



Como o Conselho de Tributos de SP vê ISS e exportação de serviços

A interpretação das regras que afastam a incidência do ISS nas operações atinentes à exportação de serviços é tema controverso na doutrina e na jurisprudência. Pertinente fazer breve exame dos preceitos normativos previstos no inciso II, do parágrafo 3º, do artigo 156 da Constituição Federal e no artigo 2º, da Lei Complementar 116/2003.

A previsão constitucional da autorização para isentar operações de exportação de serviços reside na vontade do constituinte de conferir vantagens comerciais aos serviços desenvolvidos no Brasil, quanto à competitividade internacional, para além de estimular o ingresso de divisas no país.

O artigo 2º da LC 116/2003 prevê o conceito de exportação com base em três elementos: (i) a prestação de serviço no Brasil; (ii) a produção do resultado do serviço exclusivamente no exterior; e (iii) o pagamento feito por residente no exterior. Cabe destacar que a jurisprudência do STJ, por maioria, manifestou-se sobre a questão, fixando premissas interpretativas:

A LC 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. 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 (STJ, RESP 831.124)

A solução no caso examinado considerou a conclusão do serviço no Brasil como elemento central para afastar a configuração da isenção. O julgamento em questão é extremamente questionado pela doutrina, posto que tornaria impossível a configuração da exportação sempre que os serviços fossem simplesmente desenvolvidos e concluídos no Brasil. Parece que a questão merece outro enfoque.

Em vista do complexo de normas, doutrina e jurisprudência que será examinada, objetivar-se-á fixar a premissa de que a regra isentiva visa excluir da tributação os serviços prestados para tomadores no exterior, desde que, para os serviços desenvolvidos no Brasil^[1], o seu resultado aqui não se configure, mesmo que reflexamente. O foco da questão parece ser investigar o conceito de resultado, sob a ótica geográfica da produção de efeitos do serviço prestado.

Frise-se que o conceito de resultado não se confunde com o de fato gerador, ou seja, a circunstância de o fato gerador (prestação do serviço) se dar no Brasil não afasta, por si só, a configuração da isenção. Isso porque o elemento conector utilizado pela legislação complementar não é o fato gerador, mas o resultado. Em outras palavras, a “hipótese de incidência” da isenção tem como elemento central o resultado, não o fato gerador.



Podemos fixar uma premissa interpretativa inicial, especialmente em vista das disposições do artigo 3º, da LC 116/2003 e seus incisos, que preveem exceções à regra geral de que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador.

É certo que, nas hipóteses dos incisos I a IX e XII a XXII do citado artigo, sempre que o tomador for estrangeiro e o serviço for direcionado para o exterior, estaremos diante de evidente exportação de serviços[2] para fins de reconhecimento da isenção, sem a necessidade de maiores reflexões. Fixam-se assim as premissas jurídicas da questão.

Exame documental

Cumpre sugerir os elementos probatórios mínimos a serem examinados para o reconhecimento da isenção, casuisticamente.

Em diversas oportunidades, o Conselho Municipal de Tributos examinou o tema, podendo-se extrair alguns critérios:

a) Necessidade do estudo detalhado de cada contrato – A isenção não é automática nem pode ser fixada de forma pré-estabelecida para certos tipos de serviços. Depende sempre do exame minucioso da relação fático-jurídica formada, em especial das cláusulas contratuais que irão identificar o exato objeto, tomador e destino do serviço a ser prestado;

b) Comprovação do recebimento de recursos de tomador não residente no Brasil – por meio de comprovante emitido por instituição financeira, que deverá obrigatoriamente intermediar o negócio, conforme as normas do Bacen;

c) Análise dos balanços contábeis – Busca-se o exame da coerência contábil do contribuinte com os contratos por ele juntados. É importante verificar a existência e características de *invoices* e outros elementos financeiros relacionados;

d) Análise do devido enquadramento das receitas no âmbito da Declaração do Imposto de Renda – verificando, ainda, eventuais recolhimentos de outros tributos relacionados com a exportação (ou não) de serviços[3];

e) Constatação de que há serviços para os quais, em vista de sua natureza, a configuração da exportação é bastante difícil, uma vez que o resultado dos mesmos quase sempre se configura no Brasil.

O corolário lógico da formação dos citados requisitos reside na necessidade de o órgão julgador afastar negócios jurídicos simulados que tentem evadir o pagamento de tributos, valendo-se o contribuinte de suposta “exportação de serviços para pessoa jurídica estrangeira”[4].

