

O PRINCÍPIO DO DESTINO E A NÃO TRIBUTAÇÃO PELO ISSQN NA EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

THE DESTINATION PRINCIPLE AND NON-TAXATION OF EXPORTING SERVICES BY ISSQN

Ana Clarissa Masuko*

Marcos Aurélio Pereira Valadão**

RESUMO: O objetivo deste artigo é analisar a não tributação do ISSQN nas operações de exportações de serviços, tendo como premissas a sistemática da tributação indireta e a aplicação do princípio do destino, a forma como o direito positivo brasileiro os veicula, para fundamentar a exegese dos enunciados prescritivos da Lei Complementar no 116/2003. A partir das proposições formuladas será analisada criticamente a jurisprudência e a doutrina que atualmente gravitam em torno desse tema, considerando, ademais, a relevância econômica adquirida pelo comércio exterior de serviços na atualidade. O tema será analisado no contexto da evolução das telecomunicações e o advento da economia digital, que, ao permitirem o desprendimento dos serviços dos limites territoriais de um Estado, revestiu-lhes de importância econômica sem precedentes.

Palavras-chave: ISSQN. Comércio exterior. Tributação. Serviços. Economia digital.

Artigo recebido em 15-12-2019.

Artigo aceito em 15-12-2020.

* Pós-doutoranda pela Universidade Católica de Brasília (UCB). Doutora em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Endereço para contato: : anaclarissa3@hotmail.com

** Pós-Doutorado em Direito pela Universidade de Brasília (UnB). Doutor em Direito pela SMU - EUA. Mestre em Direito Público pela Universidade de Brasília (UnB). Especialista em Administração Tributária pela UCG. MBA em Administração Financeira pelo IBMEC - DF. Professor e Pesquisador do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB) Endereço para contato: valadao@ucb.br

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

ABSTRACT: The goal of this article is to analyze the non-taxation of ISSQN in service export operations, having as premises the indirect taxation system and the application of the destination principle, the way in which Brazilian positive law conveys them, to justify the exegesis of the prescriptive statements of Complementary Law 116/2003. From the formulated proposals, the jurisprudence and doctrine that currently gravitate around this theme will be critically analyzed, considering, in addition, the economic relevance acquired by the foreign trade of services today. The subject will be analyzed in the context of the evolution of telecommunications and the advent of the digital economy, which, by allowing the detachment of services from the territorial limits of a state, has given them unprecedented economic importance.

Keywords: ISSQN. Foreign trade. Taxation. Services. Digital economy.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. O PRINCÍPIO DO DESTINO NO COMÉRCIO EXTERIOR DE SERVIÇOS; 3. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E PRINCÍPIO DA ORIGEM E DO DESTINO NO ISSQN; 4. PRINCÍPIO DO DESTINO DO ISSQN NAS TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS; 5. O CONCEITO “SERVIÇO PROVENIENTE DO EXTERIOR OU CUJA PRESTAÇÃO SE TENHA INICIADO NO EXTERIOR; 6. O CONCEITO “SERVIÇOS DESENVOLVIDOS NO BRASIL, CUJO RESULTADO AQUI SE VERIFIQUE “; 7. HIPÓTESES DE IMPORTAÇÃO E DE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA EFEITOS DE TRIBUTAÇÃO PELO ISSQN; 8. A JURISPRUDÊNCIA SOBRE A NÃO INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE AS EXPORTAÇÕES; 9. CONCLUSÕES 10. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

Este artigo tem por objeto a análise da não cobrança do ISSQN sobre a exportação de serviços. Parte-se da análise da tributação do consumo, a tributação indireta, considerada de maneira geral (bens, mercadorias, direitos e serviços), para identificar a pertinência e as razões da tributação no destino nessas

operações. Em seguida, concentra-se o estudo no caso brasileiro, cujo sistema traz diversas peculiaridades, para verificar como se dá a não cobrança do ISSQN na exportação de serviços, a partir do princípio da tributação no destino e outros aspectos relevantes para a incidência e cobrança do ISSQN.

As questões relativas à tributação direta (pelo imposto de renda) na prestação de serviços em âmbito internacional, não são objeto deste artigo. Também não é objetivo deste artigo verificar o tema do conceito de serviços em si (assumindo, de forma genérica, que se trata de operações com serviços aquelas que não são feitas meramente com bens tangíveis). O conceito de serviços para efeito de tributação no Brasil é objeto também de tratamento anacrônico tanto no âmbito da jurisprudência como por parte considerável da doutrina, e decorre em grande parte da falta de atualização da legislação tributária que se fia em conceitos fixados há mais de sessenta anos, em um ambiente econômico em frenética evolução.

O objetivo do presente trabalho é demonstrar como o ordenamento jurídico brasileiro estruturou a tributação do ISSQN no comércio exterior, especialmente considerando a não cobrança do imposto nas exportações, à luz do princípio do destino. Para tanto, serão analisados, sistematicamente, os enunciados prescritivos da LC 116/2003, tanto referentes à importação, como à exportação, para se delimitar quais são os elementos de conexão utilizados pelo legislador, que vão definir a tributação no comércio exterior de serviços pelo ISSQN.

A partir da construção exegética das normas jurídicas de tributação do comércio exterior de serviços, serão tecidas as críticas à opção do direito positivo brasileiro, a sua interpretação jurisprudencial pelo Superior Tribunal de Justiça-STJ, bem como as perspectivas de mudança, pela alteração do texto da LC 116/2003.

2. O PRINCÍPIO DO DESTINO NO COMÉRCIO EXTERIOR DE SERVIÇOS

No comércio exterior de bens tangíveis, a tributação estrutura-se sobre o princípio do destino, os elementos de conexão deverão ser constituídos para delimitar o fato jurídico “consumo” e o local de sua ocorrência.

Os tributos indiretos tiveram suas raízes vinculadas ao imposto de importação, surgindo à medida que as importações eram substituídas pela produção local. Os ordenamentos jurídicos valem-se não apenas das estruturas físicas das zonas primárias, como da própria estrutura jurídica que fundamenta a tributação aduaneira para a exigência dos tributos indiretos, que incidem internamente, sobre mercadorias importadas. Essa sistemática permite um maior poder arrecadatório e eficiência administrativa às administrações, pois, ademais, o próprio bem é a garantia do crédito tributário.

A hipótese de incidência dos tributos aduaneiros está vinculada ao evento do cruzamento de fronteiras do território, juntamente com a integração da mercadoria de forma definitiva, na economia.

Na exportação, os ordenamentos jurídicos estabelecem o cruzamento de fronteiras de mercadoria, com a saída a título definitivo de um país, como hipótese de não incidência de tributos, além de fato gerador de benefícios ou de devolução de tributos pagos internamente, sobre a cadeia de produção e comercialização.

Na medida em que a tributação no comércio exterior de mercadorias é intrinsecamente conectada ao território, a aplicação dos princípios da origem e do destino não gerava acentuadas controvérsias, uma vez que a localização da própria mercadoria e a possibilidade de sua rastreabilidade, eram considerados suficientes para a determinação da jurisdição fiscal.

A evolução tecnológica, o comércio eletrônico, a popularização das transações com bens intangíveis (antes adstritos a transações empresariais), as maiores possibilidades de viabilização de prestação de serviços *offshore*, trouxeram conflitos na determinação de determinação de jurisdição fiscal.

No âmbito internacional da renda a tributação dos serviços encontra-se também no seio da disputa sobre o direito de tributar na fonte (que compra o serviço) ou no domicílio do prestador (que aufera a renda da venda do serviço). Esta é também uma das principais diferenças entre as abordagens dos Modelo de Convenção de Dupla Tributação da ONU e da OCDE (a primeira destinada a países em desenvolvimento) e a segunda, aos países desenvolvidos.

Na análise do comércio exterior de serviços o princípio do destino tomará o local do consumo como dado relevante para a incidência da tributação, porém a delimitação do “consumo”, em suas coordenadas espaço-temporais, nem sempre é tarefa simples.

Destarte, é quase intuitivo entender que o Direito, ao prescrever determinada conduta, sempre terá como referência os eventos ocorridos no mundo social, de maneira que quanto menor essas referências ou eventos físicos, como no caso dos bens incorpóreos, maior a discricionariedade do legislador, ao elaborar os enunciados prescritivos, por se valer de presunções.

Por conseguinte, embora o princípio do destino, como estruturador da tributação sobre o consumo, seja de fácil apreensão em sua racionalidade, a sua implementação resulta em ingentes dificuldades, especialmente em face da realidade dos serviços *cross-border*, em que a relação obrigacional se descola dos limites territoriais.

Os ordenamentos jurídicos estabelecem presunções, realizadas por elementos de conexão, para a delimitação do local do consumo dos bens, como a localização da mercadoria, local da entrega, o domicílio do consumidor ou do

estabelecimento permanente, a localização do bem imóvel ou de performance de um serviço.

No âmbito do sistema jurídico, o consumo de um serviço pode se considerar ocorrido no local do domicílio do tomador, em consonância com o contrato de prestação de serviços, ainda que, na realidade fenomênica, tal assertiva seja falsa. Ou ainda, na linha temporal inerente à cadeia de consumo, pode o legislador eleger qualquer momento anterior ao do efetivo consumo, para compor a hipótese de incidência da norma tributária. Para se determinar a jurisdição fiscal competente, seus critérios devem ser fundados em laços que evidenciem o liame econômico-político entre o evento tributável e uma jurisdição, a observância dos princípios que edificam o ordenamento jurídico, além de compromissos assumidos no âmbito do Direito Internacional Tributário

Considerando-se que o princípio do destino é uma unanimidade na tributação do comércio internacional nas hipóteses de transações com mercadorias, a corporeidade do bem possibilita a rastreabilidade, pois a tributação “colará” na mercadoria. No comércio exterior de serviços, que em muitos casos, têm natureza essencialmente incorpórea, os controles aduaneiros são ineficazes para a detecção do “cruzamento” das fronteiras e do local onde os serviços serão consumidos.

