



**PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 1, DE 11 DE OUTUBRO DE 2018.(\*)**

**Assunto. NORMAS DE INTERPRETAÇÃO - CONCEITOS**

**EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS – CONCEITO PARA FINS DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**  
Considera-se exportação de serviços a operação realizada entre aquele que, enquanto prestador, atua a partir do mercado doméstico, com seus meios disponíveis em território nacional, para atender a uma demanda a ser satisfeita em um outro mercado, no exterior, em favor de um tomador que atua, enquanto tal, naquele outro mercado, ressalvada a existência de definição legal distinta aplicável ao caso concreto e os casos em que a legislação dispuser em contrário.

**LOCALIZAÇÃO DO PRESTADOR  
– ATUAÇÃO DO PRESTADOR DE SERVIÇOS  
NO MERCADO DOMÉSTICO**

O prestador de serviços, enquanto tal, atua a partir do mercado doméstico quando inicia a prestação em território nacional por meio de atos preparatórios anteriores à realização material do serviço, relacionados com o planejamento, a identificação da expertise indispensável ou a mobilização de recursos materiais e intelectuais necessários ao fornecimento.

**LOCALIZAÇÃO DO TOMADOR  
– ATUAÇÃO DO TOMADOR NO MERCADO EXTERNO  
– DEMANDA POR SERVIÇOS NO EXTERIOR**

O tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo quando sua demanda pela prestação ocorre no exterior, devendo ser satisfeita fora do território nacional.

(\*) PN Cosit/RFB nº 1: publicado originalmente no DOU em 16/10/2018, Seção 1, pp 23 e segs., republicado em 08/11/2018, Seção 1, pp 99 e segs.

LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO – ATUAÇÃO DO  
TOMADOR NO MERCADO EXTERNO – SERVIÇOS  
EXECUTADOS EM BENS IMÓVEIS OU EM BENS  
MÓVEIS INCORPORADOS A BENS IMÓVEIS

Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os serviços são executados em um imóvel ou em um bem incorporado a um imóvel, a demanda se considera atendida no território onde se situa o imóvel.

LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO – ATUAÇÃO DO  
TOMADOR NO MERCADO EXTERNO – SERVIÇOS  
EXECUTADOS EM BENS MÓVEIS NÃO  
INCORPORADOS A BENS IMÓVEIS CUJA UTILIZAÇÃO  
SE DARÁ APENAS NO EXTERIOR

Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os serviços são executados em um bem móvel não incorporado a um imóvel, uma vez demonstrado que aquele bem será utilizado apenas no exterior, a demanda se considera atendida no território ou nos territórios onde esse bem deverá ser utilizado.

LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO – ATUAÇÃO DO  
TOMADOR NO MERCADO EXTERNO – SERVIÇOS  
EXECUTADOS EM BENS MÓVEIS SEM CONEXÃO  
COM DETERMINADO TERRITÓRIO OU EXECUTADOS  
SEM REFERIMENTO A UM BEM FÍSICO

Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os serviços são executados em um bem móvel sem conexão necessária com determinado território ou são executados sem referimento a qualquer bem físico, a demanda:

- a) quando uma parte relevante da prestação deva se realizar necessariamente em determinado local com a presença física do prestador, se considera atendida naquele local;
- b) quando, embora dispensada a presença física do prestador, for necessária sua presença indireta (por subcontratação) ou virtual (pelo acesso compulsório a serviços eletrônicos locais sem os quais se tornaria obrigatória sua presença física direta ou indireta), se considera atendida onde sua presença indireta ou virtual for indispensável; e
- c) não havendo qualquer elemento de conexão territorial relacionado com o resultado da prestação, se considera atendida no local onde o tomador tem sua residência ou domicílio.

## Dispositivos Legais

CF/88, art. 149, § 2º, I, art. 153, V, art. 155, § 2º, X, alínea **a** e XII, alíneas **e** e **f** e art. 156, § 3º, III; Lei nº 9.841, de 13 de agosto de 1997, art. 1º, inciso XI; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 79; Lei nº 10.637/02, art. 5º, II; Lei nº 10.833/03, art. 6º, II; MP 2.158-35/01, art. 14, III; Dec. nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, art. 15-B.

nº do e-processo 10030.000022/1207-02

## Relatório

Trata o presente parecer da definição do conceito de *exportação de serviços* pra fins de interpretação da legislação tributária federal, levando em conta a intenção do legislador de incentivar a atividade econômica no mercado interno sempre que afasta a incidência tributária dessas operações de exportação, ressalvadas as disposições legais específicas em contrário aplicáveis a determinados impostos ou contribuições, tendo em vista a necessidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil de uniformizar a aplicação da legislação aplicável a essas operações.

### I

#### CONCEITO JURÍDICO INDETERMINADO:

#### DA INEXISTÊNCIA DE UM CONCEITO DE *EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS* E DAS QUESTÕES A ESTE ASSOCIADAS EM SEDE TRIBUTÁRIA

**2.** O conceito de *exportação*<sup>1</sup> é incontroverso se atinente à movimentação de bens físicos (produtos ou mercadorias) que transitam pelas fronteiras de um país. O mesmo não acontece se a operação envolve serviços e o dispositivo legal que adota tal expressão sem delimitar-lhe o alcance estatui norma aberta, posto que a *exportação de serviços per se equivale a um conceito jurídico indeterminado*.<sup>2</sup> Não existe na doutrina ou na jurisprudência um consenso sobre o que seria *exportação de serviços*. Por outro lado, o legislador tributário nacional se omite quanto ao tema, limita-se a prever a incidência, a não incidência ou a desoneração das operações que envolvem o comércio internacional de serviços, geralmente sem oferecer ao aplicador/intérprete da norma parâmetros que orientem sua subsunção aos casos concretos da vida econômica.

**3.** O problema não é exclusivo do direito brasileiro e tem sido enfrentado de modo variado pelo legislador estrangeiro que, pragmático, busca evitar o uso do termo *exportação* (e também *importação*) ao tratar da tributação de operações que envolvam serviços, pautando a matéria tributária

<sup>1</sup> E, como corolário, também o conceito de *importação*.