Dois pontos merecem aprofundamento. Em primeiro lugar, quanto ao pagamento, embora seja irrelevante à configuração do fato gerador, é fundamental para a comprovação de que o tomador não reside no Brasil. Isto porque, o Bacen regulamenta exaustivamente as formas de recebimento de receitas de exportação de serviços na Resolução 4.051/2012:



IV – o recebimento do valor decorrente de exportação deve ocorrer:

- a) mediante crédito do correspondente valor em conta no exterior mantida em banco pelo próprio exportador*
- b) a critério das partes, mediante crédito em conta mantida no exterior por banco autorizado a operar no mercado de câmbio no País, na forma da regulamentação em vigor*
- c) por meio de transferência internacional em reais, aí incluídas as ordens de pagamento oriundas do exterior em moeda nacional, na forma da regulamentação em vigor*
- d) mediante entrega da moeda em espécie ao banco autorizado a operar no mercado de câmbio, na forma a ser definida pelo Banco Central do Brasil*
- e) por meio de cartão de uso internacional, emitido no exterior, vale postal internacional ou outro instrumento em condições especificamente previstas na regulamentação do Banco Central do Brasil*

Assim, todas as hipóteses de transferências de recursos realizadas entre partes contratantes situadas em países diversos serão intermediadas por instituição financeira, o que, por consequência, exigirá a comprovação, pelo pretense beneficiário, da operação cambial. Por outro lado, o fato de a fonte pagadora estar localizada no exterior^[5], não permite, precipitadamente, a conclusão pela isenção. Cite-se o desembargador Harris Júnior:

O corolário lógico da ressalva feita no parágrafo único do artigo 2º da LC 116, no que tange ao ‘resultado’, é a de precaução do legislador de evitar a evasão fiscal. Isto é, visou evitar que empresas se utilizassem de brechas na lei para o aproveitamento de resultado do serviço no Brasil sem que houvesse a incidência do imposto, por exemplo, usando empresa internacional como suposta tomadora do serviço ou usando capital externo para pagar serviços que seriam fruídos em território brasileiro (TJ/SP, Apelação n.º 0038110-26.2011.8.26.0053)

Em segundo lugar, não basta para a configuração da exportação que o serviço tenha eventual repercussão no exterior, se as partes contratantes são empresas nacionais. Eis manifestação em solução de consulta da Subsecretaria da Receita do Distrito Federal:



Em que pese os serviços contratados terem como objeto a construção de um plano diretor que será realizado no exterior, a contratante do serviço é pessoa jurídica sediada no Brasil. Dessa forma, o caso não se amolda, posto que o tomador do serviço deve ser pessoa estrangeira com estabelecimento no exterior (...) Em função do tomador do serviço ser pessoa jurídica nacional, mesmo que o desenvolvimento e o resultado do serviço se deem no exterior, incidirá na prestação do serviço o ISS

Da mesma forma, é certo que os tribunais vêm examinando a questão sob a ótica proposta, surgindo precedentes em que a isenção é reconhecida, mesmo quando o serviço é prestado no Brasil:

Exportação de Serviços de pesquisa para empresas do mesmo grupo econômico localizadas no exterior. Resultado que deve ser entendido como 'fruição', com o aproveitamento ou efeito do serviço (proveito econômico) exclusivamente no exterior, tomando-se por base o objeto do contrato e a finalidade do serviço para o tomador (aspecto subjetivo). Hipótese de isenção configurada[6]

Por sua vez, o TJ-RS também reconheceu a isenção de operação referente ao desenvolvimento de projetos de engenharia para construção que se daria na França:

Exportação de serviços. Projetos de Engenharia Civil. Resultados Verificados no Exterior. Tendo os resultados dos serviços prestados pela parte autora sido verificados no exterior – mais precisamente na França – não incide o Imposto sobre serviços (TJ/RS, Apelação Cível n.º 70043779941)

Administrativamente, cabe destacar que a 1ª Câmara do CMT/SP julgou questão similar:

Serviços de Licenciamento e Cessão de Direito de Uso de Software. Incidência de ISS Prevista na Lista de Serviços. Afastamento da incidência por se tratar de exportação de serviço. Sociedades empresárias beneficiadas dos serviços somente no exterior (México, Espanha e Malta). Resultado no exterior[7]

Entretanto, quando constatado que não apenas o fato gerador, mas o próprio resultado se configura no Brasil, o CMT afasta a isenção, introduzindo o conceito de exaurimento:

EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXAME DA NATUREZA ESPECÍFICA DO CONTRATO. SERVIÇOS PRESTADOS NO BRASIL. RESULTADO NO TERRITÓRIO BRASILEIRO. AUMENTO DA CARTEIRA NO EXTERIOR É APENAS CONSEQUÊNCIA MEDIATA[8]



Por outro lado, a 4ª Câmara, adotando uma interpretação mais restritiva, fundando-se no local da prestação do serviço como elemento essencial para a configuração da isenção, afasta o benefício:

O resultado do serviço ocorre no local em que a execução do serviço é concluída, e não no local onde o beneficiário frui os efeitos imediatos buscados pelo tomador ao contratar o prestador.[\[9\]](#)

Os acórdãos destacados deixam claro que o exame da isenção em cada caso concreto ainda é bastante confuso, sendo certo que alguns julgados acabam por tomar como sinônimos os conceitos de fato gerador e resultado. Contudo, como já destacado, parece mais coerente com o sistema entender que se tratam de expressões diversas, até porque não se pode admitir que a lei possua palavras inúteis.

