

**A NÃO INCIDÊNCIA DE ISS NA EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS E O  
PARECER NORMATIVO N. 4/2016 DA SECRETARIA DE FINANÇAS DO  
MUNICÍPIO DE SÃO PAULO**

*NON-LEVY OF TAX ON SERVICES ON EXPORT TRANSACTIONS AND THE  
NORMATIVE OPINION N. 4/2016 EDITED BY THE FINANCE DEPARTMENT OF  
THE MUNICIPALITY OF SÃO PAULO*

**Júlia Silva e Lima<sup>1</sup>**

**Resumo:** O presente trabalho tem o objetivo de analisar o sentido e alcance do termo “resultado”, previsto no parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, para fins de caracterização de operação de exportação de serviços e de não incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), bem como analisar o entendimento da Secretaria de Finanças do Município de São Paulo acerca da matéria, atualmente exposto por meio do Parecer Normativo SF n. 4, de 9 de novembro de 2016. Para tanto, são apresentadas considerações gerais acerca da incidência do ISS, com base no disposto na Constituição Federal de 1988, na mencionada Lei Complementar n. 116/03 e na lei municipal paulistana n. 13.701, de 24 de dezembro de 2003, além de considerações específicas quanto a não incidência do imposto nas operações de exportação de serviços. O entendimento da doutrina e da jurisprudência judicial a respeito do assunto também é apresentado. Conclui-se que o Parecer Normativo SF n. 4/16 se utilizou de termos e expressões pouco objetivos e de conteúdo impreciso para esclarecer o entendimento da autoridade fiscal paulistana e, ao elencar as situações que não configuram exportação de serviços, inovou em matéria reservada à lei complementar, ao estabelecer novos critérios para reconhecimento da ocorrência ou não de resultados no Brasil, não previstos na Lei Complementar n. 116/03, sendo, portanto, inconstitucional e ilegal.

**Palavras-chave:** ISS; Exportação de serviços; Parecer Normativo; São Paulo.

**Abstract:** *This article aims to analyze the meaning of the word “result”, provided in the sole paragraph of article 2 of the Complementary Law 116 of July 31 2003, for the purposes of the characterization of an export of services operation and non-levy of the Tax on services (ISS), as well as to analyze the understanding of the Finance Department of the city of São Paulo about the matter, currently presented on the Normative Opinion 4 of November 9 2016. For this purpose, general considerations regarding the levy of ISS, based on the Federal Constitution of 1988, on the mentioned Complementary Law 116/03 and on the municipal law of São Paulo 13.701 of December 24 2003, as well as*

---

<sup>1</sup> Mestranda em Direito Constitucional e Processual Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Especialista em Gestão Tributária pela FECAP/SP. Extensão em Tributação dos Negócios de Tecnologia e de Propriedade Intelectual, Direito Tributário Internacional e Estruturas Societárias e Tributação de empresas na FGV/SP. Bacharel em Direito pela PUC/SP. Advogada. E-mail: juslima03@hotmail.com.

*specific considerations about the non-levy of the tax on export of services operations, are presented. The understanding of the doctrine and case-law regarding the matter is also featured. It is concluded that the Normative Opinion 4/2016 used words and expressions with little objectivity and vague content to clarify the understanding of the municipal tax authority and, when listing the situations that are not an export of services, innovated the subject, restricted to the complementary law, when stablishing new criteria to recognize the verification of results in Brazil that are not provided in the Complementary Law 116/03. Thus, the normative opinion is unconstitutional and illegal.*

**Keywords:** *Tax on services; Export of services; Normative Opinion; São Paulo.*

**SUMÁRIO – INTRODUÇÃO – 1 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – 2 ISS E A EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS – 2.1 ENTENDIMENTO DA DOCTRINA QUANTO AO SIGNIFICADO DO TERMO “RESULTADO” PARA FINS DE NÃO INCIDÊNCIA DO ISS NA EXPORTAÇÃO – 2.2 ENTENDIMENTO DA AUTORIDADE FISCAL MUNICIPAL - PARECER NORMATIVO N. 4/2016 DA SECRETARIA DE FINANÇAS DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO – 2.2.1 PARECER NORMATIVO SF N. 2 DE 26 DE ABRIL DE 2016 – 2.2.2 PARECER NORMATIVO SF N. 4 DE 9 DE NOVEMBRO DE 2016 – 2.3 ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – CONSIDERAÇÕES FINAIS – REFERÊNCIAS.**

## **INTRODUÇÃO**

A Constituição Federal de 1988, ao longo de seu texto, desonera as operações que destinem bens ou serviços ao exterior, com o intuito de promover o crescimento social e econômico do País. Trata-se de forma de estímulo ao comércio internacional de bens e serviços, especialmente o incentivo ao comércio exterior e a internacionalização das empresas. Alguns exemplos de desonerações instituídas pelo texto constitucional são verificados no artigo 149, §2º, I, que exclui a incidência de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação; no artigo 153, §2º, II, que exclui a incidência do imposto sobre produtos industrializados (IPI) sobre os produtos industrializados destinados ao exterior; e o artigo 155, §2º, X, a, que exclui a incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

comunicação (ICMS) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, bem como sobre serviços prestados a destinatários no exterior.

Da mesma forma, a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre operações de exportação de serviços também foi afastada, mas de forma diversa dos demais tributos citados acima. No caso do ISS, a Constituição Federal de 1988, por meio de seu artigo 156, §3º, II, conferiu à lei complementar a atribuição de excluir da incidência do imposto as exportações de serviços.

Com fundamento em tal dispositivo constitucional, assim o fez a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que, em seu artigo 2º, I e parágrafo único, estabeleceu que o ISS não incide sobre “as exportações de serviços para o exterior do País”, ressaltando que não se enquadram como exportados os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. Ou seja, a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, excluiu da incidência do ISS as prestações de serviços realizadas no Brasil e cujos resultados sejam verificados no exterior.

