

RECURSO ESPECIAL Nº 831.124 - RJ (2006/0052272-7)

RELATOR : MINISTRO JOSÉ DELGADO  
RECORRENTE : GE CELMA LTDA  
ADVOGADO : TÚLIO FREITAS DO EGITO COELHO E OUTROS  
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE PETRÓPOLIS  
PROCURADOR : FLÁVIA MEDICI PACE E OUTROS

EMENTA

**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.**

1. Tratam os autos de **mandado de segurança** preventivo impetrado por GE CELMA LTDA. com a finalidade de obstar eventual ato do Secretário Municipal de Fazenda de Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, que importe na cobrança de ISSQN sobre prestação de serviços consubstanciada em operações de retificação, reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves, contratadas por empresas aéreas do exterior. **Sentença** denegou a segurança. **Apelação** da impetrante, tendo o TJRJ negado-lhe provimento ao entendimento de que: a) o mandado de segurança não alberga pedido genérico; b) não é inconstitucional a regra posta na LC 116/03, tendo incidência o disposto no seu art. 2º. **Recurso especial** apontando violação dos seguintes preceitos legais: arts. 535, I e II, 282 e 283 do CPC; arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51; art. 2º, I, da LC nº 116/03. Sustenta que: a) o acórdão é nulo, haja vista não ter suprido as omissões argüidas mesmo após a oposição dos embargos de declaração, mais especificamente em relação à violação dos arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51, 282 e 283 do CPC, bem assim quanto à diferenciação entre o local da prestação dos serviços e o do resultado dos serviços, critério esse eleito pela LC nº 116/03; b) o *decisum* é nulo por omissão quanto à adequação da via eleita, deixando de formular fundamento que legitimaria tal conclusão; c) a assertiva contida no acórdão recorrido (pedido genérico) é manifestamente contrária às provas pré-constituídas que acompanharam a exordial do mandado de segurança, sendo conflitante com o disposto nos arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51. Igualmente se diga do disposto nos arts. 282 e 283 do CPC; d) embora o serviço de retífica de motores seja realizado no território nacional (local da prestação), trata-se de efetiva exportação de serviços, tal qual tratada pelo art. 2º, inciso I, da LC 116/03, na medida em que a prestação de serviços somente se conclui com o pagamento dos valores devidos que, por conseguinte, apenas se perfaz quando os clientes verificam o resultado do serviço encomendado. Interposto concomitantemente **recurso extraordinário**. Ambos os apelos não foram admitidos, tendo sido manejados agravos de instrumentos para o STJ e STF. O agravo dirigido a esta Corte foi provido.

2. O recurso não merece ser conhecido pela alegada violação dos arts. 282 e 283 do CPC e 1º e 6º da Lei nº 1.533/51, pois não foram prequestionados na instância de

origem, não havendo sido objeto de debate nem deliberação. Nem mesmo com a oposição de embargos de declaração, houve pronunciamento a respeito deles, hipótese que atrai a incidência das Súmulas 282/STF e 211/STJ.

**3.** Ausência de violação do art. 535, I e II, do CPC: a) quanto à primeira questão (omissão quanto os arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51, e 282 e 283 do CPC) verifica-se que não houve manifestação a respeito de tais preceitos porque utilizou-se o acórdão da apelação de fundamentação diversa para sustentar a assertiva de que o mandado de segurança continha imprecisão do pedido, entendendo-o genérico e estranho ao conteúdo preventivo da impetração (fl. 443 e fl. 455). Não se trata, pois, de omissão a ausência de manifestação sobre o teor desses dispositivos legais. O aresto recorrido abordou os pontos necessários à composição da lide, oferecendo conclusão conforme a prestação jurisdicional solicitada; b) em relação ao segundo questionamento (ausência de diferenciação entre o local da prestação dos serviços e o local do resultado dos serviços), também não se constata situação omissiva, pois, embora não fazendo essa discriminação, o aresto recorrido reportou-se ao pronunciamento do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, que se manifestou a respeito; c) por último, quanto à inadequação da via eleita, constata-se que o Tribunal manifestou-se quando entendeu que o mandado de segurança seria via imprópria para formular pedido genérico. O parecer do Parquet foi além e opinou pela extinção do processo sem julgamento de mérito. Porém, a Corte, apesar de adotar a manifestação do Ministério Público, passou ao exame do mérito da segurança, não resultando prejuízo para a recorrente em relação à preliminar. Assim, não constatados os vícios elencados no art. 535 do CPC, nega-se provimento ao apelo nesse aspecto.

**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.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, preliminarmente, indeferir o pedido de sobrestamento do feito formulado pelos advogados e, no mérito, por maioria, vencido o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki, conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 15 de agosto de 2006 (Data do Julgamento)

MINISTRO JOSÉ DELGADO  
Relator



RECURSO ESPECIAL Nº 831.124 - RJ (2006/0052272-7)

**RELATÓRIO**

**O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (Relator):** Em exame recurso especial (fls. 458/480) interposto por GE CELMA LTDA. com fulcro no art. 105, III, "a", da CF/88 contra acórdão proferido pela 5ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro assim ementado (fls. 440/441):

*“Constitucional, Tributário e Administrativo. Preventiva impetração para obstar eventual ato do Fisco que implicaria na cobrança de ISS sobre exportação de serviços consubstanciada em operações de retificação, reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves, contratadas com empresas aéreas do exterior.*