<sup>2</sup> Irrelevante se *intencional* ou *não-intencional*, no sentido dado a essas expressões por Kelsen, essa *indeterminação* reclama do intérprete, antes que esse possa aplicar a norma, a fixação de um sentido preciso para a mesma (cfe.: Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, São Paulo, Martins Fontes, 1ª Ed. Brasileira, 1985, pp. 364-365).

relacionada às operações de comércio internacional ora por meio da prescrição de **normas gerais ou específicas** que permitam determinar<sup>3</sup> o **local onde se dá a prestação** de serviços, ora pela definição do regime de imposição tributária a ser aplicado conforme a **localização do prestador ou do tomador** do serviço.

4. No Brasil temos no âmbito federal, *p.e.*, a legislação do **IOF** e a legislação da Contribuição para o **PIS/Pasep** e da **Cofins**, que **podem requerer do hermeneuta uma elaboração complexa** antes que este se habilite a reconhecer ou não a ocorrência de uma *exportação de serviços* e possa, via de consequência, decidir qual o regime de tributação aplicar em determinadas circunstâncias. Situação similar sobrevirá eventualmente em relação aos outros impostos ou contribuições federais, ou aos impostos estaduais ou municipais, sempre que incidentes sobre serviços.

#### I - A IOF e o conceito de *exportação de serviços*

5. O imposto federal incidente sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (CF/88, art. 153, V), conhecido por **IOF**, é regulamentado pelo **Dec. nº 6.306**, de 14 de dezembro de 2007. No seu Título III, "*Da Incidência sobre as Operações de Câmbio*", referido decreto prevê no seu **art. 15-B** (incluído pelo Dec. nº 8.325, de 2014) a redução a zero da alíquota do imposto incidente sobre operações de câmbio conexas com a exportação de serviços:

*"Art. 15-B. A alíquota do IOF fica reduzida para trinta e oito centésimos por cento, observadas as seguintes exceções:*

*I - nas operações de câmbio relativas ao ingresso no País de receitas de exportação de bens e serviços: zero; (...)"* (grifos nossos)

6. Para a correta aplicação do dispositivo que prevê a redução da alíquota é preciso, portanto, estabelecer um conceito de **exportação de serviços**. Porém, a desoneração representada pela aplicação da alíquota zero nas operações relativas ao ingresso de **receitas de exportação de serviços** não vem acompanhada de outros critérios normativos que permitam vislumbrar, de pronto, o que seria essa *exportação*. Para solucionar a questão assim aberta, é **inevitável buscar referências externas à legislação específica do tributo**.

#### I - B PIS/Pasep e Cofins e o conceito de *exportação de serviços*

7. **A CF/88 veda a incidência** das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as "**receitas decorrentes de exportação**" (inclusive de serviços), conforme disposto no **art. 149, § 2º, I**, em texto introduzido pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001. **Já o legislador infraconstitucional afastou da incidência** dessas contribuições as receitas decorrentes das operações de **prestação de serviços para a pessoa residente ou domiciliada no exterior**. Se a aplicação do disposto no art. 149 requer o enfrentamento dos mesmos desafios indicados acima, nos itens 5 e 6, por outro lado **impõe-se o**

---

<sup>3</sup> Para fins de aplicação da norma tributária.

**exame das normas infraconstitucionais à luz da limitação imposta pela EC nº 33/2001**, de modo a assegurar que sua aplicação não resulte em desobediência à vedação imposta pelo texto vigente da Carta.

8. Fato é que o **art. 14, III da MP 2.158-35/01** – que é anterior à EC nº 33/01 e se refere à incidência das contribuições sobre receitas sujeitas ao **regime cumulativo – já isentava as receitas dos serviços prestados a pessoa “residente ou domiciliada no exterior”** antes da inovação constitucional que passou a prever a imunidade das receitas de exportação.

9. **Na mesma linha**, a legislação aplicável ao **regime não-cumulativo** dessas contribuições previu a “*não incidência*” da Contribuição para o PIS/Pasep quando o tomador for “*residente ou domiciliado no exterior*”, conforme se apreende da leitura do **art. 5º, II, da Lei nº 10.637/02**, idêntico em conteúdo ao **art. 6º, II, da Lei nº 10.833/03**, este último aplicável à Cofins (ambos com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004):<sup>4</sup>

*“Art. 5º. A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: (...) II – prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; ...”* (grifos nossos)

10. No caso da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, afora o desafio a superar na tarefa de delinear um conceito de **exportação de serviços**, há a necessidade de se buscar uma compreensão do texto legal que não reduza o alcance da imunidade outorgada pela CF. Todavia, considerando que o constituinte derivado optou por uma norma aberta, por um **conceito jurídico indeterminado**, vislumbra-se aqui a existência de **uma certa margem para sua interpretação. É razoável então assumir, prima facie, que** aquelas hipóteses contempladas pela legislação das contribuições, tanto na parte aplicável ao regime cumulativo (MP nº 2.158-35/01, art. 14, II) quanto na normativa referente ao regime não-cumulativo (Lei nº 10.637/02, art. 5º, II; e Lei nº 10.833/03, art. 6º, II), **alcançariam satisfatoriamente os eventos pretendidos pelo constituinte derivado.**

11. Contudo, mesmo que seguir essa linha interpretativa nos autorize a supor solucionada a questão da imunidade de PIS/Pasep e de Cofins, se atentarmos para a fragilidade dos argumentos oferecidos pelo judiciário para fundamentar importantes decisões recentes sobre outros temas tributários e para o fato de haver uma jurisprudência ainda incipiente sobre a matéria aqui evocada,<sup>5</sup> **levando em conta, além disso, os riscos inerentes a toda situação de indefinição ou incerteza jurídica,**<sup>6</sup> **torna-se forçoso reconhecer que permanece na ordem do dia a necessidade de se preencher, o quanto antes, o vácuo conceitual de que resente a expressão em apreço.**

---

<sup>4</sup> Distinta a opção do legislador para PIS/Pasep-importação e Cofins-importação, como se extrai da leitura do art. 1º, § 1º da Lei nº 10.865/04, mais afinada com a legislação do ISSQN; *cfe.*: Subseção I-D (itens 14 e segs).

<sup>5</sup> A saber, **essa jurisprudência será examinada na Seção III-B**, a seguir.