No entanto, a mencionada lei complementar não estabeleceu o que deve ser entendido como “resultado” da prestação de serviços para fins de aplicação da não incidência do imposto. Tal fato abriu campo para várias interpretações do termo e provocou uma série de questionamentos e controvérsias, principalmente entre o entendimento adotado pelos contribuintes e aquele adotado pelas autoridades fiscais municipais. Em geral, com o objetivo de evitar a perda de arrecadação tributária, as autoridades fiscais interpretam o termo de forma a restringir a caracterização da exportação de serviços, no sentido de entender que a exportação só ocorre caso o prestador de serviços brasileiro se desloque para o exterior para prestá-lo. Assim, a aplicação da hipótese de não incidência do imposto acaba mitigada e até mesmo inviabilizada. Como se verificará ao longo do presente estudo, tal postura já foi adotada pela autoridade fiscal do Município de São Paulo, conforme se constata de diversas soluções de consulta por ela publicadas, bem como de atos normativos editados para fins de estabelecer o critério a ser utilizado para definição do que deve ser entendido por “resultado” para fins de não incidência do ISS.

Já para os contribuintes, com base no entendimento da doutrina especializada no assunto, os resultados dos serviços são verificados onde são usufruídos ou utilizados pelo tomador. Ou seja, a exportação de serviços livre da incidência de ISS ocorre quando os

serviços prestados no Brasil são usufruídos pelos seus respectivos tomadores fora do território brasileiro.

Cumprе mencionar que as medidas de desoneração das operações de exportação representam a adoção pela Constituição Federal de 1988 e pela legislação brasileira do princípio de destino que regula as operações internacionais de bens e serviços<sup>2</sup>. De acordo com este princípio, a transação internacional deve ser tributada apenas uma vez, no país importador, com a consequente desoneração das imposições sofridas no país de origem (onde o serviço foi prestado ou o bem produzido).

Conforme mencionado, as desonerações tributárias das exportações de bens e serviços tem o objetivo de fomentar a internacionalização do mercado brasileiro, criando um ambiente favorável às exportações. A restrição ou mitigação de tais desonerações realizadas pelas autoridades fiscais, com fins meramente arrecadatórios, é totalmente contrária a esse objetivo.

De acordo com o Panorama do Comércio Internacional, publicado pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, com dados de 2017 (BRASIL, apresentação), o setor de serviços responde pela maior parte da atividade econômica no Brasil. Em 2017, o setor foi responsável por 73,2% do Produto Interno Bruto do País e por 70,1% do emprego formal. No entanto, a balança comercial de serviços brasileira ficou negativa em US\$ 13,1 bilhões (BRASIL, p. 29). Verifica-se, assim, que o setor de serviços é área importante da economia brasileira e que deve ser estimulada, inclusive por meio da tributação.

Feitas as considerações introdutórias, passamos a analisar o tema proposto.

## **1 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA**

O imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) é tributo de competência dos Municípios previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal<sup>3</sup>. Nos termos desse dispositivo constitucional, o imposto incide sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, não compreendidos os serviços incluídos na competência

---

<sup>2</sup> Em relação aos tributos classificados como “indiretos” pela economia.

<sup>3</sup> “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional no 3, de 1993)

dos Estados e do Distrito Federal<sup>4</sup>. O parágrafo 3º do mesmo artigo<sup>5</sup> ainda estabelece que cabe à lei complementar fixar as alíquotas máximas e mínimas do imposto, excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Atualmente é a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003 (“LC 116/03”), que disciplina os aspectos da regra matriz de incidência do ISS. Tendo em vista o escopo do presente trabalho, que é a caracterização da hipótese de não incidência do ISS em operações de exportação de serviços e o entendimento da autoridade fiscal paulistana sobre a questão, não apresentaremos de forma detalhada cada um dos aspectos e nem abordaremos os inúmeros pontos de discussão doutrinária e judicial de que são objeto. Nos limitaremos a discorrer sobre as características fundamentais da incidência do imposto, estabelecidas pela LC 116/03, necessárias para a compreensão da questão que se pretende analisar. Cumpre mencionar que apesar de o ISS corresponder a imposto de competência municipal, cabe à lei complementar, de caráter nacional, estabelecer as normas gerais de incidência do imposto, conforme prescrito no artigo 146, III, da Constituição Federal<sup>6</sup>.

Nos termos da LC 116/03, o ISS tem como fato gerador a prestação dos serviços elencados na lista anexa à referida lei, ainda que os serviços não se constituam como atividade preponderante do prestador<sup>7</sup>. O imposto também incide sobre as operações de importação de serviços<sup>8</sup>. O imposto é devido ao Município onde localizado o estabelecimento do prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto em algumas hipóteses expressamente previstas na lei, quando o imposto

---

<sup>4</sup> *Serviços de transporte intermunicipal e interestadual e serviços de comunicação, sujeitos ao Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).*”

<sup>5</sup> “§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. (Incluído pela Emenda Constitucional no 3, de 1993)*

*III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela Emenda Constitucional no 3, de 1993).*”

<sup>6</sup> “Art. 146. *Cabe à lei complementar:*

*(...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.*”

<sup>7</sup> Artigo 1º, caput, LC 116/03.

<sup>8</sup> Artigo 1º, §1º, LC 116/03.

é devido ao município onde localizado o tomador ou intermediário dos serviços ou, ainda, ao município onde os serviços são executados<sup>9</sup>.

O contribuinte do ISS é o prestador dos serviços<sup>10</sup>. A base de cálculo do imposto é o preço dos serviços<sup>11</sup>, sobre o qual se aplicam alíquotas de variam do mínimo de 2%<sup>12</sup> ao máximo de 5%<sup>13</sup>, de acordo com o fixado pela lei municipal de onde é localizado o estabelecimento prestador dos serviços ou de onde os serviços são prestados, conforme o caso.

Nos termos do artigo 2º, inciso I, da LC 116/03, o ISS não incide sobre as exportações de serviços para o exterior do País. O parágrafo único do mesmo artigo estabelece que não se enquadram como operações de exportação de serviços as hipóteses de serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

No município de São Paulo o ISS encontra-se disciplinado pela Lei n. 13.701, de 24 de dezembro de 2003, regulamentada pelo Decreto n. 53.151, de 17 de maio de 2012. A lei paulistana reproduz a previsão de não incidência do imposto nas operações de exportação de serviços em seu artigo 2º, inciso I e parágrafo único<sup>14</sup>.