*Desprovimento da apelação da impetrante contra sentença denegatória da ordem, ante a ausência de especificação das operações que se encontrariam ameaçadas de tributação, com a utilização de forma genérica, incompatível com a segurança preventiva.*

*Arguição, que se rejeita, de inconstitucionalidade do art. 2º, da Lei Complementar nº 116, de 2003, que teria limitado a aplicação do art. 156, III, parágrafo 3º, II, da Constituição Federal. O texto constitucional não é de eficácia ampla, mas contida, eis que nele se previu a edição de lei complementar para produção de seus efeitos, daí advindo a de nº 116/2003.*

*Desprovimento da apelação da impetrante.”*

Opostos embargos de declaração, que foram rejeitados em julgamento espelhado na seguinte ementa (fl. 454):

*“Embargos de Declaração. A contradição, para ensejar embargos, haverá que recair sobre proposições do mesmo julgado.*

*Inocorrida essa circunstância e redigido o Acórdão de maneira clara, o pressuposto de fato contido no inciso I do art. 535 do CPC não se juridiciza.*

*Havendo o aresto abordado as questões necessárias à composição da lide, exaurida encontra-se a prestação jurisdicional, afastada a alegação de omissão.*

*Desprovimento dos embargos.”*

Tratam os autos de mandado de segurança preventivo impetrado pela empresa ora recorrente com a finalidade de obstar eventual ato do Secretário Municipal de Fazenda de Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, que importe na cobrança de ISS sobre exportação de serviços consubstanciada em operações de retificação, reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves, contratadas com empresas aéreas do exterior.

Sobreveio sentença denegando a segurança (fls. 287/290).

Irresignada, apelou a impetrante, tendo o Tribunal de origem, por unanimidade, negado-lhe provimento ao entendimento de que: a) o mandado de segurança não alberga pedido genérico; b) não é inconstitucional a regra posta na LC 116/03, tendo incidência o disposto no seu art. 2º.

No recurso especial a empresa aponta violação dos seguintes dispositivos legais:

**. do Código de Processo Civil:**

**“Art. 535.** *Cabem embargos de declaração quando:*

*I – houver, na sentença ou no acórdão, obscuridade ou contradição;*

*II – for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se o juiz ou o tribunal.”*

**“Art. 282.** *A petição inicial indicará: I - o juiz ou tribunal, a que é dirigida; II - os nomes, prenomes, estado civil, profissão, domicílio e residência do autor e do réu; III - o fato e os fundamentos jurídicos do pedido; IV - o pedido, com as suas especificações; V - o valor da causa; VI - as provas com que o autor pretende demonstrar a verdade dos fatos alegados; VII - o requerimento para a citação do réu.”*

**“Art. 283.** *A petição inicial será instruída com os documentos indispensáveis à propositura da ação.”*

**. da Lei nº 1.533/51:**

**“Art. 1º.** *Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas-corpus, sempre que, ilegalmente ou com abuso do poder, alguém sofrer violação ou houver justo receio de sofrer-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.”*

**“Art. 6º.** *A petição inicial, que deverá preencher os requisitos dos artigos 158 e 159 do Código do Processo Civil, será apresentada em duas vias e os documentos, que instruírem a primeira, deverão ser reproduzidos, por cópia, na segunda.”*

**. da LC nº 116/03:**

**“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.”*

Em suas razões, sustenta que:

# Superior Tribunal de Justiça

a) o acórdão é nulo, haja vista não ter suprido as omissões argüidas mesmo após a oposição dos embargos de declaração, mais especificamente em relação à violação dos arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51, 282 e 283 do CPC, bem assim quanto à diferenciação entre o local da prestação dos serviços e o resultado dos serviços, critério esse eleito pela LC nº 116/03;

b) o *decisum* é nulo por omissão quanto à adequação da via eleita, deixando de formular fundamento que legitimaria tal conclusão;

c) a assertiva contida no acórdão recorrido (pedido genérico) é manifestamente contrária às provas pré-constituídas que acompanharam a exordial do mandado de segurança, sendo conflitante com o disposto nos arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51. Igualmente se diga do disposto nos arts. 282 e 283 do CPC;

d) embora o serviço de retífica de motores seja prestado no território nacional (local da prestação), trata-se de efetiva exportação de serviços, tal qual tratada pelo art. 2º, inciso I, da LC 116/03, na medida em que a prestação de serviços somente se conclui com o pagamento dos valores devidos que, por conseguinte, apenas se perfaz quando os clientes verificam o resultado do serviço encomendado.

Interposto concomitantemente recurso extraordinário (fls. 484/508), tendo sido contra-arrazoado às fls. 548/567.

Foram oferecidas contra-razões (fls. 513/532) pugnando-se pela manutenção da decisão atacada.

Juízo de admissibilidade às fls. 591/594 não admitindo ambos os apelos nobres, havendo certidões de interposição de agravos de instrumento para o STJ e STF (fl. 599-verso).

O agravo dirigido a esta Corte foi provido (fl. 606).