O que seria então o resultado?

Pode-se fixar o resultado como o elemento objetivo pretendido pelo contrato celebrado entre as partes e que pode ser verificado, casuisticamente, respondendo-se à seguinte indagação: *Qual o objetivo imediato da contratação?*

A presente proposta de conceituação diferencia-se do conceito de fruição, muito utilizado pela doutrina, uma vez que a prestação do serviço e a ocorrência do fato gerador independem da fruição (no sentido de uso, gozo) por parte do tomador, sendo uma metodologia de eficácia prática questionável, uma vez que considera aspectos subjetivos de difícil (ou impossível) constatação.

Assim, se a resposta para o questionamento implicar na verificação do objeto da contratação exclusivamente no exterior configura-se a exportação de serviço, ainda que as atividades, materiais ou imateriais, relacionadas com sua prestação tenham sido integralmente desenvolvidas no Brasil.

Por outro lado, caso a resposta implique na produção de resultado no Brasil, teremos apenas um serviço aqui prestado, pago por fonte estrangeira, sem qualquer repercussão para fins da regular incidência do ISS, como destacou o desembargador do TJ-RS Rocha Filho:

Quando o serviço fornecido por útil de qualquer forma à empresa tomadora dentro do território nacional, podendo ela, de algum modo aqui usufruir dos resultados, não se aplica a regra de isenção contida naquele dispositivo.[\[10\]](#)

Por fim, cabe diferenciar os conceitos de resultado e exaurimento, como ocorre, por exemplo, nos casos de administração de fundos de investimento, em que uma empresa brasileira é contratada por uma empresa estrangeira para investir dinheiro no Brasil, mediante a compra e venda de ações. Nessa hipótese, tem-se o resultado ocorrendo no Brasil (aumento da carteira decorrente da compra de ações locais) e o eventual exaurimento (lucro ou prejuízo do negócio) verificado no exterior, mas como esgotamento do serviço, não sendo parte integrante dele. Ou seja, o exaurimento é elemento subsequente à prestação e à conclusão do serviço, sendo irrelevante para a tributação.

As premissas para o exame da isenção são as seguintes: (i) a comprovação da isenção depende de um exame probatório profundo para evitar situações simuladas; (ii) não se confundem os conceitos de fato gerador e resultado; (iii) as hipóteses de exceção prescritas pelos incisos do artigo 3º, da LC n.º



116/2003, conferem um norte interpretativo, ao menos aos fatos geradores lá previstos; (iv) não se confundem os conceitos de resultado e exaurimento; (v) há serviços para os quais a configuração da isenção pode se mostrar dificultosa, em razão de suas características intrínsecas; (vi) não haverá exportação se o prestador e o tomador forem domiciliados no Brasil, mesmo que o resultado seja direcionado para o exterior; (vii) a origem do pagamento do serviço é fundamental para configuração da exportação.

[1] Uma vez que pela interpretação da LC, se o serviço foi desenvolvido integralmente fora do Brasil e o resultado lá se deu, ou teríamos indiscutível exportação de serviços, ou não haveria incidência da legislação brasileira no ponto. É certo que a segunda perspectiva parece mais coerente

[2] É o caso de uma empresa brasileira contratada para planejar e organizar uma feira de negócios em outro país

[3] PIS e COFINS, por exemplo

[4] Muitas vezes com sede em paraísos fiscais

[5] *A posição do tomador do serviço é que deve ser levada em conta para que se comprove a exportação do serviço. É o tomador que deve ser não-residente, não a pessoa que simplesmente paga pelo serviço.* Roque Antonio Carrazza. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª ed. Malheiros. 2011. p. 1081

[6] TJ/SP, Apelação 0038110-26.2011.8.26.0053

[7] Recurso 2012-0.316.895-7. Não se conheceu do Pedido de Reforma documentado no Recurso n.º 2013-0.316.895-7

[8] Recurso 2013-0.361.796-6, 1ª Câmara do CMT/SP

[9] Recurso 2014-0.170.102-3, 4ª Câmara do CMT/SP

[10] Processo [70058712357](#)

Date Created

31/01/2015