Feitas as considerações gerais a respeito da incidência do ISS, passamos a analisar a hipótese de não incidência do imposto sobre as operações de exportação de serviços que não produzam resultado no território brasileiro. Cumpre mencionar que há discussão doutrinária a respeito da natureza dessa previsão de não incidência do imposto. Há juristas que a entendem como uma hipótese de imunidade e outros que a enquadram como um caso de isenção do ISS. No presente trabalho utilizaremos da expressão estabelecida pela LC 116/03 e trataremos como uma hipótese de “não incidência” do imposto.

## 2 ISS A E EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

Conforme já mencionado, a Constituição Federal, em seu artigo 156, §3º, atribuiu à lei complementar a função de excluir da incidência do ISS as operações de exportação

---

<sup>9</sup> Artigo 3º, LC 116/03.

<sup>10</sup> Artigo 5º, LC 116/03.

<sup>11</sup> Artigo 7º, LC 116/03.

<sup>12</sup> Artigo 8º -A, LC 116/03.

<sup>13</sup> Artigo 8º, LC 116/03.

<sup>14</sup> “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.”*

de serviços. Assim o fez a LC 116/03, em seu art. 2º, inciso I e parágrafo único, com a ressalva de que os serviços cujos resultados são verificados no Brasil não estão excluídos da incidência do imposto, ainda que o pagamento pelos serviços seja feito por residente no exterior. Com efeito, de acordo com a lei, apenas os serviços prestados no Brasil cujos resultados são verificados no exterior não se sujeitam à incidência do ISS.

Contudo, a LC 116/03 não definiu o que deve ser entendido por “resultado” dos serviços para fins de não incidência do imposto. Seria tal “resultado” a mera conclusão do serviço? Ou a utilização/fruição do serviço? Ou ainda, a consequencia/efeito do serviço? Tal silêncio legislativo abriu campo para diversas interpretações do termo e provocou uma série de questionamentos e controvérsias por parte de contribuintes, juristas, autoridades fiscais municipais e julgadores quanto à caracterização da exportação de serviços para fins de não incidência do ISS.

Indicativos do expressivo volume de questionamentos, especialmente no município de São Paulo, são as diversas soluções de consulta publicadas pelo Departamento de Tributação e Julgamento da Secretaria de Finanças de São Paulo em resposta às indagações dos contribuintes sobre se os serviços por eles prestados se enquadrariam na hipótese de não incidência do ISS, na condição de serviços exportados, bem como as inúmeras decisões do Conselho municipal de tributos do município de São Paulo (CMT) sobre a questão<sup>15</sup>.

Também em razão da indefinição legal do termo estudado, a Secretaria de Finanças do município de São Paulo, “considerando a existência de divergências quanto ao significado do termo resultado”<sup>16</sup>, editou dois pareceres normativos por meio dos quais apresentou o seu entendimento acerca do assunto. O primeiro, n. 2, de 26 de abril de 2016, e o segundo, n. 4, de 9 de novembro de 2016, atualmente em vigor e objeto de análise do presente estudo.

Antes de analisarmos os dois pareceres normativos e o atual entendimento da Secretaria de Finanças do município de São Paulo sobre a questão, apresentaremos o entendimento da doutrina quanto ao significado do termo “resultado” para fins de não incidência do ISS na exportação de serviços.

---

<sup>15</sup> O CMT é o órgão colegiado de segunda e última instância administrativa do município de São Paulo, criado pela Lei Municipal n. 14.107, de 12 de dezembro de 2005, onde são julgados os recursos referentes às controvérsias relativas aos tributos municipais.

<sup>16</sup> Trecho do preâmbulo do Parecer Normativo SF n. 2/2016.

## 2.1 ENTENDIMENTO DA DOCTRINA QUANTO AO SIGNIFICADO DO TERMO “RESULTADO” PARA FINS DE NÃO INCIDÊNCIA DO ISS NA EXPORTAÇÃO

Considerando a problemática trazida pelo disposto na legislação, diversos juristas e doutrinadores se dedicaram à análise do que deve ser considerado o “resultado” da prestação de serviços para fins da não incidência do ISS. A seguir, apresentaremos as opiniões de alguns deles sobre o assunto.

MELO (2013, p. 429) afirma que dois elementos são vitais para a caracterização do resultado da prestação de serviços e o respectivo local de sua ocorrência: (i) o beneficiário efetivo do serviço – quem o está consumindo – que deve estar situado no exterior; e (ii) a delimitação dos efeitos imediatos diretos da prestação do serviço, descartando-se, de plano, quaisquer efeitos secundários.

Para o autor, o termo resultado compreende “o que resulta, o que é a consequência, o feito de uma ação” (MELO, 2013, p. 429). O jurista enfatiza a necessidade de que o tomador, efetivo beneficiário do serviço desenvolvido em território nacional, seja residente no exterior. Nesse sentido, afirma:

*“No âmbito legal a expressão “foi empregada no intuito de caracterizar a prestação de serviço a não residente” sendo este “o beneficiário real e final dos serviços, significando a “efetiva prestação de serviço a não residente”. Assim, “não basta, pois, ser não residente, é necessário ser o efetivo tomador do serviço”. Considerando que o serviço é desenvolvido no território nacional (significando a sua ampla elaboração, execução e conclusão) o seu resultado no exterior representa os efeitos que devem ocorrer no estrangeiro, em razão de sua utilização, consumo e fruição por parte do tomador do serviço.” (MELO, 2013, p. 429 e 430).*

O jurista ilustra seu entendimento por meio de alguns exemplos, citados da obra de BALEEIRO (1988), dos quais destacamos dois, que seguem transcritos abaixo. Dos exemplos é possível verificar a importância que o jurista confere à identificação do beneficiário efetivo do serviço, que deve ser não residente no Brasil para que se caracterize a exportação de serviços.