Em data de 14/08/2006 (ontem), chegou às minhas mãos petição (fls. 614/616) de autoria da Municipalidade (protocolada em 08/08/2006) com o seguinte requerimento:

*"Por todo o exposto, o Município de Petrópolis, ora recorrido, vem a vossa excelência, com fulcro no artigo 269, III, do CPC, requerer a extinção do processo, com julgamento do mérito, por força do acordo celebrado, cujo objeto é o mesmo dos presentes autos." (fl. 616)*

# *Superior Tribunal de Justiça*

Recordo-me que recebi em meu gabinete o eminente advogado da empresa ora recorrente com o eminente Procurador do Município de Petrópolis, ocasião em que pediram a suspensão do feito pelo prazo de seis meses.

Manifestei minha estranheza pela presença do Procurador do Ente Público juntamente com o advogado da parte adversa em se tratando de direito indisponível. Indaguei se havia alguma lei determinando o procedimento requerido e responderam-me que não.

Pelas manifestações do nobre Procurador do Município e do eminente advogado, tudo indica que saíram convencidos de que não deveriam apresentar pedido de suspensão do feito, porque disse - com a minha franqueza que é habitual - que, se fosse feito, o indeferiria e procederia ao julgamento.

Penso que esta petição esteja sem objeto.

Indefiro o pleito e faço notícia desse fato para que a transparência a respeito do processo seja absoluta.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 831.124 - RJ (2006/0052272-7)

EMENTA

**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.**

1. Tratam os autos de **mandado de segurança** preventivo impetrado por GE CELMA LTDA. com a finalidade de obstar eventual ato do Secretário Municipal de Fazenda de Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, que importe na cobrança de ISSQN sobre prestação de serviços substanciada em operações de retificação, reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves, contratadas por empresas aéreas do exterior. **Sentença** denegou a segurança. **Apelação** da impetrante, tendo o TJRJ negado-lhe provimento ao entendimento de que: a) o mandado de segurança não alberga pedido genérico; b) não é inconstitucional a regra posta na LC 116/03, tendo incidência o disposto no seu art. 2º. **Recurso especial** apontando violação dos seguintes preceitos legais: arts. 535, I e II, 282 e 283 do CPC; arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51; art. 2º, I, da LC nº 116/03. Sustenta que: a) o acórdão é nulo, haja vista não ter suprido as omissões argüidas mesmo após a oposição dos embargos de declaração, mais especificamente em relação à violação dos arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51, 282 e 283 do CPC, bem assim quanto à diferenciação entre o local da prestação dos serviços e o do resultado dos serviços, critério esse eleito pela LC nº 116/03; b) o *decisum* é nulo por omissão quanto à adequação da via eleita, deixando de formular fundamento que legitimaria tal conclusão; c) a assertiva contida no acórdão recorrido (pedido genérico) é manifestamente contrária às provas pré-constituídas que acompanharam a exordial do mandado de segurança, sendo conflitante com o disposto nos arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51. Igualmente se diga do disposto nos arts. 282 e 283 do CPC; d) embora o serviço de retífica de motores seja realizado no território nacional (local da prestação), trata-se de efetiva exportação de serviços, tal qual tratada pelo art. 2º, inciso I, da LC 116/03, na medida em que a prestação de serviços somente se conclui com o pagamento dos valores devidos que, por conseguinte, apenas se perfaz quando os clientes verificam o resultado do serviço encomendado. Interposto concomitantemente **recurso extraordinário**. Ambos os apelos não foram admitidos, tendo sido manejados agravos de instrumentos para o STJ e STF. O agravo dirigido a esta Corte foi provido.

2. O recurso não merece ser conhecido pela alegada violação dos arts. 282 e 283 do CPC e 1º e 6º da Lei nº 1.533/51, pois não foram prequestionados na instância de origem, não havendo sido objeto de debate nem deliberação. Nem mesmo com a oposição de embargos de declaração, houve pronunciamento a respeito deles, hipótese que atrai a incidência das Súmulas 282/STF e 211/STJ.

3. Ausência de violação do art. 535, I e II, do CPC: a) quanto à primeira questão (omissão quanto os arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51, e 282 e 283 do CPC) verifica-se que não houve manifestação a respeito de tais preceitos porque utilizou-se o acórdão da apelação de fundamentação diversa para sustentar a assertiva de que o mandado de segurança continha imprecisão do pedido, entendendo-o genérico e estranho ao conteúdo preventivo da impetração (fl. 443 e fl. 455). Não se trata, pois, de omissão a ausência de manifestação



sobre o teor desses dispositivos legais. O aresto recorrido abordou os pontos necessários à composição da lide, oferecendo conclusão conforme a prestação jurisdicional solicitada; b) em relação ao segundo questionamento (ausência de diferenciação entre o local da prestação dos serviços e o local do resultado dos serviços), também não se constata situação omissiva, pois, embora não fazendo essa discriminação, o aresto recorrido reportou-se ao pronunciamento do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, que se manifestou a respeito; c) por último, quanto à inadequação da via eleita, constata-se que o Tribunal manifestou-se quando entendeu que o mandado de segurança seria via imprópria para formular pedido genérico. O parecer do Parquet foi além e opinou pela extinção do processo sem julgamento de mérito. Porém, a Corte, apesar de adotar a manifestação do Ministério Público, passou ao exame do mérito da segurança, não resultando prejuízo para a recorrente em relação à preliminar. Assim, não constatados os vícios elencados no art. 535 do CPC, nega-se provimento ao apelo nesse aspecto.

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.

## VOTO

**O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (Relator):** O recurso examinado merece ser parcialmente conhecido pela alínea invocada.