Por essa razão, muitos Estados adotam distintos regimes jurídicos para a tributação de mercadorias e dos serviços e em diversas situações, evitando a terminologia “importação de serviços”, preferindo-se fazer alusão ao serviço a ser prestado no território de um Estado ou fora dele, considerando-se a ausência de movimento físico, para o interior ou exterior de fronteiras¹. Diferentemente das

¹ Nas palavras de David Willians: “*States have normally adopted the practice of treating imports of goods separately from import of services. Services cannot be identified in this way. Instead, states have chosen to adopt rules that treat a supply of a service as occurring within a state if a supply meets certain criteria (and not so occurring if does not). In this way, states have usually*

mercadorias, defende-se ser inapropriado falar-se em “entrega” dos serviços, buscando-se alcançar o produto da atividade que o realizou, a partir de documentos tais como os termos do contrato de prestação de serviços.

Se antes era possível se afirmar que os serviços deveriam ser tributados no local onde foram prestados, pois comumente o local de prestação era o de consumo, no século 21, toma-se contato com a realidade marcante dos *offshorables services*, ou seja, serviços que independem de conexão física entre prestador e tomador para sua concretização, como serviços de consultoria.

Em face das dificuldades de se apurar o local e o momento de incidência, o Direito para a estruturação da subsunção, emprega presunções ou *proxies*, entendidas como técnicas de praticabilidade, utilizadas por um ordenamento jurídico para atribuição de determinada consequência jurídica a um fato jurídico, imputável a outro fato, ainda que não se tenha verificado na realidade fenomênica.

O legislador pode estruturar a tributação dos serviços, no que diz respeito à tributação do consumo, mediante a utilização de diversos elementos de conexão, em harmonia com a forma de prestação de serviços e suas peculiaridades, desde que observadas as molduras sistêmicas de determinado ordenamento jurídico, seja sob a perspectiva interna ou sob a ótica dos compromissos adotados no âmbito internacional.

O modelo europeu adota regras distintas para serviços tangíveis e intangíveis, pela aplicação de distintos elementos de conexão – localização de bem imóvel, da realização física do serviço, do consumidor, emprego da regra

avoided the concept of ‘import of services’ by defining or deeming services to be supplied either in the state or outside (and not ‘to’ it). (Value – Added Tax. In Tax Law Design and Drafting. Org. Victor Thurongi. Holanda: Kluwer Law International, 2000, p.173).

“*use- and – enjoyment*”², porém, nos moldes das orientações da OCDE, erige como regra geral de tributação de serviços, no que respeita à tributação do consumo, o local do consumidor.

O Acordo Geral sobre Comércio de Serviços, ou *General Agreement on Trade in Services- GATS*³ celebrado no âmbito da Organização Mundial do Comércio - OMC, como um dos apêndices que resultaram das negociações da Rodada do Uruguai, assinado no encontro ministerial em Marrakesh, em abril de 1994, estabeleceu a plataforma legal para o comércio de serviços no plano multilateral, configurando-se como um importante norte de negociação para a liberalização dos serviços. Traz regras a serem seguidas pelos Estados, aplicadas ao comércio de bens corpóreos, como o princípio da nação mais favorecida e do tratamento não – discriminatório, regras para liberação de mercados, transparência fiscal, dentre outras, trazendo o GATS normas específicas em relação a esses princípios, no que diz respeito a serviços. Não há, contudo, regras do GATS específicas para alguns aspectos do comércio de serviços, especialmente quando há concomitância como comércio de tangíveis, aplicando-se, subsidiariamente, as regras de comércio exterior de mercadorias, do GATT.⁴

Embora o texto do GATS remeta aos tributos diretos, sem mencionar expressamente os indiretos, deflui-se de sua cláusula de tratamento nacional, constante de seu art. XVII⁵, que a tributação indireta, quando ocorre no país

² A regra “*use or enjoyment*”, sobre a qual se discorrerá detalhadamente, mais adiante, é uma regra de conexão para o comércio exterior de serviços, que determina, à luz do princípio do destino, que o local de consumo será onde ele se efetivou.

³ Disponível em: http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/26-gats.pdf

⁴ Ver, e.g., Confederação Nacional da Indústria. **Serviços e Competitividade no Brasil**: – Brasília: CNI, 2014, p. 22. Disponível em: <http://www.portaldaindustria.com.br/cni/publicacoes-e-estatisticas/publicacoes/2014/12/9,53266/servicos-e-competitividade-industrial-no-brasil.html> Acesso em 21 de janeiro de 2020.

⁵ Tem a seguinte redação o art. XVII do GATS:

Artigo XVII

comprador do serviço, não pode ser diferente daquela aplicável aos serviços internos de mesma natureza. Ou seja, a tributação indireta no destino deverá ser idêntica àquela aplicável nas operações internas – exatamente como o é dos bens tangíveis; neste sentido traz implícita a tributação no destino.

As disposições do GATT, relativamente ao tratamento nacional estão contidas especialmente em seu Artigo III.2⁶, e que se entende aplicáveis ao comércio exterior de serviços, no mesmo sentido da cláusula semelhante no GATS. Veja-se que no caso dos serviços, podem haver exceções e condições, isto porque o GATS é um acordo em evolução e nem todos os países aceitam a inclusão de todos setores, ou todas as formas de prestação, além da discussão, em si, do que é serviço para efeito o tratado (temas que estão além da discussão deste artigo).

A razão da preocupação do GATS com a tributação direta, o que não ocorre no GATT (a não ser para efeito de subsídios) no que diz respeito ao

Tratamento Nacional

1. Nos setores inscritos em sua lista, e salvo condições e qualificações ali indicadas, cada Membro outorgará aos serviços e prestadores de serviços de qualquer outro Membro, com respeito a todas as medidas que afetem a prestação de serviços, um tratamento não menos favorável do que aquele que dispensa seus próprios serviços similares e prestadores de serviços similares.
2. Um Membro poderá satisfazer o disposto no parágrafo 1 outorgando aos serviços e prestadores de serviços dos demais Membros um tratamento formalmente idêntico ou formalmente diferente do que dispense a seus próprios serviços similares e prestadores de serviços similares.
3. Um tratamento formalmente idêntico ou formalmente diferente será considerado menos favorável se modificar as condições de competição em favor dos serviços ou prestadores de serviços do Membro em comparação com serviços similares ou prestadores de serviços similares de qualquer outro Membro.

⁶ Cujo teor é:

2.Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais. Além disso nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos nacionais ou importados, contrariamente aos princípios estabelecidos no parágrafo 1.” Disponível em: www.desenvolvimento.gov.br/arquivos/dwnl_1197486062.doc . Acesso em 21 de janeiro de 2020.

comércio em si, é porque as transações com bens tangíveis, tradicionalmente, são objeto de tributação indireta, enquanto as transações com serviços, em âmbito transnacional, podem ser objeto de tributação tanto direta quanto indireta, *e.g.*, numa importação de serviços por tomador no Brasil, tributa-se pelo ISSQN e pelo imposto de renda- IR (sendo o contribuinte do IR o prestador no exterior). Veja-se também que o GATS ressalva os acordos de dupla tributação, que tratam, justamente da tributação direta pelo IR.⁷

O Sistema Tributário Nacional adotou o princípio do destino, nas operações de comércio exterior, no que diz respeito à tributação do consumo, seja de mercadorias ou de serviços. O princípio do destino nas operações com comércio exterior de serviços e de mercadorias, impõe que os fornecedores ao Brasil sejam desonerados no país de origem para serem tributados na jurisdição dos adquirentes.

Embora a CF não faça uma menção literal em seu texto, a interpretação sistemática de seus enunciados conduz à inequívoca opção pelo legislador constitucional pelo princípio do destino no comércio exterior.

Observe-se que para uma corrente doutrinária, seria inconstitucional a incidência do ISSQN sobre a importação de serviços, por violação à soberania, pois o Brasil não deteria competência para tributar fatos jurídicos ocorridos no exterior. A única hipótese de legitimação da extraterritorialidade da lei tributária, de acordo com essa interpretação, seria o caso do imposto sobre a renda, em relação ao qual a CF faz menção, ao se afirmar o princípio da generalidade e universalidade.⁸

⁷ Nesse sentido ver arts. IV.1 alíneas, “d” e “e” e XXII.3 do GATS.

⁸ Cf. COSTA, Simone Rodrigues Duarte. **ISS e a LC 116/2003 e a incidência na importação**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 139 e *et seq.*

No mesmo sentido, Marcelo Marques Roncaglia, para quem é inconstitucional o ISSQN sobre a prestação de serviços no exterior, pois o fato jurídico tributável não ocorre dentro dos limites territoriais do Brasil, sendo que a única hipótese de incidência, seria aquela em que o prestador

Assim, a hipótese de incidência do ISSQN seria a prestação de serviços, isto é, a atividade de execução do serviço ou o “fazer”, que, ocorrendo no exterior, estaria fora do alcance da jurisdição brasileira⁹.

Não se corrobora com essa corrente doutrinária, na medida em que se parte da premissa que a competência tributária para o ISSQN, recai sobre o “serviço” enquanto produto da atividade, objeto de negócio jurídico. A tributação recai sobre a renda dispendida com o consumo de serviços, sendo esse o objeto da norma tributária.

Nesses termos, se tal negócio jurídico possui elemento de extraneidade ou internacional, como tomadores e prestadores localizados em jurisdições fiscais distintas, haverá hipótese de importação de serviços, sob a perspectiva da jurisdição do tomador.

Outro argumento contra a incidência do ISSQN na importação, é o de que não há a previsão constitucional expressa para tanto. Contudo, assevera-se que inexistente, por igual, tal previsão para o IPI, não se questionando a constitucionalidade de sua cobrança nas operações aduaneiras, cujo fato gerador é a ocorrência do desembaraço aduaneiro das mercadorias. Deve ser observado que a Constituição não delimita de forma completa a competência tributária, mas tão somente suas bases gerais, e o raciocínio a *contrario sensu* leva a diversos equívocos encontrados na literatura e na jurisprudência.

Entende-se, por conseguinte, que a CF a conferiu a competência tributária para a incidência do ISSQN na importação e o legislador infraconstitucional

viria ao Brasil, prestar presencialmente o serviço contratado (O ISS e a importação e exportação de serviços. Revista Dialética de Direito Tributário n.129, São Paulo, Dialética, 2006, p. 106).