*“(…) 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 do equipamento. 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, os serviços, seus efeitos na Alemanha.  
Um investidor residente nos Estados Unidos contrata uma empresa que desempenha trabalhos de análise econômico financeira do País, realizando*

*projeções e traçando panoramas da economia brasileira. Com base no relatório recebido e com as perspectivas de crescimento do País, o investidor-contrante resolve investir no Brasil no setor de óleo e gás, pelos próximos cinco anos. Onde se verifica o resultado do serviço? E se, de outra forma, as informações traçadas no relatório são desanimadoras, e o mesmo investidor se decide por investir na China, no desenvolvimento de fábricas de bicicletas, onde se verifica o resultado do serviço, de consultoria financeira? A resposta é a mesma para ambas as situações: nos Estados Unidos, onde se encontra o verdadeiro beneficiário da prestação, e não no Brasil.” (MELO, 2013, p. 430 e 431).*

CARRAZZA (2017, p. 1202), ao analisar a questão, afirma que a caracterização da exportação de serviços para fins de não incidência do ISS ocorre quando os destinatários dos serviços só têm como usufruí-los, ou como dispor de seus resultados e efeitos, no exterior. Para o autor, a expressão “cujo resultado”, inserida no parágrafo único do artigo 2º da LC 116/03, deve ser entendida como um sinônimo da expressão “cuja fruição”. Nesse sentido, afirma:

*“De consequência, sempre mais confirmamos que a expressão “cujo resultado aqui se verifique” tem a acepção de local onde ocorre a fruição do serviço, ou seja, o local onde ele é ou pode vir a ser utilizado. Se o serviço irradiar efeitos no Brasil não há exportação – e, portanto, há, em tese, incidência de ISS. Já, há exportação – e, portanto, não incidência de ISS – quando o serviço for desfrutado, isto é, produzir resultados, no exterior. Em resumo, estabelece o parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar 116/2003 é que haverá incidência de ISS caso o serviço venha a ser consumido ou utilizado (pelo tomador) no Brasil, ainda que pago por não residente. (CARRAZZA, 2017, p. 1205).”*

Assim, para o jurista, a exportação de serviços ocorre sempre que o tomador do serviço, sendo um não residente, satisfizer, no exterior, a necessidade que o levou a contratar o prestador (CARRAZZA, 2017, p. 1204), ou seja, quando usufruir ou utilizar os serviços tomados fora do território nacional.

O autor destaca, em reforço à argumentação por ele apresentada, que a previsão de não incidência do ISS contida no artigo 2º, I, da LC 116/03, só se justifica quando os serviços forem ultimados no Brasil e o destinatário do mesmo encontrar-se no exterior. Assim, ressalta que serviços prestados no exterior não podem ensejar a incidência do imposto, por força do princípio da territorialidade (CARRAZZA, 2017, p. 1207). E, para ilustrar seu entendimento, exemplifica:

*“(…) para melhor esclarecer: uma pessoa que, em viagem de férias na Itália, lá prestasse, em caráter comercial, um serviço de marcenaria nunca poderia ser chamada no Brasil a, por este fato, recolher o ISS. Recolheria, eventualmente o IVA, só que na Itália. Portanto, o art. 2º, I, da Lei Complementar 116/2003 só faz sentido jurídico quando o serviço é prestado no Brasil para destinatário localizado no exterior.” (CARRAZZA, 2017, p. 1207).*

XAVIER (2007, p. 235) conceitua a exportação como um “negócio jurídico relativo a bens ou serviços celebrados entre pessoas domiciliadas ou residentes em territórios sujeitos a um ordenamento jurídico-fiscal distinto”. Em relação ao conceito específico de exportação de serviços, o autor assevera que tal não foi definido pela via legislativa, que apenas indicou as operações que não se enquadrariam nesse conceito. Nesse sentido, afirma: “a lei complementar limitou-se nesta matéria a uma proposição negativa, consistente em recusar tal natureza às operações que, tendo sido desenvolvidas no Brasil, tenham o seu resultado produzido também no território deste país” (XAVIER, 2007, p. 235).

Quanto ao alcance da expressão legal “cujo resultado se verifique no Brasil”, o autor ressalta que ele deve ser interpretado de forma a dar eficácia ao comando constitucional – o artigo 156, II, §3º – que conferiu à lei complementar a atribuição de consagrar, em matéria de tributação pelo ISS na exportação de serviços, o – já mencionado – princípio do país de destino, segundo o qual o bem ou serviço devem se submeter à tributação no local onde é consumido e não no local onde é produzido (XAVIER, 2007, p. 235). Com efeito, para XAVIER, adotando linha de entendimento semelhante à de CARRAZZA, os resultados de uma prestação de serviços são verificados no exterior quando lá forem consumidos ou utilizados os serviços, ou seja, quando a necessidade que levou o tomador de serviços a contratá-los for satisfeita no exterior. Nesse sentido, afirma o jurista:

*“Interpretada à luz deste princípio, a expressão “cujo resultado aqui se verifique” só pode ser entendida como se referindo ao local onde se verifica o respectivo consumo ou utilização do bem imaterial em que o serviço se traduz. E tal local é precisamente o local onde é satisfeita a necessidade que levou o tomador do serviço a proceder à respectiva contratação.” (XAVIER, 2007, p. 235 e 236).*

XAVIER (2007, p. 236) ainda complementa seu entendimento, ressaltando que interpretação distinta, no sentido de considerar que resultado do serviço se refere à “conclusão” de sua execução, conduziria ao absurdo de só poder haver exportação de serviços se houvesse a concomitante “exportação do exportador”. Tal interpretação frustraria a “diretriz constitucional de adoção do princípio de destino pela exoneração da exportação de serviços, dada a inverossimilhança das situações em que a não incidência operaria” (XAVIER, 2007, p. 236).

Apresentadas as considerações de alguns doutrinadores acerca do que deve ser entendido e interpretado por “resultado” para fins de não incidência do ISS na exportação

de serviços, analisaremos o atual entendimento da autoridade fiscal municipal de São Paulo sobre a questão.