Verifica-se que os arts. 282 e 283 do CPC, e 1º e 6º da Lei nº 1.533/51 não foram prequestionados na instância de origem, não havendo sido lançados a debate nem deliberação. Nem

# Superior Tribunal de Justiça

mesmo com a oposição de embargos de declaração houve pronunciamento a respeito dos mesmos, hipótese que atrai a incidência da Súmula 211/STJ.

Assim, tendo em vista o disposto nos verbetes sumulares 282/STF e 211/STJ, deixo de conhecer do presente recurso quanto à alegação de violação dos arts. 282 e 283 do CPC, e 1º e 6º da Lei nº 1.533/51.

Merece conhecimento o apelo tão-somente em relação aos arts. 535, I e II, do CPC e 2º da LC 116/03.

Primeiramente, pois, analiso a infringência do conteúdo do art. 535, I e II, do CPC.

Alega a recorrente que o acórdão é nulo porque não supriu as omissões argüidas mesmo após a oposição dos embargos de declaração, especificamente em relação à violação dos arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51, e 282 e 283 do CPC, bem assim quanto à diferenciação entre o local da prestação dos serviços e o local do resultado dos serviços, critério esse eleito pela LC nº 116/03.

Quanto à primeira questão (omissão quanto os arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51, e 282 e 283 do CPC), verifica-se que não houve manifestação a respeito de tais preceitos porque utilizou-se o acórdão da apelação de fundamentação diversa para sustentar a assertiva de que o mandado de segurança continha imprecisão do pedido, entendendo-o genérico e estranho ao conteúdo preventivo da impetração (fl. 443 e fl. 455). Não se trata, pois, de omissão a ausência de manifestação sobre o teor dos dispositivos legais apontados no especial. O aresto recorrido abordou os pontos necessários à composição da lide, oferecendo conclusão conforme a prestação jurisdicional solicitada.

Em relação ao segundo questionamento (ausência de diferenciação entre o local da prestação dos serviços e o local do resultado dos serviços), também não se constata situação omissiva, pois, embora não fazendo essa discriminação, o aresto recorrido reportou-se ao pronunciamento do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, que manifestou-se a respeito. Confira-se excerto do parecer ministerial (fls. 427/428):

*"Segundo informam os autos, a impetrante recebe de clientes do exterior motores e turbinas para reparos, revisões e conservação. Inicia, desenvolve e executa esses serviços,*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*todos, aqui no Brasil, mais precisamente em Petrópolis, e, depois de testados, os envia de volta aos clientes, já prontos.*

*Como parece ser evidente, não há exportação de serviços, até porque tudo é feito e executado no Brasil. Exportação de serviços ocorre, quando, por exemplo, determinada empresa faz prospecção em terras ou águas do exterior, ou uma construtora abre e pavimenta estradas ou ergue uma ponte em país estrangeiro. O condicionamento, a revisão ou conservação de motores, feitos pela impetrante, não podem ser considerados como serviço exportado, ainda que o pagamento seja feito pelo cliente no exterior."*

Por último, quanto à inadequação da via eleita, constata-se que o Tribunal manifestou-se quando entendeu que o mandado de segurança seria via imprópria para formular pedido genérico. O parecer do Parquet foi além e opinou pela extinção do processo sem julgamento de mérito. Porém, a Corte, apesar de adotar a manifestação do Ministério Público, passou ao exame do mérito da segurança, não resultando prejuízo para a recorrente em relação à preliminar.

Assim posto, não constatados os vícios elencados no art. 535 do CPC, nego provimento ao presente apelo neste aspecto.

Sobeja para exame, tão-somente, o art. 2º, I, da LC 106/03, de seguinte teor:

*"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."*

O pleito da empresa recorrente é o reconhecimento de que o serviço que executa de retífica, reparo e revisão de motores e de turbinas de aeronaves para seus clientes localizados no exterior deve ser considerado como "serviço de exportação", não se sujeitando à incidência de ISS, nos termos da orientação preconizada pelo art. 2º, inciso I, da Lei Complementar 116/03.

Resume a sua prestação de serviço à seguinte seqüência:

1º) seus clientes no exterior a contratam e remetem as turbinas para o seu estabelecimento localizado em Petrópolis/RJ;

2º) realiza o serviço para o qual foi contratada, testa as turbinas e as despacha ao exterior, etapas todas elas desenvolvidas no Município de Petrópolis;

# Superior Tribunal de Justiça

3º) finalmente, quando do recebimento das turbinas reparadas, seus clientes as instalam nas respectivas aeronaves, verificam o resultado do serviço e remetem divisas ao Brasil para efetivar-se o pagamento pelos serviços prestados.

Defende, em resumo, que, embora execute todo o serviço no Brasil, este somente se aperfeiçoa e se completa no exterior, após a instalação dos motores ou turbinas nas aeronaves, hipótese que conduz à não-incidência do ISS, nos termos do disposto no inciso I do art. 2º da LC 116/03.

