreensão do conteúdo do termo resultado, da forma como colocado no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 116/03. Na acepção semântica, resultado é consequência, efeito, seguimento. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso,

¹⁶BRASIL, op. cit., nota 1.

¹⁷BRASIL, op. cit., nota 5.

os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem se produzir em qualquer outro país que não o Brasil.

Constata-se no trecho acima, pelos doutrinadores Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros¹⁸, que o local da execução do serviço é irrelevante, pois se deve analisar unicamente onde o efeito/consequência do serviço executado se deu. Ocorrendo o efeito/consequência fora do território nacional, caracterizada está a exportação do serviço e, conseqüentemente, não incidirá ISSQN sobre ele. Nada mais lógico em tal interpretação, uma vez que a exportação exigida pelo legislador é para o serviço, e não para o prestador. De igual maneira, independe, para fins de análise da incidência do ISSQN na exportação de serviço, se o pagamento pelo contratante tenha ocorrido por residente no exterior.

Em aplicações práticas, seria plenamente possível a não incidência de ISSQN na hipótese de um arquiteto residente no País ser contratado por uma empresa estrangeira para elaborar projeto arquitetônico de determinado edifício que será construído fora do território nacional. Ora, em tal situação, apenas o resultado/consequência do serviço ocorrerá fora do território nacional e, ainda sim a não incidência do imposto em comento é aplicável, comprovando-se assim que não há que se confundir o local do resultado ou utilidade do serviço com o local da sua prestação para fins de não incidência do ISSQN na exportação de serviço. A doutrina ainda apresenta outros exemplos, como o abaixo:

Assim, uma companhia aérea com sede na Alemanha, que mantém rotas aéreas transitando pelo Brasil, pode sofrer danificação em suas aeronaves em território nacional. Nesse caso, ela provavelmente contratará os serviços de técnicos brasileiros para análise e possível conserto de equipamentos. Nesse caso, os serviços têm como resultado imediato o conserto do equipamento, o restabelecimento da rota e o seguimento das atividades normais de empresa localizada no exterior do Brasil. Ou seja, os resultados imediatos do reparo da aeronave terão como beneficiário a empresa alemã, produzindo, portanto, o serviço, seus efeitos na Alemanha. [...]¹⁹

Roque Antonio Carrazza expõe entendimento conforme o acima exposto, esclarecendo brilhantemente o conceito de exportação de serviço e sua devida interpretação para a não incidência do ISSQN:

A nosso sentir [...] "serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique" são justamente aqueles que trazem utilidade para o tomador, aqui mesmo, no território nacional. Não há, no caso, exportação e, portanto, os serviços não estão abrangidos pela norma isentiva em análise. [...]

¹⁸BRIGAGAO, op. cit.

¹⁹Ibid.

O que estamos procurando significar é que o termo "resultado", inserido no parágrafo único, do art. 2º, da Lei Complementar nº 116/03, há de ser interpretado como sinônimo de "fruído". [...]

Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cuja fruição aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.²⁰

Esse é o exemplo de exportação de serviço, tomando-se por base serviço meramente intelectual, cuja sua concretização física se dará no exterior. Nenhuma divergência há entre doutrina e jurisprudência nesse sentido. Pode-se, inclusive, atestar caso bem similar na jurisprudência abaixo do Tribunal de Justiça de São Paulo, o qual faz até referência a entendimento convergente pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ):

[...] 4. Improcede o apelo do Município.

A d. Juíza sentenciante foi firme ao asseverar na r. sentença apelada que a perícia encartada aos autos (fls. 427/448), concluiu que o serviço tributado com ISS por meio de sete autos de infração – serviços de design de embalagens, tem como tomador clientes estabelecidos no exterior, onde ocorre o resultado do serviço.

Dessa forma, se o resultado ocorre no exterior em benefício de tomador que também está fora do país, está configurada, conforme laudo pericial encartado nos autos, a exportação de serviços, que não é fato gerador de ISS, conforme artigo 2º, I, da LC 116/2003.