<sup>6</sup> Veja-se a recente decisão do STF que determinou a exclusão do ICMS da base de cálculo dessas contribuições, matéria sobre a qual predominavam, até poucos anos, decisões favoráveis à posição defendida pela RFB mas que, até então, não vinha sendo objeto de qualquer discussão aprofundada. Foi exatamente a falta de uma teoria consistente que pudesse orientar a formação de uma jurisprudência sólida a respeito que possibilitou a surpreendente guinada na orientação do STF (censurável, sem dúvida alguma, na medida em que a mudança de entendimento foi desprovida de uma fundamentação teórica compacta que lhe desse suporte).

I - C  
IRRF e o conceito de  
*exportação de serviços*

12. À legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) também interessa o conceito de **exportação de serviços**, ainda que o tributo incida sobre o resultado da atividade econômica e não diretamente sobre as operações de exportação de serviços. Um exemplo da necessidade de se fixar esse conceito a favor da correta aplicação da legislação do IR é encontrado na normativa referente ao imposto retido na fonte (IRRF), que prevê a redução para zero (0%) de sua alíquota quando incidir sobre “*juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações*”.<sup>7</sup>

13. A redução da alíquota é, destarte, **condicionada à confirmação de que as importâncias** (juros e comissões) pagas, creditadas, empregadas, entregues ou remetidas por fonte no País a domiciliados no exterior “*destinem-se, efetivamente, ao financiamento de exportações ...*”.<sup>8</sup> Se o valor financiado for aplicado em outra finalidade, ainda que destinado a princípio à viabilização da exportação de serviços, a alíquota do IRRF aplicável sobre os valores de juros e comissões será de 25%.<sup>9</sup> Outra vez vemos demonstrada, portanto, a necessidade de se estabelecer um conceito de **exportação de serviços**, de sorte a viabilizar a correta aplicação da legislação tributária federal.

I - D  
As esferas estadual e municipal:  
o ICMS, o ISSQN e o conceito de  
*exportação de serviços*

14. O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide, entre outros, como o próprio nome indica, sobre a prestação de serviços de comunicação.

15. Novamente, se **ressente da inexistência de um consenso sobre o que seria exportação de serviços**. O constituinte originário utiliza, ao tratar a matéria no **art. 155**, o termo **exportação** (§ 2º, XII, alíneas e e f), enquanto que o texto da Emenda Constitucional nº 42, de 2003 (EC 42/ 03), ao alterar o *caput*, se referiu a “*serviços prestados a destinatários no exterior*” para também afastar sua incidência (§ 2º, X, a). Resume-se assim, no que é pertinente à discussão em tela, o contido no **art. 155 da CF/88**:

- o inciso II do *caput* outorga aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o imposto;
- o § 2º, X, **afasta sua incidência** das operações referentes a “*serviços prestados a destinatários no exterior*” (alínea a);
- o § 2º, XII, remete à lei complementar a competência para **excluir sua incidência das exportações de “serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a”** (alínea e) e para “*prever casos de manutenção de crédito, relativamente à ... (omissis) ... exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias*” (alínea f).

---

<sup>7</sup> Conforme inciso XI do art. 1º da Lei nº 9.841, de 13 de agosto de 1997. Sobre esta mesma redução, ver ainda: art. 9º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999; art. 6º, § 2º do Decreto nº 6.761, de 5 de fevereiro de 2009; e art. 12, *caput* e §§ 3º e 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014.

<sup>8</sup> Art. 12, § 3º da IN RFB nº 1.455/2014.

<sup>9</sup> Art. 9, da Lei nº 9.779/1999.

16. Numa possível interpretação das disposições acima elencadas, pode-se entender que a incidência do ICMS estaria afastada, nos termos do inciso X do § 2º do art. 155, de todo serviço prestado a *residente ou domiciliado no exterior*<sup>10</sup> sendo que, além disso, ao legislador complementar seria facultado afastá-la também de outras prestações em que o tomador do serviço fosse nacional, uma leitura plausível do significado da autorização contida no inciso XII do § 2º.<sup>11</sup>

17. Diferente de quanto se verifica na legislação das contribuições para a seguridade social, **o conflito aparente das normas referentes ao ICMS ocorre no próprio texto da Carta** e é condição incontornável resolvê-lo antes que se pretenda alcançar uma compreensão adequada de seus dispositivos.

18. É outra a perspectiva em relação ao **Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)**, de competência dos municípios e do Distrito Federal (art. 156 da CF/88), **cabendo à lei complementar “excluir da sua incidência exportação de serviços para o exterior”**.<sup>12</sup> A norma de exclusão foi materializada no art. 2º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 (LC nº 116/03),<sup>13</sup> que dispõe:

*“Art. 2º O imposto não incide sobre:*

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

*... (omissis) ...*

*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.”*

19. Aqui, **o legislador complementar repetiu a expressão exportação de serviços** adotada no art. 156 da CF/88,<sup>14</sup> **afastando deste modo o aparente problema da ambiguidade terminológica** observado na legislação das contribuições sociais, conforme apontamos acima nos itens 6 a 10.

20. Note-se que o disposto no parágrafo único do art. 2 da LC nº 116/03 não chega a instituir exceção ao preceituado do *caput* do art. 3º, o qual atribui, como regra geral, a condição de sujeito ativo do tributo ao município onde se situa o estabelecimento do prestador.

21. Por outro lado, o critério do resultado ali adotado guarda certa coerência com as hipóteses de deslocamento da competência municipal previstas nos incisos I a XXII do art. 3º, que naqueles casos conferem o direito de exigir o imposto ao município<sup>15</sup> onde claramente se verificará o resultado da prestação.<sup>16</sup> A validação de um conjunto de regras que permitam estabelecer **o lugar onde se verifica o**

---

<sup>10</sup> Que equivaleria, neste caso, a *destinatário no exterior*?

<sup>11</sup> Que autoriza excluir da incidência as exportações de serviços “além dos mencionados no inciso X”.

<sup>12</sup> Art. 156, § 3º, III; inciso incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993 (EC 3/93).

<sup>13</sup> LC nº 116/03 (ementa): Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

<sup>14</sup> Ver Nota 12, acima.

<sup>15</sup> Ou ao Distrito Federal, se for o caso.