A sentença denegou a segurança, e o Tribunal *a quo* a prestigiou nestes termos (fls. 443/444):

*"Transfere-se para a questão de fundo a preliminar suscitada no parecer do Ministério Público, e, desde já, observa-se que a impetrante pretende afastar a incidência tributária sobre todos os serviços já relatados e que vier a executar.*

*Necessária seria, todavia, a especificação das operações que porventura se encontrassem ameaçadas de tributação, sem a utilização de formula genérica, estranha ao conteúdo preventivo da impetração, a qual, por isso mesmo, mereceria, como de fato o foi, ser denegada.*

*Outro fundamento está a justificar a manutenção da sentença.*

*Com efeito, a regra constante do art. 156, III, da CF, previu a edição de Lei Complementar para a produção de seus efeitos.*

*Logo, é ela de eficácia contida, e não de eficácia ampla, e assim a Lei Complementar nº 116, de 2003, harmoniza-se com os parâmetros constitucionais, ao definir quais os serviços que não estariam abrangidos pela exclusão prevista no referido dispositivo da Carta de 88.*

*Repelida a alegação de inconstitucionalidade, incide o parágrafo único, do art. 2º, da Lei Complementar 116/2003: "Não se enquadram no disposto no inciso I (isto é, os serviços considerados de exportação) os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior".*

*A questão foi examinada, com a eficiência de sempre, pela ilustre doutora Procuradora de Justiça, e toda a fundamentação contida em seu respeitável pronunciamento aqui incorpora-se, na forma regimental, como razões de decidir.*

*Isto posto, nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a sentença de primeiro grau."*

Observe-se que a Corte de origem reportou-se ao parecer do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro de fls. 425/428, com seguinte teor:

*"Não há notícia nestes autos se o agravo de instrumento a que se refere a cópia de f. 251/269 já foi julgado. Caso não o tenha sido, a presente apelação, por força do disposto no artigo 559 do Código de Processo Civil, não poderá ser incluída em pauta antes dele.*

*3. Feita a observação, tenho que o processo deveria ser extinto sem julgamento de mérito, porque a impetrante pretende afastar a incidência de ISS sobre todos os serviços*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*de manutenção, reparo ou revisão de motores e turbinas de aeronaves que vier a executar, sem especificar as operações que se encontram ameaçadas de tributação, com o emprego de fórmula genérica que não se coaduna com a função preventiva do mandamus, que pressupõe ameaça atual e concreta.*

*4. Quanto ao mérito, o recurso revela-se infundado.*

*A impetrante entende que os serviços que executa para empresas estrangeiras devem ser considerados como de exportação e, por isso, não estariam sujeitos ao pagamento do ISS, em razão do disposto no parágrafo 3º, inc. II, do artigo 156 da Constituição Federal.*

*Contrariamente, a autoridade impetrada e, agora, o Município, sustentam que não se pode considerar como de exportação os serviços, porque iniciados e terminados no Brasil, estando, pois, sujeitos à incidência de ISS, ante a regra do parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar nº 116, de 2003, que estabeleceu normas a respeito do artigo 156 da Constituição da República.*

*Opondo-se a esse argumento, a impetrante alega que o citado artigo 2º da Lei Complementar nº 116, de 2003, ao limitar a aplicação do artigo 156, III, parágrafo 3º, II, da Carta Magna, incorreu em inconstitucionalidade, porque esse último dispositivo é de eficácia ampla e não podia sofrer limitação.*

*Resumida, por essa forma, a quaestio juris, parece-me que a razão está com a autoridade impetrada e, via de consequência, com o Município de Petrópolis.*

*Preliminarmente, entendo improcedente a alegação de inconstitucionalidade que a impetrante imputa ao artigo 2º da Lei Complementar 116, de 2003, pois, ao contrário do que afirma, a norma do artigo 156, III, da Constituição Federal não é de eficácia ampla e sim de eficácia contida, tanto assim que nele se previu a edição de lei complementar para produção de seus efeitos. E a Lei Complementar nº 116, de 2003, nos limites de sua finalidade, veio definir quais os serviços que não seriam abrangidos pela exclusão prevista no aludido dispositivo constitucional, não se podendo assim, falar em inconstitucionalidade.*

*No que concerne à indagação de serem ou não de exportação os serviços executados pela impetrante, a solução encontra-se na aplicação, à espécie, do parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar 116, de 2003, segundo o qual “Não se enquadram no disposto no inciso I (isto é, os serviços considerados de exportação) os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior”.*

*Segundo informam os autos, a impetrante recebe de clientes do exterior motores e turbinas para reparos revisões e conservação. Inicia, desenvolve e executa esses serviços, todos, aqui no Brasil, mais precisamente em Petrópolis, e, depois de testados, os envia de volta aos clientes, já prontos.*

*Como parece ser evidente, não há exportação de serviços, até porque tudo é feito e executado no Brasil. Exportação de serviços ocorre, quando, por exemplo, determinada empresa faz prospecção de petróleo em terras ou águas do exterior, ou uma construtora abre e pavimenta estradas ou ergue uma ponte em país estrangeiro. O condicionamento, a revisão ou conservação de motores, feitos pela impetrante, não podem ser considerados como serviço exportado” ainda que o pagamento seja feito pelo cliente no exterior.*

Assim, tendo em vista a adoção integral da promoção ministerial no julgamento da apelação, tenho por prequestionada toda a matéria nele contida.

# Superior Tribunal de Justiça

O cerne, portanto, da controvérsia reside na definição acerca de ser o serviço prestado pela contribuinte classificado como "de exportação" ou não.

O ISSQN - 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 à Lei Complementar nº 116/2003, ainda que esses não se constituam atividade preponderante do prestador. O contribuinte é o prestador do serviço.