⁹ Nesse sentido, também ALVES, Anna Emilia Cordelli. Importação de serviços - impossibilidade da tributação pelo ISS em decorrência do critério constitucional da origem do serviço. *Passim. Revista Dialética de Direito Tributário* n. 112, São Paulo: Dialética, 2005.

apenas estabeleceu os seus contornos a partir de 2003, com a edição de Lei Complementar 116.

E sob a ótica do comércio internacional, sendo o Brasil membro da OMC, incorporadas em seu direito positivo as disposições dos seus acordos multilaterais, também não há quaisquer dúvidas de que é plenamente legítima a instituição do ISSQN sobre as importações, não somente porque a organização preconiza a adoção do princípio do destino no comércio exterior, como em visto de todos os demais princípios, como o da não-discriminação.

É dizer, considerando que a tributação na importação de serviços é uma realidade global, não faria sentido jurídico ou mesmo lógico, que o País inscrevesse no próprio Texto Constitucional, regra que gerasse desigualdade tributária do serviço importado, em relação ao nacional.

Acresça-se que a coerência sistêmica impõe que os critérios reservados às exportações, deverão ser aplicados às importações, *mutatis mutandis*. E o art. 156, § 3º determina que cabe à lei complementar excluir da incidência do ISSQN as exportações de serviços.

Observe-se, da mesma forma, que há discussão doutrinária acerca da regra do art. 156, § 3º, inciso II, da CF, quanto à sua natureza jurídica, se de isenção ou imunidade, ou de exclusão do âmbito de incidência, uma vez que as condições estariam fixadas em lei complementar. O § 3º, inciso II, do art. 156, remete à lei complementar a regulamentação da exclusão do ISSQN nas exportações de serviços, de maneira que fica claro o condicionamento dessa eficácia à lei complementar. Embora haja autores que considerem tratar-se de uma "isenção"¹⁰, que cabalmente resultaria numa isenção heterônoma em sede de lei complementar, não é disto que se trata, conforme a CF:

¹⁰ Nesse sentido, Humberto Ávila afirma que o STF, no AgRg no Mandado de Injunção n. 590-2, ao interpretar essa regra, já decidiu que tem eficácia limitada, isto é, pode a lei complementar

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

II - **excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.** (Grifou-se).

E a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003:

Art. 2º O imposto não incide sobre:

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

...

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior

Não se pode dizer que se está diante de hipótese de isenção heterônoma, mesmo porque de isenção não se trata, mas de exclusão do âmbito de incidência. A figura estaria mais perto de uma imunidade condicionada. Na verdade, o comando constitucional é no sentido de que o ISSQN não incide nas exportações de serviços e remete à lei complementar a possibilidade de regular o tema, de maneira mais ou menos restritiva, a critério do legislador complementar federal. Observe-se neste sentido o escopo do parágrafo único do art. 2º acima transcrito,

determinar quais os serviços ficarão isentos do ISSQN, em razão da política fiscal. (Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar nº 116/2003. Isenção: requisitos e alcance. Conceitos de “desenvolvimento” de serviço e “verificação” do seu resultado. **Revista Dialética de Direito Tributário** n.134, p.104, São Paulo: Dialética, 2006).

Também entendendo que há hipótese de isenção, José Souto Maior Borges, **Teoria Geral da Isenção Tributária**, 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 254.

i.e., o dispositivo garante a tributação no Brasil, condicionado o seu resultado no território.

Destaque-se que estando o dispositivo de exclusão de incidência em uma lei complementar, resulta diferente do que seria uma imunidade, que comporta interpretação ampliativa¹¹, e também da isenção, cuja competência para instituir é somente dos Municípios. Estando o dispositivo da não incidência na lei complementar, a questão refoge ao abrigo constitucional, até mesmo no campo das possibilidades de controle legislativo.

Trata-se da mesma situação constitucional que remete à lei complementar a fixação da lista de serviços (art. 156, III, da CF). A lei complementar determina, via processo legislativo federal, quais serviços estão ou não, no âmbito de incidência (a lista é taxativa). Não se pode dizer que os serviços que não estão na lista estão isentos, eles simplesmente estão fora do campo de incidência do tributo.

Adicionalmente convém lembrar que, anteriormente à edição da LC n. 116/2003, ainda sob a vigência do DL n. 406/68, não havia a previsão de incidência nas importações, tampouco exoneração das exportações, sendo esta última previsão introduzida expressamente pela Constituição de 1988.

Não é o escopo do trabalho aprofundar-se mais na discussão sobre tratar-se de caso de isenção, de imunidade não autoaplicável, ou de caso de não incidência legal, entendendo-se que esta última figura é a que se aplica, porém. O que é relevante para os objetivos perseguidos neste trabalho, é que o princípio do destino foi uma opção do legislador constitucional para a tributação indireta, de sorte que quaisquer medidas que obstaculizem a sua realização, são ilegítimas perante a ordem jurídica brasileira.

¹¹ Observe-se que o art. 2º da LC 116/2003 traz ainda dois incisos adicionais excluindo a incidência do ISSQN em situações específicas.

Ainda, sendo a competência tributária para instituição do ISSQN objeto de disposição específica no art.156 da CF e estabelecendo o art. 22, VIII o poder de regular, deve o exercício da competência municipal amoldar-se às diretrizes regulamentadoras da União, pois os Municípios "*tem sua autonomia dependente da estrutura federativa*".^{12,13} Em outras palavras, tendo a CF adotado o princípio do destino nas operações de comércio exterior, não é oponível o princípio de autonomia dos Municípios, para fins de adotar outra sistemática de tributação.

3. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E PRINCÍPIO DA ORIGEM E DO DESTINO NO ISSQN

A LC n. 116/2003, norma tributária geral referente ao ISSQN que baliza e delimita a competência dos Municípios adotou um regime híbrido, no qual incide o princípio da origem para as operações internas, como regra geral, com critério específico para alguns serviços, como o local de execução para os prestados sobre bens imóveis.

Dessa forma, o art. 3º da LC n. 116/2003 determina que o "serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador", de forma que o contribuinte é o prestador de serviço.

Por sua vez, o art. 4º prescreve que o estabelecimento prestador será o:

¹² Cf. ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar nº 116/2003, Isenção: requisitos e alcance. Conceitos de "desenvolvimento" de serviço e "verificação" do seu resultado. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.134, São Paulo: Dialética, 2006, p.102.

¹³ Nesse sentido Heleno Taveira Tôrres, para quem a União, na sua qualidade de pessoa jurídica de direito público internacional, exerce a soberania com exclusividade, ou seja, os entes federativos são autônomos, não soberanos. (Prestações de serviços provenientes do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior". In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Imposto sobre Serviços – ISS Na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004, p.296)

local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Portanto, estando a tributação alocada na jurisdição fiscal daquele que fornece o serviço, em detrimento da do adquirente, optou-se pela adoção do princípio da origem, para as operações internas. Contudo, conforme mencionado, a Lei traz exceções, em relação as quais, a tributação se dará na jurisdição fiscal do tomador, nos termos dos incisos I a XXV do art.3º.

Verifica-se que a LC n. 116/2003 traz uma série de exceções à regra geral do estabelecimento prestador nas operações internas, basicamente agrupadas em regras específicas para serviços efetuados em imóveis (como reforma, demolição, limpeza, varrição, sementeira, adubação), local de execução de serviços de entretenimento, culturais, lazer, bem como de transporte e seus acessórios, como serviços de carga e descarga. Na esteira da jurisprudência, o rol de situações com tributação no local do tomador (destino) foi ampliado pela alteração promovida pela LC n. 157/2016.

Anteriormente, havia para o ISSQN, como único elemento conexão, para efeito das exceções, o local de execução do serviço, sob a égide do DL n. 406/68. Essa aplicação foi fruto de construção jurisprudencial do STJ, considerando-se que o DL 406/68 também adotava o local do estabelecimento do prestador.

O regime híbrido de origem e destino que tem como uma das justificativas a divisão da arrecadação entre Municípios mais desenvolvidos e os menos, embora não gere complexidades como nas operações interestaduais com mercadorias, também é alvo de críticas, seja por gerar complexidades na arrecadação, seja por onerar a origem. Por conseguinte, invariavelmente, há

propostas de reforma para levar toda a tributação para o destino, também nas operações domésticas, sob a égide de um tributo sobre consumo, que unifique a base de mercadorias e serviços.¹⁴

O inciso I do art. 3º, faz menção à incidência na importação, em atendimento ao princípio do destino no comércio exterior, estabelecendo a não tributação para os serviços exportados e a incidência na importação, independentemente do item de enquadramento na lista.

4. PRINCÍPIO DO DESTINO DO ISSQN NAS TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS

A LC n. 116/2003 traz dispositivos sobre a importação de serviços, conforme segue:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§1º- O imposto incide sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

Assim, sendo o serviço prestado, total ou parcialmente no exterior, há competência tributária brasileira. No dispositivo seguinte, art. 2º e seu par. único, já transcrito anteriormente, a Lei dispõe sobre a exportação de serviços, equiparando à prestação interna quando o serviço for desenvolvido no Brasil e cujo resultado aqui se verifique.

Verifica-se que o dispositivo traz outros enunciados prescritivos, em relação à importação. A leitura conjunta e sistemática de ambos os dispositivos determina a construção da norma de conexão, uma vez que são conceitos imbrincados, correlatos, o que obriga o aplicador da norma a interpretá-los

¹⁴ Como as PECs 45 e 110/2019.

conjuntamente, para manter a racionalidade e coesão do sistema. Destarte, a racionalidade do sistema impõe que os mesmos critérios de conexão encampados para a importação norteiem as exportações, por serem o verso e reverso, da mesma realidade.^{15,16}

Finalmente, a LC n.116/2003 traz outro dispositivo, o art.3º, inciso I, de conexão aplicável ao comércio exterior de serviços, ora transcrito (já com a alteração no *caput* pela LC 157/2016):

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

¹⁵ Nesse sentido, transcreve-se o magistério de Luís Eduardo Schoueri:

Ora, se foi eleito um princípio (destino), é lícito esperar que o legislador complementar tenha sido coerente em sua opção. Ou seja: na ausência de indicação em contrário, importação e exportação são uma única espécie de operação, vista a partir de dois ângulos (Se um país exporta, outro importa. É assim que o mesmo princípio do destino que desonera a exportação exige, em seu reverso, a tributação das importações. Daí que se uma operação é considerado uma exportação, o seu oposto será uma importação, e vice-versa. (ISS sobre a Importação de Serviços do Exterior, **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 100, São Paulo: Dialética, 2004, p. 45).