Neste sentido, pronunciamento do c. STJ: [...] ²¹

Entretanto, o mesmo STJ que serviu de fundamento para o julgado acima possui entendimento diametralmente oposto quando a situação se refere a serviço fisicamente/concretamente executado no País, mas com resultado a ser fruído necessariamente no exterior. Para tal situação, a jurisprudência no Superior Tribunal de Justiça já manifestou posição de que o local da realização do serviço físico/concreto deve ser aquele considerado para fins em que se dá o resultado do serviço. Noutras palavras, o local da concretização do serviço e o local de seu resultado ou utilidade deverão ser necessariamente os mesmos. O caso concreto aqui apresentado relaciona-se a serviços de reparo e revisão de turbinas de aeronaves contratado por empresa no exterior, mas com a execução realizada no Brasil:

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

²⁰Ibid.

²¹BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. *Recurso nº1049534-09.2015.8.26.0053*, Relator: Rodrigues de Aguiar. Disponível em: <<https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/516942855/10495340920158260053-sp-1049534-0920158260053/inteiro-teor-516942875?ref=serp>>. Acesso em: 16 mai. 2020.

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

Não há configuração de hipótese em que a atividade é executada no exterior, sendo inquestionável a incidência do ISS no presente caso.

Tem aplicação, portanto, o [...] parágrafo único, do art. 2º, da LC 116/03[...] ²².

O entendimento acima apresentado pelo Superior Tribunal de Justiça vai de encontro não só com o entendimento majoritário da doutrina, mas também com o próprio intuito da lei para a não incidência do ISSQN na exportação de serviço. Nesse âmbito, o saudoso Ministro Teori Albino Zavascki, alertou a corte, em seu voto vencido, de que não se deve confundir o local da conclusão do serviço com o local da prestação do serviço:

Peço a máxima vênia para discordar quanto à solução do mérito. Estamos falando de exportação de serviço. Só se pode falar de exportação de serviço nos casos em que ele é prestado no Brasil. Quanto a isso não há dúvida. Não se pode falar em exportação de serviço se for prestado no exterior. Exportação de serviço prestado no Brasil para alguém que o contrata de fora, pagando-o aqui ou lá. A lei diz que esses serviços são isentos, a não ser quando o resultado se opera aqui. Se o resultado se opera fora, há isenção. Essa é a questão.²³

O entendimento da Corte Superior neste precedente anula, na prática, os benefícios sociais-econômicos almejados pelo constituinte original e legislador ordinário na Carta Magna e Lei Complementar nº116/2003, sobretudo no mundo globalizado. A situação do caso concreto acima torna-se, inclusive, contraditória, pois para serviços meramente intelectuais, o Superior Tribunal de Justiça e jurisprudência admitem a tese de exportação de serviço mesmo que a sua execução ocorra no Brasil, desde que a fruição se verifique no exterior; de outro lado, se a execução do serviço não é intelectual, o Superior tribunal de Justiça exige que tanto o local da execução do serviço quanto o local da fruição sejam no exterior. *Data maxima venia*, a distinção entre os casos não há razão lógica de ser.

CONCLUSÃO

Considerando-se todo o exposto no decorrer deste trabalho, foi possível analisar o conceito de ISSQN com seus fundamentos legais (constitucional e infra legal) para a sua não incidência em caso de exportação de serviços, bem como análise desses dispositivos legais

²²BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº831.124-RJ*, Relator: Ministro José Delgado. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7142764/recurso-especial-resp-831124-rj-2006-0052272-7?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 05 jan. 2020.

²³BRIGAGAO, op. cit.

acerca do critério espacial para a incidência ou não do ISSQN na exportação de serviços. Para tanto, um exame sistemático do tema foi desenvolvido ao longo do trabalho, a fim de embasar a posição aqui defendida.

A *mens legis* na criação do instituto da não incidência do ISSQN pelo constituinte originário, quais sejam, as finalidades político-sociais de geração de emprego e entrada de divisas no País, bem como o incentivo à competitividade do Brasil e dos prestadores de serviços nacionais no mercado internacional também foram devidamente examinadas e analisadas. Tal intuito do legislador, o qual transcende o cerne jurídico, deve ser considerado quando da aplicação da norma ao caso concreto, a fim de que o efeito da norma não seja o oposto ao perquirido pelo legislador.