## **2.2 ENTENDIMENTO DA AUTORIDADE FISCAL MUNICIPAL - PARECER NORMATIVO N. 4/2016 DA SECRETARIA DE FINANÇAS DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO**

Conforme já mencionado a ausência de uma definição legal acerca do que deve ser entendido como “resultado” da prestação de serviços para fins de não incidência do ISS nas operações de exportação de serviços gerou uma série de questionamentos e controvérsias por parte de contribuintes, juristas, autoridades fiscais municipais e julgadores quanto à caracterização da exportação de serviços. Diante disso, a Secretaria de Finanças do município de São Paulo editou dois pareceres normativos por meio dos quais apresentou o seu entendimento acerca do assunto. Analisaremos os dois pareceres a seguir.

### **2.2.1 PARECER NORMATIVO SF N. 2 DE 26 DE ABRIL DE 2016**

Com o objetivo de estabelecer o critério a ser adotado pelas autoridades fiscais municipais paulistanas para definir o que deveria ser entendido por “resultado” para fins de não incidência do ISS e considerando a existência de divergências quanto ao significado do termo estudado, a Secretaria de Finanças do município de São Paulo editou, em abril de 2016, o parecer normativo SF n. 2/2016.

De acordo com o parecer: (i) considera-se "resultado" a própria realização da atividade descrita na lista de serviços, sendo irrelevante que eventuais benefícios ou decorrências oriundas dessa atividade sejam fruídos ou verificados no exterior ou por residente no exterior; (ii) o resultado se verifica em território brasileiro quando o serviço é realizado no Brasil; e (iii) não se considera exportação de serviço a mera entrega do produto dele decorrente, tais como relatórios ou comunicações, bem como procedimentos isolados realizados no exterior que não configurem efetiva prestação dos serviços no território estrangeiro.

A íntegra do parecer segue transcrita abaixo.

*“Parecer normativo SF No 2 DE 26/04/2016  
Publicado no DOM - São Paulo em 27 abr 2016  
Incidência do Imposto sobre Serviços de qualquer natureza - ISS nos serviços*

*desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique. O Secretário Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico, no uso de suas atribuições legais, e em conformidade com o que consta nos autos do processo administrativo no 2015-0.228.754-0, Considerando o disposto no parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar Federal no 116, de 31 de julho de 2003, reeditado em âmbito municipal com o parágrafo único do artigo 2º da Lei no 13.701, de 24 de dezembro de 2003, que dispõe sobre a incidência do ISS nos serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior, e Considerando a existência de divergências quanto ao significado do termo resultado.*

*Resolve:*

*Art. 1º Considera-se "resultado", para fins do disposto no parágrafo único do artigo 2º da Lei no 13.701, de 24 de dezembro de 2003, a própria realização da atividade descrita na lista de serviços do artigo 1º da Lei no 13.701, de 24 de dezembro de 2003, sendo irrelevante que eventuais benefícios ou decorrências oriundas dessa atividade sejam fruídos ou verificados no exterior ou por residente no exterior.*

*§ 1º O resultado aqui se verifica quando a atividade descrita na referida Lista de Serviços se realiza no Brasil.*

*§ 2º Não se considera exportação de serviço a mera entrega do produto dele decorrente, tais como relatórios ou comunicações, bem como procedimentos isolados realizados no exterior que não configurem efetiva prestação dos serviços no território estrangeiro.*

*§ 3º No caso de serviços de duração continuada, considera-se proporcionalmente realizada a prestação dos serviços com o cumprimento da sua etapa mensal.*

*Art. 2º Este Parecer Normativo, de caráter interpretativo, revoga as disposições em contrário, especialmente as Soluções de Consulta emitidas antes da data de publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes."*

Do exposto, verifica-se que a autoridade fiscal paulistana adotou entendimento completamente contrário àquele adotado pela doutrina ora apresentada. Ao estabelecer que o "resultado" é a própria prestação de serviços e que ele se verifica em território brasileiro quando o serviço é realizado no Brasil, sendo irrelevante o fato de seus benefícios serem fruídos ou verificados no exterior ou por residente no exterior, as autoridades fiscais violaram expressamente o disposto na LC n. 116/03. Assim, de acordo com a autoridade fiscal paulistana, a exportação de serviços não sujeita à incidência do ISS só é verificada nos casos em que os serviços são prestados no exterior, independentemente de serem usufruídos ou utilizados por beneficiários no exterior. É necessário, pois, ocorrer a "exportação do exportador", utilizando-se da expressão de XAVIER (2007, p. 236).

O critério adotado no Parecer Normativo SF n. 2/2016 foi, assim, o local da prestação dos serviços. Se fossem prestados no Brasil, seus resultados se verificariam em território brasileiro e os serviços se sujeitariam ao ISS. Se fossem prestados no exterior, seus resultados lá se verificariam e os serviços seriam considerados exportados para fins

de não incidência do imposto. Qualquer análise quanto ao local do efetivo usufruto, utilização ou consumo dos serviços contratados seria irrelevante para a caracterização da exportação de serviços.

Verifica-se que o critério adotado foi extremamente restritivo, significando, na prática, a eliminação da exoneração do ISS nas exportações de serviços, tal como concebida pelo poder constituinte e pelo legislador complementar. A LC 116/03, ao estabelecer que não há incidência do ISS nos casos em que "os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior", segregou a execução dos serviços, dos respectivos resultados. Se assim não fosse, bastaria o legislador estabelecer que a exportação de serviços não é verificada quando os serviços são prestados em território nacional.

Além disso, ao se entender que o resultado de um serviço se confunde com sua execução e que a hipótese de exportação de serviços só é verificada quando as atividades do prestador são realizadas no exterior, está-se diante de violação do princípio da territorialidade da legislação tributária, expresso no artigo 102 do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>17</sup>, como já alertado por CARRAZZA (2017, p. 1207). De acordo com tal dispositivo, a legislação dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal vigora dentro de seus respectivos territórios, sendo admitida a extraterritorialidade apenas nos limites de Convênios, de normas do próprio CTN ou de normas gerais expedidas pela União.