¹⁶ No mesmo sentido, Alberto Macedo:

“Na Lei Complementar n. 116/2003, apesar de ela não ser tão expressa quando trata de definir o conceito de importação de serviço, o é quando define a negativa de exportação de serviço, deixando clara a distinção entre o local do desenvolvimento do serviço (‘serviços desenvolvidos no Brasil’) e aquele onde o resultado se verifica (‘cujo resultado aqui se verifique’).” (ISS e PIS-Cofins Importação – Critérios Espacial e Pessoal na Prestação de Internacional de Serviços, p.19. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.187, p. 9- 28, São Paulo: Dialética, 2011).

Também nesse sentido, FERNANDEZ, German Alejandro S.M. “O ISSQN (imposto sobre serviços de qualquer natureza) incidente sobre a importação de serviços e o alcance da expressão “cujo resultado se verifique no país” e a isenção (heterônoma) na exportação prevista na LC n.116/03”. **Revista de Direito Tributário Internacional**, ano 2, no 6, São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 67-68.

No dispositivo afirma-se que nos casos de importação o serviço considera-se prestado e o imposto devido, no local do estabelecimento/domicílio do tomador ou intermediário.

Da letra dos dispositivos em referência, vislumbra-se que a lei complementar opera, em princípio, com três elementos de conexão para o comércio exterior, quais sejam:

- i. serviço proveniente do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- ii. resultado do serviço
- iii. local do estabelecimento/domicílio do tomador/intermediário do serviço.

De se notar que não é pacífica tal interpretação da LC n. 116/2003, que divisa esses três elementos de conexão do ISSQN, para a importação e exportação de serviços.

Nesse sentido, para Humberto Ávila, a LC n. 116/2003 vale-se de dois conceitos operacionais para aplicar a não incidência do ISSQN nas exportações, quais sejam, “desenvolvimento do serviço” e “resultado do serviço”.¹⁷

Luís Eduardo Schoueri afirma que a LC n. 116/2003 vale-se do critério de “prestação (onde o serviço é desenvolvido)” e “resultado (onde há proveito econômico, utilidade do serviço)”, entendendo que a regra do tomador de serviço é atinente à sujeição passiva do imposto.¹⁸

¹⁷ ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar nº 116/2003. Isenção: requisitos e alcance. Conceitos de “desenvolvimento” de serviço e “verificação” do seu resultado., Revista Dialética de Direito Tributário n.134, São Paulo: Dialética, 2006 p.p.46-47.

¹⁸ ISS sobre a Importação de Serviços do Exterior. Revista Dialética de Direito Tributário n. 100, São Paulo: Dialética, 2004, p.45.

Para Misabel Derzi o elemento de conexão veiculado pela LC n. 116/2003 para a importação é o estabelecimento/domicílio do tomador, pois a inspiração do legislador teria sido a sistemática da Sexta Diretiva europeia, do princípio do destino.^{19,20}

Para Fábio Clasen de Moura há exportação quando os serviços são desenvolvidos no Brasil, o resultado no exterior e o pagamento, feito por residente no exterior, sendo essa a melhor exegese do art. 2º, parágrafo único, considerando a teleologia da norma jurídica. Na importação, não havendo disposição específica, interessa tributar todo serviço prestado por contribuinte não estabelecido no Brasil, o que asseguraria isonomia de tratamento entre prestadores nacionais e estrangeiros.²¹

O art. 3º, inciso I da LC n. 116/2003 elegeria como elemento de conexão na importação, o local do estabelecimento do tomador ou do intermediário, pois a leitura conjunta do *caput* do art. 3º com o inciso I, determinaria uma regra de conexão para hipóteses de importação, ao lado das regras voltadas para transações internas. Prescreve o *caput* do art. 3º que “*o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local*”, o que combinado com a locução do inciso

¹⁹ Nas palavras De Misabel Derzi: “A Lei Complementar n. 116/2003 altera para melhor o citado Decreto-lei, exonerando as exportações e fazendo incidir o imposto nas importações de serviços. Como sabemos, em mercados não integrados, adota-se o princípio do destino. A Lei Complementar n.116/2003, nessa parte, foi correta. Manteve o princípio do destino nas prestações de serviços internacionais. Ela exonera totalmente do ISS as exportações, submetendo as importações à incidência do tributo, para isso elegendo a competência do Município onde se localizar o estabelecimento do tomador.” DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspecto Espacial do Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza. IN: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Imposto sobre Serviços – ISS Na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004, p. 68.

²⁰ Entendendo, da mesma forma, que o local do estabelecimento do tomador seria o aspecto espacial do ISSQN, Alessandra Machado Brandão Teixeira. O ISSQN e a Importação de Serviços, p.p.201-214. Rio de Janeiro: Renovar, 2008 p.p.201-214.

²¹ MOURA, Fábio Clasen. A relevância da fonte de pagamento em relação à incidência do ISS sobre operações internacionais de serviço. **Revista de Direito Tributário Internacional**, ano 3, n.7, São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.p.56-59.

I, "*do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço*", indicaria que se trata de hipótese de eleição de elemento de conexão subjetivo.

A tributação das transações com serviços em seu destino, determina o tomador dos serviços como o contribuinte; se nas operações internas com o ISSQN, o prestador é o contribuinte, pelo princípio da origem, no comércio exterior, que adota o princípio de conexão contrário, o polo passivo cambiará.²²

A despeito de o art. 6º, §2º da LC n. 116/2003 prescrever que o tomador do serviço proveniente do exterior é "*responsável*" pelo pagamento do imposto, da interpretação sistemática das normas de regência, especialmente das disposições constitucionais relativas ao princípio do destino, onde se lê "*responsável*", deve se ler "*contribuinte*".

Corroborar esse entendimento Luís Eduardo Schoueri, para quem o tomador é contribuinte, na medida em que a legislação enfatiza a utilização do serviço, além de a disposição estar em consonância com o art.121, I do CTN, pois ele mantém relação pessoal e direta com o fato gerador.²³

De acordo com nosso entendimento, a interpretação sistemática da LC 116/2003 permite depreender-se que a regra do local do estabelecimento do prestador (art. 3º, I) deve ser lida conjuntamente com a regra da proveniência da prestação do serviço (art. 1º, §1º), pois ambas constroem a norma jurídica de determinação da competência tributária de acordo com o princípio do destino.

²² Em sentido diverso, a crítica de Heleno Taveira Tôrres, que afirma que a LC n. 116/2003 apenas reconhece como contribuinte o prestador de serviço, o que se depreenderia de forma clara de seu art.5º, sendo que entendimentos em sentido contrário, de tão "*epidérmicos, dispensariam comentários*". (Prestações de Serviços Provenientes do Exterior ou cuja Prestação se Tenha Iniciado no Exterior, p. 284. In: Heleno Taveira Torres, (coord.). **Imposto sobre Serviços – ISS Na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004).

²³ SHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 100, São Paulo: Dialética, 2004, p.47).

Por outro lado, a regra que estabelece a relevância do local do resultado (art.2º, I e parágrafo único), para os casos de exportação, devem ser interpretadas conjuntamente, da mesma forma, para a constituição da norma jurídica da tributação no destino, para o ISSQN.

De qualquer sorte, resta claro que os enunciados da LC 116/2003 são de inteligência complexa, causando dificuldades ao intérprete para delimitar a incidência nas importações e não incidência nas exportações, sendo relevante analisar com detenção o significado dos termos que o compõem, o que será feito a seguir.

5. O CONCEITO “SERVIÇO PROVENIENTE DO EXTERIOR OU CUJA PRESTAÇÃO SE TENHA INICIADO NO EXTERIOR”

Ao estabelecer a incidência do ISSQN sobre as importações, a LC 116/2003 no art. 1º, §1º prescreve que incidirá sobre “serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País”.

Da leitura pode-se depreender que o tributo incidirá sobre serviço cuja prestação tenha se dado total ou parcialmente no exterior; dando, portanto, ênfase à atividade de execução do serviço, para determinar a jurisdição fiscal na importação.

Ademais, embora o termo “proveniente”, possa dar margem a dúvidas, pois em grande parte dos casos não há movimento físico de serviços, lido conjuntamente com “prestação” e “desenvolvido” (parágrafo único, art. 2º), esclarece que a referência é o local de execução do serviço.

Conforme visto anteriormente, o termo “serviço”, no direito brasileiro, sofre da ambiguidade processo *versus* produto²⁴, pois ora é referido como o produto da prestação de serviço, ora como a própria prestação, enquanto atividade que o precede.

Aires Barreto afirma que o aspecto material do ISSQN consiste em “prestar serviço”, pois o imposto não incide sobre o “serviço”, mas sobre a atividade humana que dele decorre. Critica aqueles que defendem que o imposto incidiria sobre o produto da atividade, isto é, sobre o “serviço”, pois a legislação estabelece que o ISSQN incide no “local do estabelecimento prestador”, corroborando o fato gerador “prestar serviço”.²⁵

Da mesma forma, grande parte da doutrina defende que o ISSQN incide sobre a “prestação de serviço”, como Fábio Clasen de Moura, para quem o critério material é “prestar serviço”, e na exportação:

[...] as medidas preparatórias ou iniciais para a consecução da prestação do serviço, ou seja, as atividades-meio, podem ocorrer no Brasil, mas é imperioso que se concretize o fato gerador - a prestação do serviço, a atividade –fim – se dê além de nossas fronteiras.²⁶

²⁴ Cf. Carlos Santiago Nino: “*Así ocurre con la llamada ‘ambigüidad de proceso-producto’, que se da cuando uno de los significados de la palabra se refiere a una actividad o proceso. Es lo que acaece con palabras como ‘trabajo’, ‘ciencia’, ‘construcción’, ‘pintura’. Si alguien dice ‘me encanta la pintura’, puede dudarse de si lo que le gusta es pintar él o contemplar cuadros.*” NON, Carlos Santiago. **Introducción al análisis del derecho**. Barcelona: Ariel, 1999, p. 261.