Nos termos do art. 2º, inciso I e parágrafo único, da LC 116/03, o ISS não incide sobre as exportações de serviços, sendo tributáveis aqueles desenvolvidos dentro do território cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

A respeito, abrilhanto este voto com o artigo intitulado "O ISS e Exportação e Importação de Serviços", de autoria dos juristas Gabriel Lacerda Troianelle e Juliana Gueiros (*in* ISS Lei Complementar 116/03, organizado por Ives Gandra da Silva Martins e Outros, pp. 199/208, 1ª edição, Editora Juruá, 2005), que nos propicia um entendimento mais profundo sobre a questão discutida:

## *"A EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS*

*A Constituição Federal atribui aos Municípios a competência de instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza nos seguintes termos:*

*Art 156. Compete aos Municípios instituir imposto 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:*

*I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;*

*II - excluir da sua incidência a exportação de serviços para o exterior;*

*III - regular a forma e as condições como isenções. incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*

*A redação do inciso II do § 3º transcrito foi conferida pela Emenda Constitucional 3/93, prevendo, a exemplo do que se verifica em relação a outros tributos, a possibilidade da dispensa do pagamento do ISS nas operações de exportação.*

*A Lei Complementar 116/03 prevê a desoneração. entretanto, com uma ressalva:*

*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.*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*A Lei Complementar 116/03 a um só tempo cria o benefício à exportação do serviço e estabelece limite a ser observado pelo contribuinte para sua fruição: que o resultado do serviço aqui não se verifique.*

*A isenção do ISS sobre as exportações de serviços segue uma orientação nacional e internacional, que há muito se desenvolve, para desonerar tributariamente bens sujeitos à exportação. Se o mercado produtor brasileiro se torna mais competitivo no exterior pela atribuição de benefícios de ordem fiscal aos produtores que persistem na árdua tarefa de exportar, isso não seria diferente com o setor de serviços, que hoje também tem função essencial no equilíbrio da balança comercial brasileira. [aguardando exposição de motivos da EC 3/93]*

*Por ter como objetivo o incentivo às exportações brasileiras, é plenamente coerente que o legislador de plano desconsidere exportação aquilo que exportação de fato não é. Por essa razão é que a Lei Complementar 116/03 estabelece como condição para que haja exportação de serviço desenvolvidos no Brasil para o exterior que o resultado da atividade contratada não se verifique no País.*

*Parece-nos que a intenção do legislador complementar foi instituir uma “norma antielisão” do ISS, criando obstáculos à criação de mecanismos internacionais de planejamento fiscal envolvendo o imposto municipal. O fato de ter o pagamento do serviço origem em fonte no exterior ou acontecer no exterior em nada altera a destinação do serviço.*

*Dessa forma, se uma prestadora de serviço no Brasil presta para uma outra empresa situada no País serviços remunerados por sua controladora estrangeira, não ocorrerá a exportação de serviços.*

*De substancial importância, portanto, a compreensão do conteúdo do termo resultado, da forma como colocado no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 116/03. Na acepção semântica, resultado é consequência, efeito, seguimento<sup>4</sup>. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem se produzir em qualquer outro país que não o Brasil.*

*Assim, uma companhia aérea com sede na Alemanha, que mantém rotas aéreas transitando pelo Brasil, pode sofrer danificação em suas aeronaves em território nacional. Nesse caso, ela provavelmente contratará os serviços de técnicos brasileiros para análise e possível conserto 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, o serviço, seus efeitos na Alemanha.*

*Pode um leitor menos atento imaginar que também se poderiam considerar como “resultados” da prestação do serviço a saída do avião do território brasileiro e o trânsito sobre os Estados brasileiros antes do retorno da aeronave. Porém, não se pode tratar esses fatos como verdadeiros resultados do serviço prestado, porque não constituem o objetivo da contratação e da prestação.*

*Outro exemplo. 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-contratante 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*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*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.*

*De fato, o objetivo do serviço era fornecer elementos para uma tomada de decisão, tendo como beneficiário efetivo um residente no exterior. Portanto, o resultado imediato da prestação aconteceu nos Estados Unidos, para o investidor que, munido pelo serviço prestado no Brasil, pôde tomar sua decisão sobre o local onde aplicar seus recursos. Foi o investidor norte-americano que usufruiu das informações e só. Quaisquer outros resultados do serviço de análise financeira, o investimento seja no Brasil, seja na China, ou a aplicação dos recursos no mercado mobiliário, são resultados mediatos, posteriores, indiretos, que não têm qualquer relevância na análise sobre se há ou não exportação de serviço.*

*Ressalte-se que caso houvesse investimento no Brasil em decorrência do relatório financeiro, não se poderia dizer que houve resultado no Brasil e, portanto, não se lhe aplicaria a isenção. Se a intenção da lei complementar fosse considerar para fins de caracterização da exportação do serviço todo e qualquer resultado dele decorrente, a qualquer tempo realizada, a isenção seria completamente sem efeito, já que, ao se estabelecer uma cadeia de eventos posteriores (e decorrentes) daquele serviço, é certo que em algum momento se poderia verificar um resultado no Brasil, o que já seria suficiente para a descaracterização da exportação. Teríamos, na prática, a decisão gerencial da empresa no exterior determinando a incidência ou não do imposto no Brasil.*

*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 do serviço, descartando-se de plano quaisquer efeitos secundários.*