Com efeito, diante da ausência de tais normas, caso em que se enquadra a hipótese de não incidência do ISS na exportação de serviços, a legislação dos municípios não pode ser aplicada a fatos que ocorrem no exterior. Ou seja, a análise da caracterização de exportação de serviços livre da incidência do ISS, prevista no artigo 156, §3º, II, da Constituição Federal de 1988 e no artigo 2º, I, parágrafo único, da LC 116/03, só pode ter como objeto serviços que sejam desenvolvidos no Brasil, tendo em vista que, em se tratando de serviços executados no exterior, não há competência tributária municipal para tributá-los em razão do princípio da territorialidade da lei. Ou seja, não poderia haver incidência do ISS, independente da previsão de sua não incidência na exportação de serviços. Nesse sentido, arremata CARRAZZA:

*“Entender que somente há isenção do ISS quando o serviço*

---

<sup>17</sup> “Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.”

*for realizado no exterior equivale a negar eficácia ao artigo 156, §3º, II, da CF, já que a lei complementar nele prevista seria completamente desnecessária. De fato, como vimos, nenhum serviço prestado no exterior, ainda que mediante contraprestação econômica, pode ser tributada em Município brasileiro.” (CARRAZZA, 2017, p. 1207).*

## **2.2.2 PARECER NORMATIVO SF N. 4 DE 9 DE NOVEMBRO DE 2016**

Com os mesmos objetivos que levaram à edição do Parecer Normativo SF n. 2/2016, a Secretaria de Finanças do município de São Paulo editou, em novembro de 2016, o Parecer Normativo SF n. 4/2016. Nota-se que o novo parecer foi editado apenas 7 meses após a edição do Parecer Normativo SF n. 2/2016, e o revogou expressamente. Especula-se que tal medida se deu pelo fato de a autoridade tributária municipal se ter dado conta da falta de razoabilidade do critério anteriormente adotado.

A íntegra do parecer segue transcrita abaixo.

*“Parecer normativo SF no 4 de 09/11/2016  
Não incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS nos serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado se verifique no exterior do País.*

*O Secretário Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico, no uso de suas atribuições legais, Considerando a necessidade de divulgar o critério adotado pela Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico da Prefeitura de São Paulo, relativamente à norma excepcionadora da incidência do ISS contida no artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar Federal no 116, de 31 de julho de 2003, reeditada em âmbito municipal no artigo 2º, inciso I, da Lei no 13.701, de 24 de dezembro de 2003, que dispõe acerca da não incidência do imposto sobre as exportações de serviços para o exterior do País; e Considerando a existência de divergências quanto ao significado do termo "resultado" disposto no parágrafo único do artigo 2º da Lei no 13.701, de 24 de dezembro de 2003, para fins de definição do critério espacial da hipótese tributária relacionada à incidência do ISS sobre serviços prestados a tomadores domiciliados no exterior do País;  
Resolve:*

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

*§ 1º O resultado previsto no "caput" deste artigo independe da entrega do respectivo produto ao destinatário final ou de outras providências complementares.*

*§ 2º No caso de serviços de duração continuada, considerase proporcionalmente realizada a prestação dos serviços com o cumprimento da sua etapa mensal.*

*Art. 2º Sem prejuízo de outras situações em desacordo com o disposto no "caput" do artigo 1º, não configuram exportação de serviços as seguintes situações, referentes a serviços previstos na lista do "caput" do artigo 1º da Lei no 13.701, de 29 de dezembro de 2003: I - para os serviços previstos no item 1 da Lista de Serviços - "Serviços de informática e congêneres", se o sistema, programa de computador, base de dados ou equipamento estiver vinculado a pessoa localizada no Brasil;*

*II - para os serviços previstos no item 2 da Lista de Serviços - "Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza", se a base pesquisada se encontrar em território nacional;*  
*III - para os serviços previstos nos itens 10 e 17 da Lista de Serviços - "Serviços de intermediação e congêneres" e "Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres", se uma das partes intermediadas, os respectivos bens ou os interesses econômicos estiverem localizados no Brasil;*  
*IV - para o serviço previsto no subitem 15.01 da Lista de Serviços - "Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres", se houver investimento ou aquisição no mercado nacional.*  
*Art. 3º Em qualquer hipótese, cabe ao prestador o ônus de comprovar documentalmente o cumprimento dos requisitos descritos no "caput" do artigo 1º deste parecer normativo, bem como, para os serviços lá elencados, a não ocorrência de qualquer das situações impeditivas previstas no artigo 2º, sob pena de não se configurar a exportação.*  
*Art. 4º Este Parecer Normativo, de caráter interpretativo, é impositivo e vinculante para todos os órgãos hierarquizados desta Secretaria, e revoga as disposições em contrário, especialmente o Parecer Normativo SF no 02, de 26 de abril de 2016, e as Soluções de Consulta emitidas antes da data de publicação deste ato e que com ele discordem, independentemente de comunicação aos consulentes."*

Do acima transcrito, verifica-se que a autoridade fiscal paulistana afastou o entendimento de que a exportação de serviços só é caracterizada quando forem prestados no exterior. Assim, condicionou tal caracterização à localização, no exterior, da "pessoa", do "elemento material" do "elemento imaterial" ou do "interesse econômico" sobre o qual recaia a prestação de serviços, ressaltando que o resultado do serviço não depende da entrega do respectivo produto ao destinatário final ou de outras providências complementares.

Neste ponto, cumpre consignar que a autoridade se utilizou de expressões e termos pouco objetivos e de conteúdo impreciso para esclarecer seu entendimento, principalmente para um prestador de serviços leigo. O que é a pessoa, o elemento material, o elemento imaterial e o interesse econômico sobre o qual recai uma prestação de serviços? O Parecer Normativo SF n. 2/2016 não os define. Sem dúvida, a resposta dependerá do tipo de serviço prestado e da interpretação que se dê a cada um dos termos utilizados. Ainda assim, o entendimento apresentado não leva em consideração quem, de fato, é a pessoa que usufrui ou consome o serviço prestado.