²⁵ “Os defensores dessa postura não explicam, porém, o seguinte: se assim é, por que o tributo haveria de ser devido no local do estabelecimento ‘prestador’ (que tanto defendem como critério de determinação do local –Município – em que o ocorre o aspecto espacial da hipótese de incidência)? Em outras palavras, aprovam e aplaudem o critério de considerar-se devido o ISS no Município em que se localiza o estabelecimento ‘prestador’, mas recusam que o ISS incida somente sobre a ‘prestação’! Como conciliar essa posição? Se admitem que o tributo não incide só sobre a prestação, como considera-lo devido no (local do) estabelecimento ‘prestador’?” BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 2005, p. 301-302.

²⁶ MOURA, Fábio Clasen. **Imposto sobre Serviços: Operações Intermunicipais e Internacionais (Importação e Exportação)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 152-153.

Sem a intenção de se aprofundar na análise do conceito de “serviço”, tão controversa na doutrina e jurisprudência²⁷, parte-se da premissa que a tributação indireta se estrutura sobre “serviço”, enquanto fruto, resultado da atividade, considerando-se que o fato jurídico buscado pela tributação é o consumo do serviço, não incidindo o imposto sobre a prestação.

“Serviço” como “produto” melhor se coaduna com a estrutura lógica da exação, que tem como hipótese de incidência um contrato de prestação de serviços, negócio jurídico que pressupõe dever e obrigação, contrapostos - serviço contra pagamento. Trata-se de relação jurídica complexa, de natureza sinalagmática, com expressão econômica.

Nesse mesmo sentido, Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros, a competência atribuída, constitucionalmente, foi para gravar o consumo, vez que a prestação não está alcançada pela jurisdição brasileira, sendo alcançado o tomador, que se beneficia do resultado do serviço contratado, de a atividade prestada no exterior.²⁸

Essa leitura da norma jurídica de incidência do ISSQN está integralmente acolhida pela CF, que, inclusive na sua letra prescreve que a competência é sobre

²⁷ Ver, e.g., LIMA, Daniel Serra. **Definição, Interpretação e Evolução das Normas de Competência Tributária: Teoria Aplicada à Jurisprudência do STF.** São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 203-212.

²⁸ Afirmam os autores:

Nos termos da lei, o ISS, que incidirá sobre o serviço, não será cobrado sobre a prestação do serviço, que de fato está fora da jurisdição brasileira de tributação, mas sobre o serviço consumido, tendo como contribuinte natural o respectivo contratante domiciliado no Brasil.

[...]

Caso superada, todavia essa objeção, entendemos que deva ser traçado um paralelo com a norma de exoneração das exportações e suas particularidades descritas na seção anterior, ou seja, além de os efeitos dos serviços deverem ser irremediavelmente se verificar no Brasil, o beneficiário (tomador) do serviço deve obrigatoriamente residir no Brasil.”. TROIANELLI, Gabriel Lacerda e Juliana Gueiros, O ISS e Exportação e Importação de Serviços In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, e Ives Gandra da Silva Martins (Orgs.). **ISS - Lei Complementar 116/2003**. p.199-208, Curitiba: Juruá, 2004, p. 206-207.

“serviços de qualquer natureza”, e não sobre “prestação de serviço de qualquer natureza”, no art. 156, III da CF.

O local de execução do serviço, como elemento de conexão, já se asseverou, não é eficaz na posição de regra geral, na aplicação do princípio do destino.

Esse critério poderá ser estabelecido como elemento de conexão adequado nas hipóteses nas quais o local de execução está associado ao de consumo, há uma sobreposição das etapas de prestação e consumo, demandando a presença física do tomador e/ou do prestador.

Nesses casos, o local de execução é facilmente identificado e o seu consumo, imediato, concomitantemente à performance e por essa razão, é um elemento de conexão prático e eficiente. Exemplos perfeitamente aplicáveis, seriam os dos serviços de entretenimento, como concerto e teatro, em que o local da execução e do consumo seria o mesmo.

Regra geral, verifica-se que no âmbito internacional, o referido elemento de conexão é regra específica, para os tipos de serviço, como os do exemplo. Contudo, em situações em que a prestação e o consumo se deem em locais diferentes, não se considera uma boa técnica de tributação.

Em outras palavras, se é comum que um serviço seja consumido em momento posterior ao da execução, em se tratando de operações envolvendo mais de uma jurisdição fiscal, o local de execução passa a não ser um índice apropriado do consumo. Os avanços tecnológicos permitem a mobilidade dos fatores envolvidos na prestação de serviços, por canal igualmente intangível, determinam entraves para a identificação do local da execução.

Todavia, o fato é que o direito positivo brasileiro determinou que nas hipóteses de importação de serviços, somente haverá competência para o ISSQN

se for detectado que a atividade de execução do serviço ocorreu total ou integralmente no exterior.

6. O CONCEITO "SERVIÇOS DESENVOLVIDOS NO BRASIL, CUJO RESULTADO AQUI SE VERIFIQUE "

As mesmas considerações sobre a dualidade serviço/prestação de serviço, como ambiguidade do tipo processo-produto, aplicam-se quanto ao enunciado prescritivo, contido no art. 2º, parágrafo único, da LC n.116/2003, que dispõe sobre o "resultado".

Estabelece o art. 2º e parágrafo único que haverá exportação de serviços, portanto, incidirá o ISSQN, nas hipóteses em que os serviços forem desenvolvidos no Brasil e o resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Quanto ao termo "desenvolvimento", conforme referido, combinando-se com a hipótese de importação, do art. 1º, § 1º, pode ser interpretado como a "execução" ou local da "prestação" do serviço.

Acresce, ainda, "resultado" no Brasil. O termo "resultado", de acordo com o Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, é "o que resulta, o que é consequência, ou efeito de uma ação, de um princípio", ou "consequência de um ato ou fato, praticado ou recorrido".²⁹ Pode assumir diversas acepções, pois, de forma lata, ao ser concebido como consequência de determinada atuação, terá raio de abrangência grande o suficiente para embaralhar a determinação do local de ocorrência do fato gerador dos serviços.

²⁹HOAUISS, Antonio e Mauto de Salles Villar. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 2443.

Nessa esteira, surgiram as categorias classificatórias denominadas, por Sérgio André Rocha, de “resultado-utilidade” e “resultado–consumação”, que se difundiram na doutrina.³⁰

De acordo com essa classificação, a categoria “resultado-utilidade” refere-se à utilidade ou o proveito que o serviço proporciona ao contratante; ou seja, o critério de conexão seria o local onde ocorreu o consumo do serviço.³¹

A categoria “resultado-consumação” refere-se ao local que “corresponderia à consumação material da atividade desenvolvida pelo prestador de serviços”, ou seja, onde se conclui o desenvolvimento da prestação ou execução do serviço.

Para Fernando Aurelio Zilveti, “resultado” deve ser tomado como a repercussão ou efeito econômico final da prestação do serviço, valendo-se o

³⁰ Nas palavras de Sérgio André Rocha: “A primeira seria no sentido de que utilidade que o serviço proporciona para o seu contratante, sendo este entendimento sustentando por respeitável corrente doutrinária. A ideia aqui é que sendo a prestação de serviços a realização de uma atividade em benefício de terceiros, o seu resultado seria exatamente a utilidade gerada para o contratante. A segunda, que se encontra perfeitamente na moldura da expressão resultado da prestação de serviço, seria na linha de que este corresponderia à consumação material da atividade desenvolvida pelo prestador de serviços, sendo esta a que até o momento prevalece nas decisões administrativas, tendo sido acolhida na decisão proferida no Recurso Especial n.831.124.” ROCHA, Sérgio André. O Resultado do Serviço como Elemento da Regra de Incidência do PIS/Cofins-Importação e da Regra Exonerativa de ISS sobre Exportações. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.155, São Paulo: Dialética, 2008, p. 111-112.

³¹ Nessa mesma trilha segue Humberto Ávila, porem sob fundamentos distintos. De acordo com o autor, tem-se que: “É precisamente nesse ponto que entra em cena o conceito de “verificação do resultado” do serviço. Com efeito, 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 resultado do serviço é a utilidade que ele visa a criar. O esforço humano é o seu desenvolvimento; a utilidade, seu resultado. O tomador do serviço, quando contrato um serviço, quer o resultado do esforço humano. A utilidade ou bem (i)material, portanto. É isso, inclusive, o objeto da remuneração (Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar nº 116/2003. Isenção: requisitos e alcance.” ÁVILA, Humberto. Conceitos de “desenvolvimento” de serviço e “verificação” do seu resultado, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.134, São Paulo: Dialética, 2006, p. 105.

legislador desse critério, para coibir planejamentos tributários elusivos, de grupos de empresas internacionais.³²

Como já se pode entrever, a categoria “resultado-consumação”, enquanto local de término da atividade de prestação de serviço, não se sustenta ou, não é a mais adequada, em face da premissa que toma o ISSQN como típico tributo incidente sobre o consumo.

Saliente-se que, de acordo com a dicção dos art.1º, §1º, combinada com o art .2º, I, parágrafo único da LC n. 116/2003, tem-se o emprego dos termos “prestação” e “desenvolvimento”, ao lado de “resultado”, não como se sinônimos fossem, mas como momentos distintos do comércio exterior de serviços.

O termo “resultado” deverá ser lido à luz do fato jurídico “consumo”, isto é, o escopo da tributação é a capacidade contributiva do consumidor, enquanto elo final da cadeia produtiva.

A corrente doutrinária “resultado-consumação” conduziria a paradoxos e contrários aos desígnios do direito brasileiro, pois se apenas o local de prestação fosse relevante para efeitos de determinação de jurisdição fiscal, esvaziar-se-ia a diretriz de desoneração dos serviços exportados, frustrando-se o desígnio do legislador constitucional.³³

³² ZILVETI, Fernando Aurelio. A LC 116/03 do ISS em face dos princípios de direito tributário,. FERRAZ, Roberto (Org). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 551-552.