<sup>16</sup> Essas, em linhas gerais, são as **hipóteses de deslocamento da competência** para o município ou o Distrito Federal previstas nos incisos do art. 3º que, considerando o local onde o serviço produz seus resultados, atribui o direito de exigir à unidade da federação: **a)** em que se localize o estabelecimento do tomador ou do intermediário do serviço, quando este for “*proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior*” (inciso I c/c art. 1º, § 1º); **b)** em que ocorram a instalação de estruturas, a execução de obras, edificações ou demolições e congêneres (incisos II a V e XIII); **c)** onde forem realizados os serviços de limpeza, manutenção ou conservação de vias e edifícios públicos ou privados (incisos VI e VII); **d)** onde se localizarem as áreas verdes submetidas a serviços de decoração e jardinagem e outros (inciso VIII), ou as áreas onde ocorrer o reflorestamento, a sementeira e serviços similares (inciso XII); **e)** em que se realize a guarda, vigilância, segurança, armazenamento *etc.* de bens (incisos XV a XVII); **f)** em que se realize a diversão, entretenimento *etc.* (inciso XVIII) ou a feira, exposição *etc.* (inciso XXI); **g)** onde for executado o transporte (inciso XIX); **h)** em que se localize o estabelecimento do tomador

resultado pode constituir, ao lado dos elementos subjetivos da prestação<sup>17</sup> e do local (ou locais) onde se desenvolvem os atos necessários à sua execução, um arcabouço teórico inicial bastante adequado para a construção do conceito de *exportação de serviços* que se pretende elaborar.

22. Porém, o conceito permanece em aberto na legislação do ISSQN, exceto quanto à delimitação posta pelo parágrafo único reproduzido acima, o qual determina que não corresponde a uma *exportação de serviços* aquela prestação realizada no Brasil cujo resultado se verifica dentro das fronteiras do País, “ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.”

## Fundamentos

### II

#### UMA CRÍTICA À ADOÇÃO DOS 4 MODOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DO GATS COMO “4 MODOS DE EXPORTAÇÃO/IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS”

23. Para alguns, *exportação de serviços* seria qualquer operação de comércio de serviços que envolvesse, de um lado, um **prestador residente ou domiciliado no Brasil** e, de outro, um **tomador de serviços residente ou domiciliado no exterior**. Aparentemente, essa ideia de equivalência entre *exportação* e operação realizada entre um agente econômico local e outro estrangeiro decorre da **confusão entre a figura do agente e a própria ação de prestar serviços**.

24. *Exportação é a ação de exportar, é o levar para fora, o operar entre fronteiras*.

25. Basta um paralelo com a exportação de bens materiais para clarear imediatamente a distinção: note-se que mesmo quando exportador e destinatário do bem exportado, ambos, forem residentes no mesmo país, a **ação de exportar** um produto ou mercadoria se dará no momento em que o **objeto a ser exportado superar uma fronteira do país de origem**. Deste modo, a *exportação acontece sempre independentemente do domicílio/residência* daquele que exporta ou daquele para quem se exporta. Isso vale tanto para a exportação de um bem material quanto de um serviço.

26. Em parte, essa associação - que, como dissemos, deriva da confusão entre a figura do agente e a própria ação - decorre do fato de que o **acordo do GATS**<sup>18</sup>, ao definir, para fins de sua aplicação, o que seria “*comércio de serviços*” previu **quatro diferentes modos de prestação de serviços** sempre considerando a existência, em uma ponta, de **um prestador residente ou domiciliado num Estado-Membro da OMC** e, na outra ponta, de **um tomador residente ou domiciliado noutro Estado-Membro**.

---

de mão-de-obra terceirizada (inciso XX); **i)** onde se situe o porto, aeroporto, ferropuerto ou o terminal (rodoviário *etc.*) onde se realizem os serviços de movimentação de cargas e passageiros além de outros típicos dessas estruturas (inciso XXII); **j)** onde se realizem outros serviços, tais como o controle e tratamento de efluentes (inciso IX) e a limpeza e dragagem de rios, portos, canais *etc.* (inciso XIV).

<sup>17</sup> Quais sejam, o tomador e o prestador do serviço. Também podem ser considerados como parte desse arcabouço, os componentes a eles associados como, *p.ex.*, local de residência ou domicílio dos mesmos.

<sup>18</sup> GATS: Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços, firmado no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC) ao final da Rodada do Uruguai do GATT/1994, Anexo 1B.

27. O **primeiro modo** corresponde ao serviço prestado do “*território de um Membro ao território de qualquer outro Membro*” (GATS, Artigo I, 2., a), chamado de **modo transfronteiriço**, o qual não pressupõe sequer o deslocamento do prestador ou do tomador do serviço entre diferentes Estados-Membros da OMC, nem mesmo a presença do prestador no território do tomador por ocasião da prestação.<sup>19</sup> Supostamente, neste modo, apenas o **serviço transpõe fronteiras**.

28. Já o **segundo modo** é aquele em que o tomador do serviço se desloca para fora do território de sua residência, onde irá “consumir” o serviço ou, como reza a letra do Acordo, o serviço é prestado no “*território de um Membro aos consumidores de serviços de qualquer outro Membro*” (GATS, Artigo I, 2., b), **modo consumo no exterior**. Neste modo, apenas o **tomador do serviço transpõe fronteiras**.

29. A prática do comércio de serviços no **terceiro modo** implica a realização das prestações “*por intermédio da presença comercial, no território de qualquer outro membro*” (GATS, Artigo I, 2., c), **modo presença comercial**.<sup>20</sup> Neste modo, a peculiaridade é que o **prestador do serviço transpõe fronteiras, por intermédio de um “braço” de sua empresa (a presença)** que lhe permite atuar no outro território.

30. Por último, o **quarto modo** abrange as prestações feitas “*por intermédio da presença de pessoas naturais de um Membro no território de qualquer outro membro*” (GATS, Artigo I, 2., d), **modo movimento de pessoas físicas**.<sup>21</sup> Neste modo, similar ao anterior, mais uma vez temos como particularidade que o **prestador do serviço transpõe fronteiras, desta vez por intermédio de pessoas físicas (pessoas naturais), por este enviadas ao local da prestação**, que lhe permitem atuar no outro território.