No ponto mais alto deste trabalho, discorreu-se sobre a divergência doutrinária e jurisprudencial na interpretação do critério espacial condicionante estabelecido pelo legislador para a incidência (ou não) do ISSQN sobre a exportação de serviços. Na apresentação dos referidos posicionamentos, buscou-se por meio de fundamentos teóricos e doutrinários apresentar a melhor interpretação para a aplicação da norma ao caso concreto, de forma que a melhor interpretação para aplicar a não incidência do ISSQN sobre exportação de serviço deve ser considerando o critério do local da produção de efeitos ou consequências resultantes da referida exportação de serviço. De outro lado, explicitou-se fundamentadamente os motivos jurídicos pelos quais o diferente entendimento adotado pela jurisprudência não parece ser o mais adequado, bem como as consequências que tal posição pode gerar no âmbito social-econômico.

Muito embora o tema não tenha se esgotado, haja vista o grande debate que existe sobre a problemática do assunto, a posição adotada neste trabalho objetiva contribuir para o melhor esclarecimento do tema. Ademais, buscou-se, por meio dos argumentos e fundamentos trazidos neste trabalho, apresentar o entendimento jurisprudencial e doutrinário acerca da divergência instaurada, sendo que, para tanto, a solução necessita ser alcançada convergindo-se, ou melhor, integrando-se, o viés jurídico, político, econômico e social.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 25 set. 2019.

_____. *Lei Complementar nº116*, de 31 de julho de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 25 set. 2019.

_____. *Lei nº5.172*, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 25 set. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº831.124-RJ*, Relator: Ministro José Delgado. Disponível em: < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7142764/recurso-especial-resp-831124-rj-2006-0052272-7?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 05 jan. 2020.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. *Recurso nº1049534-09.2015.8.26.0053*, Relator: Rodrigues de Aguiar. Disponível em: <<https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/516942855/10495340920158260053-sp-1049534-0920158260053/inteiro-teor-516942875?ref=serp>>. Acesso em: 16 mai. 2020.

BRAGA, Sergio Murilo. *Custo Brasil: Ameaça ao Desenvolvimento*. Disponível em: < <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI286257,71043-Custo+Brasil+ameaca+ao+desenvolvimento>>. Acesso em: 04 jan. 2020.

BRIGAGAO, Gustavo. *ISS Não Incide Sobre Exportação De Serviços*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-jul-31/consultor-tributario-iss-nao-incide-exportacao-servicos>>. Acesso em: 05 jan. 2020.

BÚSSOLA DO INVESTIDOR. Disponível em: <https://www.bussoladoinvestidor.com.br/abc_do_investidor/custo-brasil/>. Acesso em: 04 jan. 2020.

CABRAL, Bruno. *Orçamento do Estado para 2019 deve crescer 7% ante 2018*. Disponível em: <<https://diarionordeste.verdesmares.com.br/editorias/negocios/orcamento-do-estado-para-2019-deve-crescer-7-ante-2018-1.1988356>>. Acesso em: 04 jan. 2020.

DICIONÁRIO FINANCEIRO. Disponível em: <<https://www.dicionariofinanceiro.com/custo-beneficio/>>. Acesso em: 16 abr. 2020.

KHATIB, Tamer El. *Aspectos Gerais dos Princípios da Territorialidade e da Universalidade*. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/34609/aspectos-gerais-dos-principios-da-territorialidade-e-da-universalidade>>. Acesso em: 24 ago. 2020.

MORAES, Roberto Rodrigues de. *Princípios Constitucionais Tributários Vigentes no Brasil* 2 – O princípio da Legalidade. Disponível em: <<https://noticiasfiscais.com.br/2013/11/13/principios-constitucionais-tributarios-vigentes-no-brasil-2-o-principio-da-legalidade/>>. Acesso em: 24 ago. 2020.

XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 48. Disponível em: <<https://guilhermeemartinez.jusbrasil.com.br/artigos/704301165/o-iss-e-o-conceito-de-resultado-analise-do-entendimento-da-prefeitura-de-sao-paulo>>. Acesso em: 13 out. 2019.