³³ Nas palavras de Alberto Macedo: “Um entendimento em sentido contrário esvaziaria a classe exportação de serviço para fins de ISS e de PIS-Cofins, excluindo dessa classe todos aqueles fatos ‘prestação de serviço’ em que o prestador executasse sua ação totalmente no Brasil e o beneficiário estivesse domiciliado somente no exterior. E, por consequência, desprestigiaria a teleologia das normas trazidas pelas emendas Constitucionais n. 3/1993 e n. 33/2001, congruente com os princípios da ordem econômica, particularmente de tornar o serviço brasileiro mais competitivo no mercado exterior, por conta da desoneração da exportação do serviço. Não há, portanto, espaço para um entendimento em que o legislador, tanto do ISS quanto da PIS-Cofins, tenha adotado o critério de resultado-consumação, em detrimento do resultado-utilidade.” MACEDO, Alberto. ISS e PIS-Cofins Importação – Critérios Espacial e Pessoal na Prestação de Internacional de Serviços. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.187, São Paulo: Dialética, 2011, p. 9-8.

Com base nessas ponderações doutrinárias, a hipótese de um serviço integralmente executado no Brasil com beneficiário no exterior, como uma consultoria jurídica elaborada por escritório estabelecido no Brasil, entregue via *e-mail*, não se qualificaria como “exportação”, sob a corrente do “resultado-consumação”.

Essa perplexidade foi demonstrada argutamente por Alberto Xavier, que afirmou que se a expressão “cujo resultado aqui se verifique” fosse interpretada como local da “conclusão de sua execução”, conduziria à conclusão de somente ocorrer exportação de serviços se houvesse a concomitante “exportação do exportador”³⁴, tornando praticamente inexistentes as hipóteses de exportação.

7. HIPÓTESES DE IMPORTAÇÃO E DE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA EFEITOS DE TRIBUTAÇÃO PELO ISSQN

De acordo com o que foi discutido anteriormente, pela aplicação do paralelismo das formas, o que se aplica à importação, aplica-se, *a contrario sensu*, às exportações. Depreende-se, assim, que o legislador brasileiro elegeu dois elementos de conexão relevantes, a serem combinados. Ambos os elementos de conexão devem ser aplicados, concomitantemente, para se determinar a tributação no comércio exterior de serviços: o local da prestação dos serviços e o local do resultado, enquanto local de consumo dos serviços.

A verificação da presença de um deles, no caso concreto, é condição necessária, mas não suficiente, para a constituição da relação jurídica tributária, no comércio exterior de serviços, pois a LC n. 116/2003, não estabelece qualquer

³⁴ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 235-236.

hierarquia, escalonamento ou alternância, na aplicação das regras veiculadas no art.1º, §1º e parágrafo único do art. 2º.

Considerando-se esses critérios, pela sua análise combinatória, chega-se aos seguintes resultados:

	LOCAL DE DESENVOLVIMENTO	RESULTADO	HIPÓTESE
1	BRASIL	BRASIL	OPERAÇÃO INTERNA
2	BRASIL	EXTERIOR	EXPORTAÇÃO
3	EXTERIOR	EXTERIOR	NÃO INCIDÊNCIA
4	EXTERIOR	BRASIL	IMPORTAÇÃO

A tabela relaciona-se com a combinação de elementos de conexão para determinação da jurisdição fiscal competente para o ISSQN, na importação e exportação.

Deverá também ser verificado o local do estabelecimento ou domicílio do tomador, nos termos do art. 3º, I da LC n. 116/2003, para determinação do Município competente para o ISSQN na importação.

Na hipótese 1, com desenvolvimento e consumo do serviço no território nacional, há operação interna, tributável pelo ISSQN.

A hipótese 2 que tem o desenvolvimento do serviço no Brasil, e o seu resultado ou consumo no exterior, configura uma hipótese de exportação, de acordo com os ditames da legislação.

A hipótese 3 em que ambas as situações ocorrem no exterior, está fora do alcance da jurisdição brasileira, de acordo com os critérios eleitos pelo legislador.

A hipótese 4 configura uma operação de importação, sob esses critérios, devendo ser constituído, no caso concreto, que o desenvolvimento do serviço, ao menos em parte, deu-se no exterior e o resultado, no Brasil.

Observe-se que, em termos de praticidade e estruturação da tributação, cada um desses critérios, isoladamente considerados, já se afiguram árduos de se verificarem nos casos concretos, em vista da incorporeidade dos serviços. A verificação de todos, concomitantemente, criam mais barreiras para constituir a obrigação tributária, em alguns casos concretos.

É de se observar, outrossim, que a origem do pagamento, de acordo com o parágrafo único do art. 2º da LC 116/2003, é irrelevante para efeitos de determinação da competência tributária.

Portanto, de acordo com a legislação vigente, se houver a prestação de serviço por um estrangeiro, mas não se consiga comprovar o local de execução dos serviços, por alguma especificidade da prestação ou onde foi entregue o seu resultado, a remessa do pagamento ao exterior, por si só, não poderá deflagrar a tributação pelo ISSQN.

Entende-se que poderia o legislador ter considerado o pagamento para efeitos de determinação da competência tributária, em observância ao princípio da capacidade contributiva, pois em situações em que aquele que realiza o pagamento não estiver na jurisdição de consumo, a economia brasileira que sofre o impacto do pagamento, não fará jus ao tributo.³⁵

Em muitas situações, ademais, o pagamento é o fato jurídico passível de “rastreadibilidade” pelas administrações tributárias, permite o ingresso de divisas

³⁵ Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri considera que o legislador deveria ter entendido como relevante o pagamento, enquanto critério de conexão dos serviços, pela sua praticidade. Em suas palavras: “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 de não-residentes. No caso do ISS, o que vale é o local onde se produziu o rendimento: não há importação de serviço se este não se desenvolveu no território nacional nem tampouco se verificam aqui seus resultados.” SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. Revista Dialética de Direito Tributário n. 100, São Paulo: Dialética, 2010, p. 45.

para o País, além de direcionar a arrecadação para o país que suportou o ônus do consumo.

Assim, o arquétipo vigente dos elementos de conexão do ISSQN não é eficiente, porque se afigura como oneroso ao fisco constituir as obrigações tributárias, por um lado, e por outro, não permite que os serviços brasileiros sejam competitivos no exterior.

Ao contrário do que poderia parecer à primeira vista, a cumulação de elementos de conexão não tem o condão de garantir que a arrecadação fique no território nacional, como se fossem mais liames a vincular as operações. Poderia o legislador determinar que a sua utilização fosse alternativa, ou seja, a constatação de um ou outro seria suficiente para a determinação da jurisdição fiscal.

Da mesma forma, a falta de harmonização internacional, faz com que haja possibilidades para a pluritributação ou a ausência de tributação dos serviços, violando-se os desígnios de neutralidade.

Tem-se ainda a questão da própria obscuridade da letra dos referidos enunciados prescritivos, cuja redação é de intelecção complexa. Dá-se ensejo a cobranças indevidas por parte dos fiscos municipais, bem como à elisão e redução da arrecadação, porque muitas vezes, não é possível se antever quais são as condutas devidas.

Nesse sentido, o Parecer Normativo nº 4 de 09/11/2016 da Secretaria de Finanças de São Paulo estabelece que haverá exportação de serviços quando "a pessoa, o elemento material, imaterial ou o interesse econômico sobre o qual recaia a prestação estiver localizado no exterior". E nesses termos, não configurarão exportação de serviços, de acordo com o parecer, diversas situações descritas, como o caso de "serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico,

contábil, comercial e congêneres", "se uma das partes intermediadas, os respectivos bens ou os interesses econômicos estiverem localizados no Brasil".

De acordo com esse Parecer, a rigor, se o serviço de consultoria jurídica brasileira for contratado para elaborar um memorando sobre bem estabelecido no território nacional, para um tomador estrangeiro, não será considerado serviço tributável.

Contudo, entende-se que essa disposição extrapola o comando da LC 116/2003, que determina que se o resultado for entregue no exterior, haverá exportação, independentemente de localização de bens ou interesses econômicos. Observe-se que, nesse caso hipotético, o objeto contratual seria o memorando, sendo estes os limites da prestação de serviço. Uma posterior decisão do tomador a partir dessas informações, como a realização de investimentos, já estão além do respectivo contrato de serviços.

Por essas e outras razões, tramita um projeto de alteração da LC 116/2003, para estabelecer critérios para isenção de ISSQN sobre as exportações de serviços, que altera os critérios de conexão correspondentes. O PLP 463/2017 veicula projeto de lei do Senado, que propõe a alteração do art.2º da LC 116/2003, com a seguinte redação:

Art. 2º O imposto não incide sobre:

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

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. (Grifou-se).

Verifica-se que de acordo com o PLP, passam a ser critérios de conexão determinantes da exportação:

- i. Local de verificação dos benefícios do serviço;
- ii. Ingresso de divisas no País.

Ademais, revoga-se o local de realização do serviço ou da atividade de prestação, como critério relevante, o que, combinado com o local de verificação dos benefícios, demonstra a adoção da teoria do "resultado-utilidade", *i.e.*, considera-se "serviço" enquanto produto da atividade de prestação.

Com relação ao pagamento, nos termos das considerações tecidas, representado pelo ingresso de divisas, entende-se como um critério de conexão mais adequado à natureza intangível dos serviços, além de se coadunar com a racionalidade própria do comércio exterior e fomento à competitividade dos serviços brasileiros.

Assim, entende-se que o PLP 463/2017 representa um avanço ao comércio exterior de serviços no Brasil.

8. A JURISPRUDÊNCIA SOBRE A NÃO INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE AS EXPORTAÇÕES

Sobre o entendimento jurisprudencial a respeito da não incidência do ISSQN na exportação, o mais emblemático julgado sobre o tema é o REsp n. 831.124 – RJ, que trata do conceito de exportação de serviços, para efeitos de não tributação pelo ISSQN.