31. Convém ressaltar que o **acordo do GATS em momento algum buscou conceituar exportação** (e nem *importação*). Não o fez porque seu escopo não foi regular especificamente tais operações. **Seu objetivo, desde os primórdios, foi a liberalização do comércio de serviços entre prestadores e tomadores de diferentes Estados-Membros da OMC.**<sup>22</sup> Esta a razão pela qual os quatro modos de prestação pressupõem em geral um prestador e um tomador de serviços localizados em diferentes Estados-Membros. Também

---

<sup>19</sup> Cfe.: Relatório do Painel da OMC no caso “*Mexico – Measures Affecting Telecommunications Services (Mexico Telecoms)*”, demandado pelos Estados Unidos da América, WT/DS204/R, para. 7.41, em que se discutiu a compatibilidade da normativa mexicana sobre o fornecimento de serviços de telecomunicações e a legislação mexicana sobre a concorrência. O Painel reconheceu que os serviços iniciados nos EUA por fornecedores norte-americanos enquadram-se no *modo de prestação transfronteiriço* (GATS, Artigo I:2.a) ainda que suas redes sejam ligadas na fronteira com o México a redes de fornecedores mexicanos, caracterizando-se assim o comércio de serviços na primeira acepção prevista no acordo. É o que se aduz da leitura do texto original da decisão: “*If linking with another operator implied that the originating operator were no longer ‘supplying’ the service, an absurd consequence would result. Not only would telecommunications services delivered in this manner not be ‘supplied’ cross-border in the sense of Article I:2(a), they would also not be ‘supplied’ under any of the other modes of supply under the GATS.*” Consulte-se, a respeito, o relatório publicado pela Escola de Economia FGV/SP, **RELEITURA DOS ACORDOS DA OMC: como interpretados pelo Órgão de Apelação**. THORSTENSEN, Vera; OLIVEIRA, Luciana M. de. (Coordenadoras). São Paulo: VT Assessoria Consultoria e Treinamento Ltda., 2013. 3500 p.

<sup>20</sup> Ou seja, neste modo o serviço é prestado em território diverso daquele onde que reside ou tem domicílio o investidor estrangeiro que possui, no território da prestação, uma filial, subsidiária, escritório ou serviço ali residente ou domiciliado, o qual atua efetivamente como prestador.

<sup>21</sup> Trata-se de movimento temporário de pessoas, com a finalidade de prestar o serviço.

<sup>22</sup> Todo o texto do GATS foi forjado para buscar eliminar barreiras eventualmente impostas pelo Membros da OMC à prestação de serviços por não residentes ou não domiciliados em seu território, em prejuízo dos prestadores residentes ou domiciliados nos territórios de outros Membros.

aí reside o motivo pelo qual **seu Artigo XXVIII, que trata dos conceitos (“Definições”)** relacionados aos termos empregados ao longo do texto do acordo, **é silente quanto ao que se deveria considerar *exportação*** para fins de interpretação do acordo.<sup>23</sup>

**32.** Por conseguinte, **não seria de se supor que todos os modos de prestação tratariam necessariamente de operações de *exportação/importação* de serviços.** Poder-se-ia ainda questionar se tais operações adviriam somente nas hipóteses compreendidas pelos quatro modos de prestação ou se caberia admitir uma *exportação/importação* de serviços entre residentes no mesmo território. Como lembramos acima, o *comércio de serviços* que **o GATS busca regular é o comércio entre residentes ou domiciliados em diferentes Estados-Membros da OMC.**

**33.** **Ao contrário, em alguns casos** - por exemplo, naqueles cobertos pelo **segundo modo** (GATS, Artigo I, 2., b) - temos, à primeira vista, **uma prestação local de serviços realizada por um residente em determinado território, para um estrangeiro que ali *consome* o serviço.**<sup>24</sup> Ainda que se possam encontrar exceções, eventos nos quais talvez se admita a incidência de uma *exportação* nesta modalidade, certo é que **não se pode presumir *a priori* sua ocorrência sempre que advier um comércio de serviços no segundo modo**, posto que é razoável assumir que o serviço consumido no local da prestação gera, normalmente, seu resultado ou proveito e se esgota ali mesmo (neste caso, no local onde se estabelece o prestador) e, portanto, não “transpõe” fronteiras.

**34.** Da mesma forma, não se pode afirmar, sem exame aprofundado, que **o terceiro modo** (GATS, Artigo I, 2., c) se identificará apenas com a *exportação/importação* de serviços, já que se trata de **serviço realizado pelo aparato local do prestador onde se encontra o tomador.** Neste modo teremos, se não sempre, majoritariamente serviços que não “transpõem” fronteiras, que serão consumidos ou aproveitados onde se desenvolvem os esforços para a sua prestação.

**35.** Quanto aos demais, podemos dizer que **no primeiro modo de prestação** (*transfronteiriço*; GATS, Artigo I, 2., a), **em princípio**, encontra-se um grupo de operações associadas à *exportação/importação* de serviços, onde aparentemente **o serviço “transpõe fronteiras”**, enquanto que no outro, **no quarto modo** (*movimento de pessoas físicas*, GATS, Artigo I, 2., d), intuitivamente se dirá que **pelo menos parte das operações** sugere também eventos de *exportação/importação*, ainda que **meios indispensáveis à prestação (as pessoas) se desloquem temporariamente** para a realização dos serviços.

**36.** **Para que se chegue a uma análise mais conclusiva** sobre a ocorrência ou não de *exportação de serviços* em cada um dos quatro modos de comércio elencados no acordo (GATS, Artigo I, 2.), é imprescindível levar em conta, **além dos elementos subjetivos da operação** (situação do tomador e do prestador do serviço) **e do local onde se desenvolvem os atos de sua execução**, pelo menos, **o local onde o proveito ou a fruição do resultado do serviço se verificarão**,<sup>25</sup> de modo a autorizar o hermenêuta a responder, com razoável segurança jurídica, à **questão central que ora se impõe: em quais casos o serviço terá transposto fronteiras?**

**37.** Assim demonstramos, **não se pode afirmar que toda hipótese** abarcada pelos quatro modos do GATS **corresponderia a uma *exportação/importação* de serviços** e, conseqüentemente, não

---

<sup>23</sup> E, naturalmente, também quanto ao que se deveria considerar “*importação*” para os mesmos fins.

<sup>24</sup> No mesmo território onde foi prestado.

<sup>25</sup> Levando em conta o que se assinalou acima, no item 20.

há como adotar *de plano* essa correspondência para uma hipótese qualquer sem exposição a uma razoável possibilidade de incorrer em erro.