*O beneficiário efetivo do serviço não pode ser apenas uma fachada, um escritório sem substância ou relevância econômica. O tomador do serviço deve verdadeiramente residir, operar, enfim, existir como fonte produtora no exterior para que haja exportação de serviço.*

*Podemos, aliás, importar do Direito Tributário Internacional o conceito de beneficiário efetivo (beneficial owner), agregando-o à nossa análise como elemento definidor para verificação do resultado do serviço prestado no Brasil.*

*É bastante comum em matéria de convenções internacionais para evitar a dupla tributação da renda a instituição de cláusula do beneficiário efetivo. Diversas convenções exigem como requisito para aplicação do tratado que não apenas haja residência do beneficiário dos rendimentos em um dos Estados signatários da Convenção, mas que a pessoa remunerada seja o beneficiário efetivo dos rendimentos<sup>5</sup>.*

*O objetivo dessa cláusula é evitar o abuso na aplicação da convenção (o denominado treaty shopping) nos casos em que se coloca artificialmente num país abrangido pelo tratado um titular do rendimento que não é o seu real beneficiário, aproveitando-se de possíveis benesses instituídas na convenção.*

*O conceito de beneficial owner serve como um valioso auxílio na interpretação do tal “resultado” referido no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 116/03. De fato, o que a norma exoneradora do ISS sobre as exportações pretende é evitar que ocorram abusos na aplicação do benefício, determinando que apenas será exportação se os resultados somente se verificarem no exterior, fazendo clara alusão a que o*



# *Superior Tribunal de Justiça*

*beneficiário daquele serviço esteja localizado fora do Brasil.*

*Nesse ponto da presente análise, fica mais claro do que nunca que a intenção legislativa foi, como já dito, estabelecer uma norma antielisão, para se evitarem os abusos na aplicação do benefício sobre as exportações.*

*Por fim, a segunda característica essencial na determinação do “resultado” mencionado no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 116/03 é o resultado imediato e direto dos serviços. Não se poderá considerar como resultado do serviço, para fins de se apurar se houve ou não exportação, todo e qualquer efeito decorrente daquele serviço, mas apenas aquele que compunha o objeto da requisição do serviço.*

*Feita a análise quanto aos elementos determinadores da exportação dos serviços, tentemos agora fazer um paralelo com as regras estabelecidas para a importação.”*

Destaco o entendimento de que 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.

Segundo os nobres doutrinadores retrocitados, considerada a 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 ter-se em mente, portanto, os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação.

No caso examinado, verifica-se que a recorrente é contratada por empresas do exterior e recebe motores e turbinas para reparos, retífica e revisão. Inicia, desenvolve e conclui a prestação de todo o serviço para o qual é contratada 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 instalação nas aeronaves.

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

Portanto, o trabalho desenvolvido não configura exportação de serviço, pois o objetivo da

# Superior Tribunal de Justiça

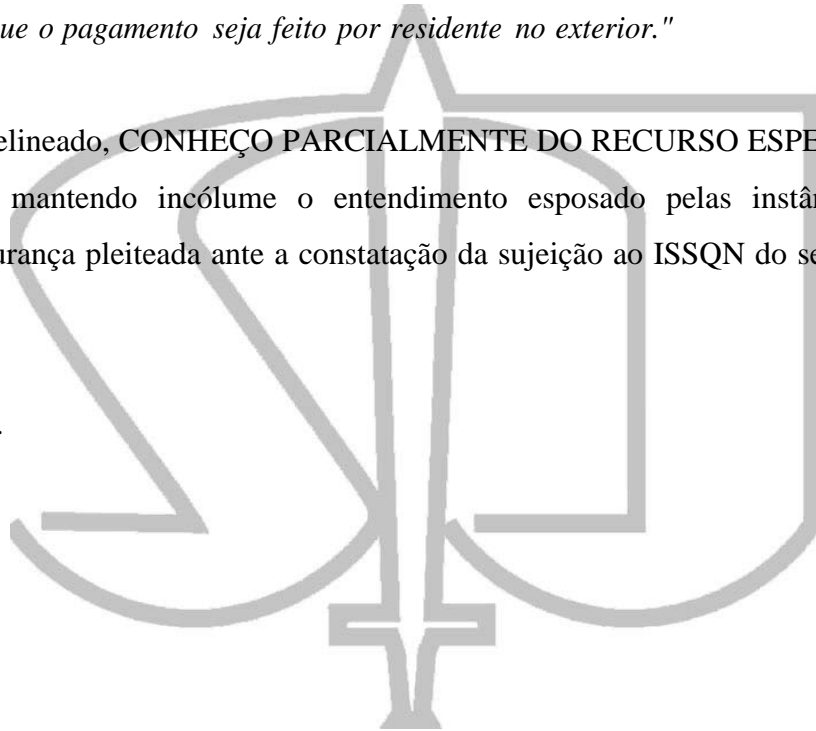
contratação, ou seja, o seu resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no território brasileiro.

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

Tem aplicação, portanto, o 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.*"

Assim delineado, CONHEÇO PARCIALMENTE DO RECURSO ESPECIAL E NEGÓ-LHE PROVIMENTO, mantendo incólume o entendimento esposado pelas instâncias ordinárias que denegaram a segurança pleiteada ante a constatação da sujeição ao ISSQN do serviço executado pela recorrente.

É o voto.