O caso concreto era o de uma empresa residente no Brasil, que prestou serviços de retificação, reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves, para empresa aérea domiciliada no exterior, que remeteu a turbina para o estabelecimento do prestador para a realização do serviço e posterior despacho ao exterior, onde foi instalada e testada.

O STJ, por maioria, decidiu que não se qualificava a exportação, pois a conclusão da execução do serviço ocorrera dentro do território nacional. Como o objetivo da contratação, o efetivo conserto do equipamento, foi totalmente concluído no território brasileiro, sem atividade executada no exterior, incidiria o ISSQN. Adotou-se a corrente "resultado-consumação", isto é, "resultado" como a conclusão da execução do serviço.

Transcreve-se excerto da ementa:

[...]

4. Nos termos do art. 2º, inciso I, parágrafo único, da LC 116/03, o ISSQN não incide sobre as exportações de serviços, sendo tributáveis aqueles desenvolvidos dentro do território nacional cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. In casu, a recorrente é contratada por empresas do exterior e recebe motores e turbinas para reparos, retífica e revisão. Inicia, desenvolve e conclui a prestação do serviço dentro do território nacional, exatamente em Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, e somente depois de testados, envia-os de volta aos clientes, que procedem à sua instalação nas aeronaves.

5. A Lei Complementar 116/03 estabelece como condição para que haja exportação de serviços desenvolvidos no Brasil que o resultado da atividade contratada não se verifique dentro do nosso País, sendo de suma importância, por conseguinte, a compreensão do termo "resultado" como disposto no parágrafo único do art. 2º.

6. Na acepção semântica, "resultado" é consequência, efeito, seguimento. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem-se produzir em qualquer outro País. É necessário, pois, ter-se em mente que os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação.

7. O trabalho desenvolvido pela recorrente não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, o resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no nosso território. É inquestionável a incidência do ISS no presente caso, tendo incidência o disposto

no parágrafo único, do art. 2º, da LC 116/03: "Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior."

8. Recurso especial parcialmente conhecido e não-provido.³⁶ (Grifou-se).

No voto vencido do Ministro Teori Albino Zavascki, tangencia-se a questão de que o resultado aludido pela legislação, não se confunde com a conclusão do 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 é serviço prestado no Brasil para alguém que o contrata de fora, pagando-o aqui ou lá. A lei diz que esses serviços são isentos, a não ser quando o resultado se opera aqui. Se o resultado se opera fora, há isenção. Essa é a questão.

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

Penso que **não se pode confundir resultado da prestação de serviço com conclusão do serviço**. Não há dúvida nenhuma que o serviço é iniciado e concluído aqui. Não há dúvida nenhuma que o teste na turbina faz parte do serviço. O fato de ser testado aqui foi o fundamento adotado pelo juiz de Primeiro Grau e pelo Tribunal para dizer que o teste é o resultado. Mas essa conclusão não é correta: o teste faz parte do serviço e o serviço é concluído depois do teste. Depois disso, **a turbina é enviada ao tomador do serviço, que a instala no avião, quando então, se verificará o resultado do serviço**. O resultado, para mim, não pode se confundir com conclusão do serviço. Portanto, **o serviço é concluído no País, mas o resultado é verificado no exterior, após a turbina ser instalada no avião**.³⁷ (Grifou-se)

³⁶ REsp 831124/RJ, Relator Min. José Delgado. Julgado em 15/08/2006, disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200700586271&dt_publicacao=17/04/2008

³⁷ *Ibidem*, p. 19.

Roque Antonio Carrazza, ao analisar esse julgado, entendeu-o equivocado, pois é relevante o local onde o serviço trouxe ao tomador a “almejada utilidade” ou “quando atender à necessidade que ensejou a contratação do serviço, o que só pode dar-se no exterior, local onde o tomador desenvolve as suas atividades”.³⁸

Destarte, de acordo com as considerações tecidas anteriormente, ao se focar a atividade de prestação e não o seu produto, que é a entrega do serviço, entendido como a utilidade que proporciona, olvida-se que o ISSQN é tributo sobre o consumo de serviços. A atividade de prestação é índice da entrega de seu produto final, mas com ela não se confunde.

Esse posicionamento do STJ gerou acirradas críticas doutrinárias, inclusive, como visto, deflagrando a necessidade de proposições de alteração do direito positivo, sob pena de ineficácia técnica do dispositivo constitucional que determina a isenção das exportações.

Posteriormente, o STJ julgou esse tema novamente, gerando um novo entendimento sobre o tema, no ARESP 587.403/RS, da relatoria do Ministro Gurgel de Faria, dessa vez, analisando um projeto de engenharia, desenvolvido por uma empresa brasileira, para tomador estrangeiro.

³⁸ Diz Roque Antonio Carrazza: “Exemplificando para melhor esclarecer, um serviço de concerto de secador de cabelo ainda não está prestado no momento em que o técnico acabar de repará-lo; tampouco, quando, testando-o na oficina, constatar, de si para consigo, que foram atendidas as instruções do cliente. Também não estará prestado o serviço, quando o secador de cabelo for simplesmente entregue ao destinatário ou a quem o represente. O serviço em tela só estará efetivamente prestado quando o contratante, já de posse do aparelho, verificar que está reparado, de conformidade com a encomenda e, portanto, lhe serve, podendo ser utilizado. No caso de serviço a destinatário no exterior (não-residente), só estará prestado – determinando, assim, a incidência de ISS – quando o tomador puder dele efetivamente dispor. E quando isto se dá? Quando, uma vez entregue, estiver em condições de ser fruído pelo encomendante, no País onde se encontra domiciliado ou sediado.” CARRAZZA, Roque Antonio. ISS-Serviços de Reparação de Turbinas de Aeronaves, para Destinatários no Exterior – não- incidência – exegese do art.2º, inciso I e seu parágrafo único da Lei Complementar n. 116/2003. **Direito Tributário Internacional Aplicado** –vol.IV. TÔRRES, Heleno Taveira (coord). São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 522.

Nesse julgado, embora não se tenha interpretado “resultado” enquanto local de término da atividade de execução, tampouco se utilizou “resultado” na acepção de utilidade proporcionada pelo serviço.

De acordo com a Corte, o resultado deve ser algo posterior à própria entrega da utilidade ao tomador. No caso, no projeto de engenharia deveria ser comprovada a execução fora do Brasil para que se considerasse a exportação. Caso o projeto fosse aplicável a qualquer localidade ou mesmo no próprio País, não ocorreria a exportação. Diz a ementa:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. EXPORTAÇÃO DE PROJETOS DE ENGENHARIA. NÃO INCIDÊNCIA.

1. Agravo de instrumento julgado conjuntamente com o recurso especial, conforme autorização do art. 1.042, § 5º, do CPC/2015.
2. A só confecção do projeto de engenharia, à luz dos arts. 109, 113, 114, 116, I, do CTN, é fato gerador do ISSQN, e sua posterior remessa ao contratante estrangeiro não induz, por si só, à conclusão de que se está exportando serviço.
3. À luz do parágrafo único do art. 2º da LC n. 116/2003, a remessa de projetos de **engenharia ao exterior poderá configurar exportação quando se puder extrair do seu teor, bem como dos termos do ato negocial, puder-se extrair a intenção de sua execução no território estrangeiro.**
4. Hipótese em que se deve manter o acórdão a quo, porquanto o Tribunal consignou que as **provas dos autos revelaram a finalidade de execução do projeto em obras que só poderiam ser executadas na França** ("elaboração das Plantas de execução do muro cilíndrico de proteção do reservatório de gás liquefeito de petróleo naval TK1, a ser construído na cidade de Gonfreville - L'Orcert, França e ao dimensionamento dos blocos de estacas do edifício principal do centro cultural, Centre Pompidou a ser construído na cidade de Metz, França e a modelagem em elementos finitos da fachada principal de dito centro").

5. Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial.³⁹ (Grifou-se).

Com efeito, do voto condutor, extrai-se as seguintes afirmações:

O que importa, portanto, é **constatar a real intenção do adquirente/contratante na execução do projeto no território estrangeiro, de tal sorte que, quando o projeto, contratado e acabado em território nacional, puder ser executado em qualquer localidade, a critério do contratante, não se estará diante de exportação de serviço**, mesmo que, posteriormente, seja enviado a País estrangeiro, salvo se dos termos do ato negocial se puder extrair a expressa intenção de sua elaboração para fins de exportação.

O **resultado do projeto de engenharia, assim, não é a obra correlata, mas a sua exequibilidade, conforme a finalidade para que foi elaborado.**

Portanto, à luz do parágrafo único do art. 2º, I, da LC n. 116/2003, a remessa de projetos de engenharia ao exterior poderá configurar exportação quando, **do seu teor, bem como dos termos do ato negocial, puder-se extrair a intenção de sua execução no território estrangeiro.**⁴⁰ (Grifou-se).

Entende-se que essa acepção de “resultado” adotada nesse julgado também é equivocada, criando uma terceira acepção para o termo, que extrapola os limites contratuais, que representam as relações jurídicas subjacentes sobre as quais recai a tributação.

O signo presuntivo de riqueza almejado pela tributação é a renda dispendida no negócio jurídico contratual, representativo do fato jurídico “consumo”. O legislador poderá, validamente, eleger quaisquer um dos aspectos

³⁹ AREsp 587403/RS, Relator Min. Gurgel de Faria, decidido em 18/10/2016, disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200700586271&dt_publicacao=17/04/2008

⁴⁰ Idem, p. 8.

que gravitam em torno da relação contratual, indiciários do fato que se quer tributar.

Os modelos que se apresentam para determinação do local do consumo são bastante variados, seja por estabelecer a jurisdição fiscal competente por categorias de fornecimento, seja por trazer um elemento de conexão genérico a ser ajustado, no caso concreto, ou por se referirem a operações entre os elos da cadeia; ou ainda, por se referirem a um fornecimento para um consumidor final, podendo o legislador se valer de elementos de conexão objetivos e subjetivos.

Não obstante, as possibilidades para determinação dos elementos de conexão relevante estão circunscritas ao contrato de serviços, que refletirá como se dá o fornecimento, servindo de referência para as partes e para as administrações tributárias.