### III

#### RISCOS DECORRENTES DAS POSSÍVEIS INTERPRETAÇÕES DA DOCTRINA ADMINISTRATIVA MUNICIPAL E DO JUDICIÁRIO - A JURISPRUDÊNCIA AINDA INCIPIENTE DOS TJ DOS ESTADOS/DF E DO STJ

**38.** A necessidade de estabelecer em quais circunstâncias um serviço “transpõe fronteiras”, ou seja, de fixar um conceito, senão incontroverso, que ao menos alcance um razoável consenso sobre o que vem a ser uma operação de exportação de serviços, **se nos torna evidente quando examinamos o modo como o tema é tratado pela doutrina administrativa municipal ou discutido nos diversos níveis das instâncias judiciais.**

#### III - A

##### Doutrina administrativa municipal

**39.** Alguns pareceres e soluções de consultas exarados por administrações municipais e decisões recentes de Tribunais de Justiça estaduais reforçam a percepção de que há ainda uma **importante lacuna teórica** sobre o tema, especialmente se consideramos o modo como buscaram direta ou indiretamente fixar o *conceito de exportação de serviços*.

**40.** Certo, **em se tratando de administração municipal**, tanto em pareceres quanto em soluções de consultas (postas por contribuintes), **a interpretação se restringirá à legislação do ISSQN** e, em geral, à **sua aplicação** em função do entendimento firmado quanto a aspectos relacionados com a **definição do local de prestação do serviço ou o local onde a prestação tenha produzido resultados**,<sup>26</sup> seja para fins de exigência do imposto em **operações intermunicipais** (dentro do território nacional), seja para verificação da incidência na **importação**, ou ainda para fins de reconhecimento ou não do direito à desoneração na **exportação**, sendo essa última o objeto da presente investigação.

**41.** **Ao examinarmos a abordagem das administrações dos maiores municípios do País** quanto a esses elementos que são essenciais às operações de prestação de serviços, **é possível inferir o atual estágio em que se encontra a discussão** nessas esferas.

**42.** Nesse sentido, podemos tomar como primeiro exemplo as manifestações recentes da Secretaria Municipal da Fazenda da Prefeitura de São Paulo – SP, que emitiu o **Parecer Normativo SF nº 02, de 26 de abril de 2016 (PN SF nº 02/16)**, tratando da incidência do ISSQN sobre **“serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique”** reformado, ainda no mesmo ano, pelo **Parecer Normativo SF nº 04, de 9 de novembro de 2016 (PN SF nº 04/16)**.

**43.** O art. 1º do PN SF nº 02/16 consignava que *resultado*, para fins de reconhecimento da ocorrência de uma *exportação do serviço* (e afastamento da incidência do imposto), corresponderia

---

<sup>26</sup> Cfe.: Art. 2º da LC nº 116/03; ver ainda a Subseção I-D, acima.

à própria realização das atividades descritas na lista de serviços tributáveis, apontando ainda que seria *“irrelevante que eventuais benefícios ou decorrências oriundas dessa atividade sejam fruídos ou verificados no exterior ou por residente no exterior”*.<sup>27</sup> **O entendimento ali exarado teve por efeito restringir a desoneração do imposto** prevista no art. 156, § 3º, III, da CF/88 àquelas situações em que as prestações fossem viabilizadas no exterior, rejeitando o reconhecimento da ocorrência da exportação em casos tais que as atividades desenvolvidas pelo prestador fossem realizadas no próprio município.

**44.** Tendo em vista o fato de que essa interpretação gerou forte repercussão negativa, a mesma SF/SP revogou o PN SF nº 02/16, substituindo-o pelo **PN SF nº 04/16**, que assim **resolveu**, com efeito *“impositivo e vinculante para todos os órgãos hierarquizados”* da SF/SP:

*“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.** (...)”*

**45.** Ao rever o entendimento inicial, que negava o reconhecimento da não-incidência (exportação) sempre que a prestação fosse desenvolvida em território pátrio, o **PN SF nº 04/16** aparentemente corrige um erro inicial **sem, no entanto, tecer quaisquer considerações de ordem teórica que pudessem oferecer uma base segura** para se determinar em que circunstâncias os aludidos *“elemento material, imaterial ou o interesse econômico sobre o qual recaia a prestação”* se localizariam no exterior.<sup>28</sup>

**46.** Por outro lado, o novo parecer, em seu art. 2º, repele a possibilidade de subsumir ao conceito de *exportação de serviços* as prestações referentes a serviços de *“informática e congêneres”* (prestados a residente ou domiciliado no Brasil), de *“pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza”* (se a base pesquisada se encontrar no território nacional), entre outros. Tratam-se de situações em relação às quais **poderão surgir novas contestações, sob alegação de descasamento entre a interpretação do fisco paulistano e o texto da LC nº 116/03**, em especial quanto ao disposto no parágrafo único do art. 2º da LC, que afasta da noção de *exportação de serviços* somente aqueles serviços *“desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique”*.

**47.** Em todo caso, **a oscilação em curto período no entendimento** da administração fiscal paulistana sobre a abrangência do conceito de exportação de serviços **e também o modo** como foram feitas as duas recentes tentativas de resolver a questão – **sem qualquer fundamentação teórica que ofereça suporte ou ajude a justificar as opções feitas em cada um dos dois pareceres sobre a matéria** – confirmam antes de tudo a **indisponibilidade, até o momento, de uma teoria satisfatória** que permita orientar a administração municipal sobre o tema, com a segurança esperada.

**48.** Além da análise das recentes incursões da administração paulistana sobre o tema aqui enfrentado, pode ser bastante esclarecedor submeter a crivo as **respostas dadas a consultas**

---

<sup>27</sup> PN SF nº 02/16 disponível em sua íntegra em: [http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/PN-SF-02-2016\\_1461844434.pdf](http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/PN-SF-02-2016_1461844434.pdf); cfe. ainda: Lei Municipal (SP) nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, art. 2º, parágrafo único, disponível em: <http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-13701-de-24-de-dezembro-de-2003/>.

<sup>28</sup> Os citados pareceres normativos da SF/SP, assemelham-se mais a atos declaratórios interpretativos e não aos pareceres emitidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, dos quais diferem na medida em que esses últimos sempre incluem fundamentação teórica.