**RECURSO ESPECIAL Nº 831.124 - RJ (2006/0052272-7)**

**VOTO-VENCIDO**

**O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI:** Srs. Ministros, quanto às preliminares: embora haja o noticiado acordo, ele envolveria apenas questões futuras, de modo que permaneceriam as operações já realizadas, havendo, portanto, o interesse no julgamento da causa.

Não é o caso da súmula 07/STJ. Os fatos são indubitáveis. Conforme diz o eminente Ministro Relator, a recorrente é contratada por empresa do exterior, recebe motores e turbinas para reparo, retífica e revisão, inicia, desenvolve e conclui a prestação de serviço dentro do território nacional, exatamente em Petrópolis, e, somente depois de testados, os equipamentos são enviados de volta aos clientes, que procedem à sua instalação nas aeronaves. A matéria de fato é tranqüila.

Peço a máxima vênias para discordar quanto à solução de mérito. Estamos falando de exportação de serviço. Só se pode falar de exportação de serviço nos casos em que ele é prestado no Brasil. Quanto a isso não há dúvida. Não se pode falar em exportação de serviço se for prestado no exterior. Exportação de serviço 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.

Sr. Ministro Relator, com a devida vênias, dou provimento ao recurso especial para conceder a ordem.

**RECURSO ESPECIAL Nº 831.124 - RJ (2006/0052272-7)**

**VOTO-MÉRITO**

**O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX:** Sr. Presidente, muito embora não haja precedentes, o que me levaria, num primeiro momento, a pedir vista; assisti atentamente a ambas exposições dos ilustres advogados que foram bastante claras e, *a posteriori*, esclarecedoras.

A Lei Complementar nº 116 esclarece, em primeiro lugar, no art. 2º, "que o imposto não incide sobre as exportações de serviços para o exterior do País", o que ficaria fácil de entender, porque é a transferência do serviço para o exterior, como no caso que o Sr. Ministro José Delgado indicou: formula-se dados, que são levados para o exterior e, por exemplo, aplicados em confronto com dados alhures, chega-se a um resultado. Diz o parágrafo único: "Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifica, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior". O fato de o serviço ser pago lá é absolutamente o indiferente tributário. O que importa é que aqui seja desenvolvido o serviço e aqui revele o seu resultado e não necessite uma complementação do resultado no exterior.

Por outro lado, a própria lei estabelece, como um dos seus princípios que tem que ser conjugado, que os serviços considerados prestados e o imposto devido é no local do estabelecimento, porque a competência tributária da entidade municipal deriva exatamente de poder fazer incidir as ações nos estabelecimentos que se situam no seu território, tendo em vista a competência tributária residual - os municípios têm muito pouco a arrecadar.

Verifico que, na verdade, ou essa não incidência só se opera nessas hipóteses, ou naquelas em que o serviço é complementado no exterior ou ainda quando o serviço é prestado por empresa nacional, que se desloca para prestá-lo no exterior. É quase que coincidente que o pagamento será feito lá, muito embora também possa ser feito aqui. Mas a grande realidade é que a atividade se desenvolve aqui, o resultado se opera aqui e a empresa é estabelecida aqui. A própria lei diz: "o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento..."

Qualquer outra interpretação que se faça é exatamente uma interpretação extensiva ou uma aplicação analógica que vise a criar uma isenção ou uma não incidência, o que é vedado pelo Código Tributário Nacional. Esse raciocínio léxico de exportação e transferência de serviço, no caso, não impressionou o legislador que fez uma opção: considerou que as exportações, em regra, não devem sofrer a incidência de ISS, salvo se aqui

# *Superior Tribunal de Justiça*

o serviço é desenvolvido e aqui se opera o seu resultado final, ainda que o pagamento seja feito no exterior.

No caso concreto, como se sabe, o pagamento pode ser realizado no exterior, mas, evidentemente, entrará na escrita contábil da empresa sediada nesse município. Não vejo outra alternativa a não ser tornar irretorquível a conclusão do Sr. Ministro José Delgado para incidir o ISS no município onde localizado o estabelecimento.

Acompanho o voto do Sr. Ministro Relator, conhecendo parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negando-lhe provimento.

**PRESIDENTE O SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI**  
**RELATOR O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO**  
**SESSÃO DA PRIMEIRA TURMA: 16/8/2006**

**Nota Taquigráfica**

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2006/0052272-7

**REsp 831124 / RJ**

Números Origem: 20030420073352 200400114113 200413409497 200413513907 200501027350  
200513603101 200513703177

PAUTA: 08/08/2006

JULGADO: 15/08/2006

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **JOSÉ DELGADO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. JOÃO FRANCISCO SOBRINHO

Secretária

Bela. MARIA DO SOCORRO MELO

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : GE CELMA LTDA  
ADVOGADO : TÚLIO FREITAS DO EGITO COELHO E OUTROS  
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE PETRÓPOLIS  
PROCURADOR : FLÁVIA MEDICI PACE E OUTROS

ASSUNTO: Tributário - ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

**SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr. SÉRGIO PYRRHO pela parte recorrente: GE CELMA LTDA e o Dr. SEBASTIÃO MEDICI pela parte recorrida: MUNICÍPIO DE PETRÓPOLIS.

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Turma, preliminarmente, indeferiu o pedido de sobrestamento do feito formulado pelos advogados e, no mérito, por maioria, vencido o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki, conheceu parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 15 de agosto de 2006

**MARIA DO SOCORRO MELO**  
Secretária