E “contrato” deve ser entendido em sua acepção mais ampla, de negócio jurídico, não limitado a instrumento contratual formal, que muitas vezes inexistente, em prol da agilidade e dinâmica das transações. A troca de correspondências, *e-mails*, faturas, ordens de pagamentos, recibos, bem como quaisquer documentos que demonstrem a transação subjacente.

Luís Eduardo Schoueri, vislumbrando a natureza transacional do fato gerador ISSQN, afirma que o termo “resultado” sempre deverá ser lido à luz do contrato de prestação de serviços, verificando a partir da causa ou objeto contratual e quais são seus limites.⁴¹

⁴¹ Em suas palavras: “A ideia de contraprestação é fundamental para que se encontre o resultado. Afinal, se um contrato de prestação de serviços é sinalagmático, deve-se compreender que do tomador de serviço é exigido o pagamento do seu preço em virtude de uma utilidade que lhe é prometida. Assim, importa, para cada contrato de prestação de serviços, examinar, a partir de seu objeto, a causa do contrato. Não é, pois, *qualquer* vantagem que será suficiente para se considerar o resultado do serviço alcançado no território. Importará investigar *aquela* vantagem ou proveito que foi o próprio objeto: o que o serviço deveria proporcionar ao seu tomador. SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. Revista Dialética de Direito Tributário n. 100, São Paulo: Dialética, p. 48.

O instrumento contratual assume importância fundamental nos serviços, pois, diferentemente da compra e venda de bens corpóreos, a intangibilidade dificulta a delimitação, no mundo fenomênico, dos efeitos do negócio jurídico.

A análise do objeto contratual trará subsídios para que se possam verificar questões essenciais, como a identidade das partes, do beneficiário efetivo, o serviço contratado e, assim, depreender-se o local do consumo dos bens, permitindo o corte que delimite os eventos anteriores ao resultado do serviço, desdobramentos da execução, além de seus efeitos posteriores.

No caso de contratação de consultoria jurídica a prestadores localizados em um país A, para tomadores localizados em um país B, que tem suas disposições relacionadas a um investimento em um país C: onde se considera ocorrido o resultado do serviço?

Assumindo-se como destino do fornecimento de serviços, o local em que é entregue ao seu consumidor, sob a perspectiva do contrato de prestação de serviços, os eventos precedentes não serão relevantes para determinação de jurisdição fiscal competente. Esse é o fundamento para se desconsiderar a teoria do “resultado-consumação”, pois se refere às atividades para a execução do serviço.

Contudo, da mesma forma, os eventos posteriores não abarcados pela relação contratual, que se resolve com a entrega do serviço e o pagamento do preço, não são alcançados pela percussão tributária.

Caso fossem considerados todos os efeitos decorrentes do fornecimento de um serviço, a norma teria um raio de incidência tão amplo, que impossibilitaria a estruturação normativa da tributação do comércio exterior de serviços.

Nesse contexto, Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros dão, como exemplo, o caso de um investidor residente nos Estados Unidos, que contrata uma empresa brasileira para realizar análise econômico-financeira da economia

brasileira. A conclusão do estudo poderá levar o investimento ao Brasil ou para outro mercado; seja qual o for o desfecho, investimento no Brasil ou na China, o resultado do serviço considera-se ocorrido nos Estados Unidos e a operação, de exportação de serviços. A cadeia de eventos posterior seria mediata, indireta, sendo irrelevantes para a tributação.⁴²

O operador do direito deverá verificar os serviços contratados, para delimitar precisamente qual o seu objeto, causa, partes, estabelecendo o corte necessário para a aplicação da norma.

Observe-se, ademais, que na medida em que ao se erigir a “real intenção do adquirente/contratante na execução do projeto no território estrangeiro” como um critério de determinação para a exportação de serviços, confere-se um grau de subjetividade à interpretação da norma que gera déficit de praticabilidade na aplicação, incompatível com a eficiência do sistema tributário.

Embora em alguns casos, como o próprio caso concreto analisado, de um projeto de engenharia, possa ser razoavelmente simples a aferição da aplicação ulterior do serviço contratado, em muitas situações, como o de venda de *softwares*, essa comprovação pode ser inviável, em total prejuízo do exportador de serviço.

Nesses termos, e de acordo com as premissas estabelecidas, no caso analisado pelo STJ, a exportação de serviços teria se configurado, pela

⁴² Nesse sentido, afirmam os autores:

Dessa análise conclui-se que dois elementos são vitais para a caracterização do ‘resultado’ (e o respectivo local de ocorrência): (i) o beneficiário efetivo do serviço (quem está consumindo) – que deve estar fixado no exterior para que haja exportação-, e (ii) a delimitação dos efeitos imediatos/ diretos da prestação de serviço, descartando-se de plano quaisquer efeitos secundários. TROIANELLI, Gabriel Lacerda e Juliana Gueiros, O ISS e Exportação e Importação de Serviços In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, e Ives Gandra da Silva Martins (Orgs.). **ISS - Lei Complementar 116/2003**. p.199-208, Curitiba: Juruá, 2004, p. 202.

demonstração que o serviço, desenvolvido no Brasil, no caso, o projeto, foi entregue a tomador no exterior, independentemente de seu conteúdo.

9. CONCLUSÕES

O trabalho teve o escopo a análise dos enunciados prescritivos do ISSQN no comércio exterior de serviços, visando a trazer uma exegese que se acomode a uma interpretação sistemática do Sistema Tributário Brasileiro, considerando os vetores do princípio do destino e a racionalidade própria dos tributos indiretos.

As lacônicas disposições sobre a importação e exportação veiculadas pela LC 116/2003 trazem embaraços ao intérprete não apenas pela sua redação obscura, como também, pela própria natureza intangível dos serviços, que ao se desprender do território, geram dificuldades que qualificação de "importação" e "exportação", que foram cunhados à luz do comércio com bens corpóreos.

A *internet*, ao permitir a dissociação do momento do fornecimento do serviço em relação ao do consumo, e assim, fazendo-se desnecessária a presença física do tomador e do prestador, conferiu dinâmica econômica jamais experimentada às operações com bens intangíveis. A tecnologia não apenas possibilita a mobilidade dos consumidores, como dos agentes econômicos, permitindo que um serviço possa ser prestado, ao mesmo tempo, por pessoas, em diversas partes do mundo.

O desprendimento dos limites territoriais de um Estado, revestiu o comércio de serviços de importância econômica sem precedentes. Os efeitos disruptivos gerados pela digitalização na economia e na sociedade exigem a adaptação da lei tributária para regular essas novas relações.

Os sistemas tributários no Brasil e no mundo estão passando por uma grande crise ao não acompanhar o ritmo variável das relações econômicas e

estruturar a tributação para alcançar os novos signos de riqueza advindos com a economia digital. As formas tradicionais de determinar o poder tributário de um Estado precisam ser revisitadas, uma vez que os institutos de determinação de jurisdição fiscal, em sua visão clássica, são ineficientes para as administrações tributárias e geram uma crescente erosão da base tributária.

Portanto, resta claro que à medida que as relações econômicas se afastam dos territórios dos Estados, a importância do princípio da territorialidade da tributação deve ser revisitada. Por outro lado, a estranheza gerada por situações fáticas inéditas para o intérprete, não podem afastá-lo de uma exegese que seja consistente, sistêmica que permita competitividade aos serviços brasileiros na exportação e que realize os desígnios do legislador constitucional no que concerne à tributação do consumo pelo ISSQN.

10. REFERÊNCIAS

ALVES, Anna Emilia Cordelli. Importação de serviços - impossibilidade da tributação pelo ISS em decorrência do critério constitucional da origem do serviço. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 112, São Paulo: Dialética, 2005.

ÀVILA, Humberto. Conceitos de "desenvolvimento" de serviço e "verificação" do seu resultado, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.134, São Paulo: Dialética, 2006

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 2005, p. 301-302.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARRAZZA, Roque. ISS-Serviços de Reparação de Turbinas de Aeronaves, para Destinatários no Exterior – não- incidência – exegese do art.2º, inciso I e seu parágrafo único da Lei Complementar n. 116/2003. TÔRRES, Heleno Taveira

(coord). **Direito Tributário Internacional Aplicado** –Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

Confederação Nacional das Indústrias, Serviços e Competividade Industrial no Brasil, Brasília, 2014. Disponível em:
<http://www.portaldaindustria.com.br/cni/publicacoes-e-estatisticas/publicacoes/2014/12/9,53266/servicos-e-competitividade-industrial-no-brasil.html>

COSTA, Simone Rodrigues Duarte. **ISS e a LC 116/2003 e a incidência na importação**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

HOUAISS, Antonio e Mauto de Salles Villar. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

LIMA, Daniel Serra. **Definição, Interpretação e Evolução das Normas de Competência Tributária**; Teoria Aplicada à Jurisprudência do STF.. São Paulo: Quartier Latin, 2018

MACEDO, Alberto. ISS e PIS-Cofins-importação - critérios espacial e pessoal na prestação internacional de serviços, **Revista Dialética de Direito Tributário** ,n.187, p. 9- 28, São Paulo: Dialética, 2011.

MOURA, Fábio Clasen. **Imposto sobre Serviços: Operações Intermunicipais e Internacionais (Importação e Exportação)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ROCHA, Sérgio André. O Resultado do Serviço como Elemento da Regra de Incidência do PIS/Cofins-Importação e da Regra Exonerativa de ISS sobre Exportações. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.155, São Paulo: Dialética, 2008

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 100, São Paulo: Dialética, 2010.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda e Juliana Gueiros, O ISS e Exportação e Importação de Serviços In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, e Ives Gandra da Silva Martins (Orgs.). **ISS - Lei Complementar 116/2003**. p.199-208, Curitiba: Juruá, 2004.

ZILVETI, Fernando Aurelio. A LC 116/03 do ISS em face dos princípios de direito tributário,. FERRAZ, Roberto (Org). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005

WILLIAMS, David. Value – Added Tax. In: THUROYI, Victor (Org.) **Tax Law Design and Drafting**. Amsterdam: Kluwer Law, 2000.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8a ed., Rio de Janeiro: Forense, 2015.