**administrativas feitas por contribuintes**, pela Gerência de Operações Especiais Tributárias da Secretaria Municipal Adjunta de Arrecadações da **Prefeitura de Belo Horizonte (GOET/PBH)**. Examinando aquelas publicadas no sítio da PBH a partir do início da vigência da LC nº 116, em 2003,<sup>29</sup> é possível constatar que a GOET/PBH, tomando igualmente por base o disposto no parágrafo único do art. 2º da LC – **aqui sem as ressalvas apresentadas no PN SF nº 04/16 do fisco paulistano** - adotou entendimento uniforme no sentido de **negar** a aplicação da norma que desonera a *exportação de serviços apenas nas situações em que o proveito ou a fruição do resultado do serviço se verificar em território brasileiro*. Partindo desse entendimento, o desafio que se impôs àquela administração municipal foi, conseqüentemente, o de averiguar onde a prestação de serviços ensejou um proveito ou fruição.

**49.** De se notar que, em geral, a GOET/PBH tem se limitado a buscar, por meio da **solicitação de esclarecimentos** junto ao contribuinte consulente e da **comprovação documental** dos fatos alegados<sup>30</sup> **indícios que possam demonstrar em que local se verificou esse resultado**, para então concluir pela ocorrência ou não de uma *exportação de serviços*. Quanto às situações postas até o presente pelos consulentes, aquela gerência não parece ter encontrado maiores obstáculos para responder a suas consultas, ao aplicar essa metodologia. No mais das vezes, as respostas se limitaram a declarar se houve ou não uma *exportação de serviços* com base no local onde se entendeu que estes produziram resultados.

**50.** Entretanto, ao responder à **Consulta nº 087/2010**, a **GOET/PBH pareceu incluir como critério** indicativo do local onde se dá o proveito ou a fruição do resultado do serviço, a **localidade do domicílio ou da residência do tomador do serviço**.<sup>31</sup> Trata-se, *s.m.j.*, de uma filiação à tese segundo a qual uma *exportação de serviços* corresponderia a uma operação de comércio entre um prestador residente ou domiciliado no Brasil e um tomador no exterior. Tal solução vem adotada, aparentemente, a *contrario sensu* do que dispõe a **LC nº 116/03, que não reconhece como exportado o serviço cujo resultado se verifique em território nacional “ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior”**. Sendo a interpretação da matéria uma competência da administração municipal, não nos cabe contestar o entendimento ali exarado e presume-se que a legislação de regência do ISSQN da capital mineira tenha adotado aquele parâmetro, como aliás o fez o legislador federal ordinário em relação às contribuições sociais.<sup>32</sup>

**51.** **Mais uma vez aqui**, no entanto, posto que a adoção do pressuposto não é acompanhada de arrazoado ou fundamentação que a suporte, a **doutrina administrativa municipal não vem em nosso auxílio para a elaboração de uma teoria sobre a exportação de serviços**.

**52.** Como assinalado *supra*, na Seção II, as interpretações que se baseiam na ideia de que uma *exportação* corresponderia a uma operação de comércio entre um residente ou domiciliado no Brasil e outro no exterior, **se não há norma legal que lhes dê arrimo**, normalmente decorrem da confusão entre a

---

<sup>29</sup> Desde então, a GOET publicou no sítio da PBH/MG respostas a 16 consultas sobre temas relacionados com a exportação de serviços, assim numeradas: 080/2004; 129/2005; 151/2005; 022/2006; 047/2006; 019/2007; 105/2008; 020/2009; 021/2009; 077/2010; 087/2010; 033/2011; 100/2011; 014/2012; 030/2012; e 123/2012. A íntegra dessas respostas encontra-se disponível no endereço: <http://www.fazenda.pbh.gov.br/internet/consultas/resultado.asp?PM=1>.

<sup>30</sup> Tais como o conteúdo dos contratos de prestação, movimentação de empregados da empresa, etc.

<sup>31</sup> *Cfe.* Item 1 da resposta à consulta: “*Exportar serviços é prestá-los para contratante/tomadora situada no exterior deste País, ...*”.

<sup>32</sup> A respeito veja-se, acima, Subseção I-B (itens 7 e segs.).

figura do agente e a própria ação,<sup>33</sup> o que, segundo entendemos, **não se sustenta** por diversas razões. Salvo disposição legal em contrário, já afirmamos, **uma exportação ocorre independentemente do domicílio/residência** daquele que exporta ou daquele para quem se exporta.

### III - B Jurisprudência dos Tribunais de Justiça dos Estados e do DF

**53.** Ao pesquisar a **jurisprudência dos Tribunais de Justiça** dos Estados e do Distrito Federal revela-se que **a maioria deles ainda não julgou sequer uma dezena de recursos** que trouxessem à baila a discussão **sobre o significado de exportação de serviços**. Mesmo aqueles poucos que, a exemplo dos tribunais de São Paulo e do Rio Grande do Sul, já tiveram a oportunidade de tratar o tema em um número um pouco maior de feitos,<sup>34</sup> **nem mesmo esses tribunais chegaram a propor em seus julgados um grupo de parâmetros ou critérios que permitam conceber uma noção comum do que vêm a ser essas exportações**. As questões de fundo atinentes à fixação de um conceito de *exportação de serviços* para fins de aplicação da legislação tributária ainda carecem de um tratamento teórico da parte dos TJs que permita dar contornos seguros e emprestem a tal categoria de operações um significado jurídico perene.

**54.** Nesses julgados, quando muito, os TJs avançaram ao apresentar **soluções para casos específicos** onde, tendo em pauta a desoneração do ISSQN na *exportação*,<sup>35</sup> adotou-se como premissa que **a natureza de certas atividades desenvolvidas pelo prestador, ou a “adesão” de determinados serviços a um bem ou objeto determinado permitiriam inferir de antemão em que local um serviço produz seus resultados**.

**55.** **Exemplos** de atividades ou serviços em que se aplicaria tal premissa são aqueles concernentes a **projetos de engenharia ou arquitetônicos**. Os acórdãos disponíveis apontam para o **entendimento segundo o qual o local da obra ou do bem imóvel em que o serviço é realizado coincidirá com o local onde se verificará o resultado da elaboração do projeto**.<sup>36</sup> Via de consequência, se o imóvel estiver situado fora do território brasileiro, a elaboração de projetos (de obras ou melhoramentos) realizada por prestador que resida ou tenha domicílio no País será considerada *exportação de serviços*. Nesses casos é fácil intuir que, sendo a obra realizada em imóvel, a elaboração do respectivo projeto produz resultados no local onde se situa o imóvel, **pois este serviço “adere” ao mesmo e é ali que se verifica o seu proveito**.