Além disso, a autoridade fiscal elencou as situações que entende que não configuram exportação de serviços, dispostas no artigo 2º do Parecer Normativo SF 4/2016, transcrito acima. Verifica-se da lista de exceções que a autoridade fiscal desconsidera completamente o local de efetivo usufruto ou consumo dos serviços prestados pelo beneficiário residente no exterior. A título exemplificativo, o mero fato de

um serviço de pesquisa e desenvolvimento recair sobre uma base pesquisada no Brasil, inviabiliza a hipótese de exportação de serviço, sem considerar, por exemplo, que a pesquisa possa ser utilizada por laboratório estrangeiro no desenvolvimento de medicamentos que tenham como componentes plantas encontradas em território brasileiro.

Ademais, é possível verificar que a lista de exceções representa a adoção de critério novo, que não aquele definido no artigo 2º, I, parágrafo único, da LC 116/03, para fins de caracterização de exportação de serviços, visto que não considera o local da verificação de seus resultados e sim a localização de determinados elementos dos serviços prestados. Nesse ponto, é possível afirmar que o Parecer Normativo SF n. 4/2016 inovou em matéria já disciplinada pela LC 116/03, violando, assim, o artigo 156, §3º, II, da Constituição Federal de 1988 e o artigo 2º, I, parágrafo único, da LC 116/03. Assim, pode-se afirmar que a lista de exceções prevista no artigo 2º do Parecer Normativo SF n. 4/2016 é inconstitucional e ilegal.

Por fim, cumpre mencionar que o Parecer Normativo SF n. 4/2016 atribuiu ao contribuinte o ônus de comprovar documentalmente o atendimento aos requisitos para aplicação da regra de não-incidência do ISS.

### **2.3 ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

O Superior Tribunal de Justiça (STJ)<sup>18</sup>, última instância em matéria de legislação infraconstitucional, analisou a questão da caracterização de exportação de serviços para fins de não incidência de ISS em duas oportunidades. Na primeira, formalizada no REsp 831.124/RJ<sup>19</sup>, julgado em agosto 2006, o STJ avaliou mandado de segurança impetrado

---

<sup>18</sup> O STJ é o tribunal responsável por uniformizar a interpretação da lei federal em todo o Brasil. É de sua competência a solução definitiva dos casos cíveis e criminais que não envolvam matéria constitucional nem a justiça especializada.

<sup>19</sup> *“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. SERVIÇO DE RETÍFICA, REPARO E REVISÃO DE MOTORES E DE TURBINAS DE AERONAVES CONTRATADO POR EMPRESA DO EXTERIOR. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. SERVIÇO EXECUTADO DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL. APLICAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº LC 116/03. OFENSA AO ART. 535 DO CPC REPELIDA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVOS LEGAIS. SÚMULAS 282/STF E 211/STJ. (...) 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*

por contribuinte com o objetivo de afastar a incidência do ISS sobre a prestação de serviços de retificação, reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves, contratada por empresas aéreas estabelecidas no exterior. De acordo com o relatório do precedente, as turbinas de aeronaves eram reparadas e testadas pelo prestador de serviços em território brasileiro e posteriormente enviadas para as empresas aéreas contratantes dos serviços estabelecidas no exterior.

Por maioria de votos, a Primeira Turma do Tribunal concluiu que a prestação de serviços analisada não configurava exportação de serviços ao argumento de que os seus resultados seriam verificados em território brasileiro. De acordo com o precedente, o termo "resultado", em sua acepção semântica, equivaleria a "consequência", "efeito", "seguimento". Assim, para que fosse verificada uma efetiva exportação de serviço, este não poderia ter consequências ou produzir efeitos no Brasil. Ainda de acordo com o precedente, para se verificar a ocorrência de resultados no Brasil seria necessário considerar os objetivos da contratação e da prestação de serviços. Assim, o Tribunal entendeu que o trabalho desenvolvido pelo contribuinte não configurava exportação de serviço, pois o objetivo e resultado da contratação do serviço seria o efetivo conserto das turbinas, totalmente concluído em território brasileiro.

Verifica-se que nesse precedente o Tribunal apresentou o entendimento de que os resultados de uma prestação de serviços só se verificariam no exterior, configurando-se, assim, uma exportação de serviços para fins de não incidência do ISS, se fossem concluídos fora do território brasileiro. Com efeito, nos casos de prestação de serviços concluída ou finalizada no Brasil, não se caracterizaria a exportação, sendo devido o imposto. O termo "resultado", nesse contexto, equivaleria, assim, à "conclusão" do serviço. Na prática, de acordo com o entendimento apresentado, apenas os serviços concluídos no exterior poderiam se enquadrar na situação de serviços exportados, ou seja,

---

*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." (REsp 831.124/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/08/2006, DJ 25/09/2006, p. 239)*

para que pudesse ser aplicada a não incidência do ISS em sua prestação de serviços, o prestador deveria desenvolvê-los fora do Brasil. Acerca do entendimento do STJ apresentado nesse precedente, arremata Bergamini:

Disso é lícito concluir que, segundo a premissa do STJ, o resultado de um serviço não é sua utilidade, isto é, onde o resultado do serviço será útil ao tomador de serviço, e sim a finalização do contrato celebrado com o prestador, onde a extinção natural das obrigações contratuais será verificada (BERGAMINI, 2017, p. 67).

Cumprе mencionar a divergência apresentada no voto vencido do Ministro Teori Zavascki, segundo o qual, para fins de verificação do resultado da prestação de serviços, ele não pode ser confundido com a sua conclusão. Para o Ministro, no caso analisado, o resultado só se verificaria quando da instalação da turbina no avião da empresa aérea contratante estabelecida no exterior. Assim, restaria configurada a exportação de serviços e a não incidência do ISS.

Na segunda oportunidade, formalizada no AResp 587.403/RS<sup>20</sup>, a mesma Primeira Turma do STJ analisou ação de repetição de indébito proposta por prestador de serviços de confecção de projeto e anteprojeto de engenharia contratado por empresa situada na França. Os projetos e anteprojetos elaborados eram destinados à construção de obras em território francês. Neste ponto, cumpre ressaltar que em nenhum momento foi questionada a execução das obras de engenharia em si, que ocorreriam futuramente, não se relacionando com o fato objeto de análise pelo Tribunal.

O STJ, revendo o entendimento adotado no precedente de 2006 no sentido de que a exportação só ocorreria quando os serviços forem concluídos fora do Brasil, firmou a premissa de que, em que pese o serviço ter sido concluído integralmente em território

---

<sup>20</sup> “*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”. (AREsp 587.403/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/10/2016, DJe 24/11/2016).*

brasileiro, o projeto de engenharia teria sido contratado com o propósito de ser, futuramente, executado no exterior. Assim, concluiu o Tribunal que, no caso específico de projetos de engenharia, a exportação de serviços pode ser configurada quando, do seu teor, bem como dos termos do ato negocial (análise de contratos e invoices), for possível extrair a intenção do tomador de serviços de executá-lo em território estrangeiro.

Verifica-se, assim, que o elemento do usufruto ou consumo do serviço pelo tomador foi considerado pelo STJ, ainda que não expressamente, na definição da exportação de serviços para fins de não incidência do ISS e que a tese da produção de resultados como sinônimo de conclusão dos serviços, inicialmente adotada em 2006 no REsp 831.124/RJ, restou afastada. A questão, no entanto, ainda merece ser analisada de maneira mais aprofundada pelo Tribunal.

### **3 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

De todo o exposto, verifica-se que a caracterização da exportação de serviços para fins de não incidência do ISS é tema controverso e que, dada a sua importância para efeito de estímulo ao comércio exterior de serviços brasileiros, deve ser analisado de forma a conferir efetividade à desoneração do ISS nas exportações, estabelecida pela Constituição Federal de 1988 e pela LC n. 116/03.

Há certo consenso na doutrina brasileira de que a LC n. 116/03 assegura a não incidência do imposto quando o serviço prestado no Brasil é utilizado, usufruído ou consumido por tomador beneficiário no exterior.

O atual entendimento da Secretaria de Finanças do Município de São Paulo acerca do assunto, contido no Parecer Normativo SF n. 4/2016, é, a princípio, melhor do que o apresentado no Parecer Normativo SF n. 2/2016, mas ainda não tratou a questão de forma satisfatória. O Parecer Normativo SF n. 4/2016 se utilizou de termos e expressões pouco objetivos e de conteúdo impreciso para esclarecer o entendimento da autoridade fiscal paulistana, o que deixará os contribuintes inseguros acerca da aplicabilidade dessa desoneração nos casos concretos por eles experimentados. E, ainda assim, desconsiderou, para fins de caracterização da exportação, quem, de fato, é a pessoa que usufrui ou consome o serviço prestado.

Ademais, ao elencar as situações que não configuram exportação de serviços, o parecer inovou em matéria reservada à lei complementar, ao estabelecer novos critérios para reconhecimento da ocorrência ou não de resultados no Brasil, não previstos na LC

n. 116/03. O Parecer Normativo SF n. 4/2016 é, portanto, inconstitucional e ilegal, podendo ser objeto de questionamento judicial pelos contribuintes.

Por fim, o atual entendimento do STJ, apresentado em 2016 no AResp 587.403/RS, ao afastar a tese de que a exportação de serviços só ocorre quando prestados e concluídos fora do Brasil, representa precedente favorável aos contribuintes, conferindo efetividade à desoneração do ISS nas exportações para aqueles que demonstrem a intenção do tomador de serviços de usufruídos ou utilizá-los no exterior. A questão, no entanto, ainda merece ser objeto de análise mais profunda pelo Tribunal.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª Edição. Malheiros Editores: 2010.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução a Ciência das Finanças**. 15ª Edição, Forense, 1988.

\_\_\_\_\_. **ISS na Constituição e na lei**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2005.

BERGAMINI, Adolpho. **Curso de ISS**. São Paulo: Editora Revista do Tribunais, 2017.

BOMFIM, Diego Marcelo; BERGAMINI, Adolpho (Coordenadores). **Comentários à Lei Complementar n. 116/03 de advogados para advogados**. São Paulo: MP Editora, 2009.

BRASIL. Departamento de Competitividade Internacional em Comércio e Serviços (DECIN). **Panorama do Comércio Exterior: Serviços 2017**, 2017. Disponível em: <[http://www.mdic.gov.br/images/REPOSITORIO/scs/decin/Estat%C3%ADsticas\\_de\\_Co m%C3%A9rcio\\_Exterior/2017/PanoramaOficial2017\\_09deOut.pdf](http://www.mdic.gov.br/images/REPOSITORIO/scs/decin/Estat%C3%ADsticas_de_Co m%C3%A9rcio_Exterior/2017/PanoramaOficial2017_09deOut.pdf)> Acesso em: 18 nov. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

\_\_\_\_\_. **ISS: Serviços de reparação de turbinas e aeronaves, para destinatários no exterior – não incidência – exegese do artigo 2º, I, e seu parágrafo único, Lei Complementar no 116/03**. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, v.4, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **O aspecto espacial do Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza**. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **O ISS na Lei Complementar no 116/03 e na Constituição**. 3ª Edição. São Paulo: Manole, v. 2, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **ISS – Doutrina e Prática**. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2014.

HILU NETO, Miguel. **‘Importação’ e ‘exportação’ de serviços: uma análise a partir da Constituição**. In: MARTINS, Ives Gandra Martins da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Org.). **ISS e Lei Complementar 116/03**. Curitiba: Juruá Editora, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. 5ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008.

\_\_\_\_\_. José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos. Federais, Estaduais e Municipais**. 8ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

MOURA, Fábio Clasen de. **Imposto Sobre Serviços: operações intermunicipais e internacionais: Importação e exportação**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

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

TROANELI, Gabriel Lacerda; GUEIROZ, Juliana. **O ISS e exportação e importação de serviços**. In: MARTINS, Ives Gandra Martins da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Org.). **ISS e Lei Complementar 116/03**. Curitiba: Juruá Editora, 2012.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

Recebido em: novembro de 2018

Aprovado em: junho de 2019

Júlia Silva e Lima: juslima03@hotmail.com