**56.** **Por outro lado**, muito embora o mesmo raciocínio pudesse se aplicar em relação àqueles **serviços portuários** mais comuns, tais como a atracação de navios, a praticagem e outros serviços (em regra intermediados por agentes marítimos) elencados no item 20.01 da Lista de serviços anexa à

---

<sup>33</sup> Cfe. na Seção II (itens 23 e segs.), acima, **uma crítica à adoção dos 4 modos de prestação de serviços do GATS como “4 modos de exportação/importação de serviços”**.

<sup>34</sup> Número esse que ainda assim é modesto, vez que nenhuma dessas Cortes chegou a discutir a exportação de serviços na vigência da LC nº 116/03 em mais do que duas dezenas de causas.

<sup>35</sup> Cfe. LC nº 116/03, art. 2º, I e parágrafo único.

<sup>36</sup> Nesse sentido v., p. e., TJRS: Apelação 0213682-82.2010.8.21.7000 (22ª Câmara Civil, unânime); Apelação 70043779941.2011 (2ª Câmara Civil, unânime; decisão mantida pelo STJ, 1ª Turma, no AREsp 587.403-RS, em 18/10/2016, unânime).

LC nº 116/03,<sup>37</sup> em razão de sua natureza, **o legislador complementar se antecipou ao intérprete, optando por considerá-los devidos no local onde se situa o porto de atracação:**

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

*... (omissis) ...*

**XXII – do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.”**

**57.** Nesse sentido, o Acórdão do TJSP na Apelação 9102100-02.2008.8.26.0000 (unânime, 14ª Câm. Dir. Públ.), de 21 de março de 2013, Desembargador Rodrigo Enout (Rel.), sobre a prestação de serviço de atracação de embarcação estrangeira em porto brasileiro:

*“É certo que o resultado da prestação do serviço de atracação dá-se em território brasileiro (§ único do art. 2º, da LC 116/2003); não importa, pois, quem seja o beneficiário dos serviços de atracação, circunstância sem relevância para a caracterização do fato gerador do ISSQN.”*

**58.** **Menos intuitiva**, no entanto, a determinação do local em que um serviço produz seus resultados, em se tratando de **serviços de administração de carteiras ou corretagem de títulos e valores imobiliários, ou ainda de administração de fundos de investimentos**. De antemão, se faz necessário compreender **em que se traduz o proveito ou o resultado de tais serviços** para um tomador residente ou domiciliado no exterior. Só então resultará possível dizer **em que local tal proveito ou resultado se verifica**: no exterior (onde se situa o tomador), ou no local onde a administração/corretagem foi realizada?

**59.** Justamente por ser menos óbvia a solução e tendo em vista a carência de uma construção teórica que empreste solidez às suas decisões, a jurisprudência diverge sobre a matéria. **No que tange os serviços de administração de carteiras de títulos e de fundos de investimentos e, ainda, os serviços de assessoria ou consultoria em investimentos, inegavelmente discordam a 14ª e a 15ª Câmaras de Direito Público do TJSP**. A primeira entende que esses serviços quando prestados para residentes ou domiciliados no exterior correspondem a operações de exportação enquanto a segunda considera que os resultados de investimentos realizados na Bolsa de Valores de São Paulo se verificam naquele município e, portanto, não configuram exportação ainda que favoreçam investidores estrangeiros.<sup>38</sup>

**60.** No que diz respeito apenas ao ISSQN, poderia se supor, tendo em vista a regra geral do *caput* do art. 3º da LC nº 116/03 reproduzido acima, segundo a qual o *“serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador”*, que pouca ou nenhuma controvérsia surgiria na aplicação da normativa do imposto, ao menos em relação à maioria dos serviços. Porém, em

---

<sup>37</sup> **Item 20.01** da Lista de serviços anexa à LC nº 116/03: *“Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.”*

<sup>38</sup> *Cfe.*, TJSP: 14ª Câm. Dir. Públ., Apelações 0022905-83.2013.8.26.0053, 1012837-23.2014.8.26.0053 e 1043405-22.2014.8.26.0053 (todos por unanimidade); 15ª Câm. Dir. Públ., Apelações 0015497-75.2012.8.26.0053, 1007548-12.2014.8.26.0053, 1008957-23.2014.8.26.0053, 1014033-28.2014.8.26.0053, 1038060-75.2014.8.26.0053 (idem, por unanimidade). *V. tb.*, TJRS: 22ª Câmara Civil Apelação 0322419-72.2016.8.21.7000 (unânime), no mesmo sentido que a 14ª Câm. Dir. Públ. do TJSP.

se tratando da desoneração de exportações prevista no inciso I do art. 2º da LC,<sup>39</sup> **alguns contribuintes têm se insurgido sob o argumento de que, sendo o tomador do serviço estrangeiro, haveria necessariamente uma exportação** e sobre esta não poderia incidir o tributo.

**61.** A exceção à regra de não incidência nas exportações, encontrada no parágrafo único do mesmo art. 2º, que inibe a sua aplicação em relação aos “*serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior*” **não corrobora a tese segundo a qual o critério determinante** para se identificar uma *exportação de serviços* seria a **residência ou o domicílio no exterior do tomador do serviço**. Ao contrário, **o legislador complementar, ao regulamentar o ISSQN, deixa claro que elegeu o critério do local onde se verifica o resultado do serviço como determinante para se reconhecer a ocorrência de uma exportação de serviços**. Porém, resta ainda a deslindar: **como proceder adequadamente para reconhecer em que local se verifica o resultado de um serviço?**

**62.** O exame dos acórdãos, em sua íntegra, assentados pelos TJs na vigência da LC nº 116/03 nos permite asseverar que, em geral, **as decisões não têm incluído uma discussão sobre parâmetros que possam concorrer para a formação de um arcabouço lógico em auxílio da aferição do local de ocorrência do resultado deste ou daquele tipo de serviço**. Exceto em casos isolados,<sup>40</sup> não se identifica, nos julgados, tentativas de aprofundar, *v. g.*, a discussão sobre se o *resultado* a que se refere a LC seria um **resultado imediato ou mediato da prestação**, ou **se esse se concretizaria em razão do proveito abstrato decorrente da prestação ou se poderia ser reconhecido através de um resultado patrimonial** que eventualmente decorra em favor do tomador do serviço.

**63.** Não havendo, no caso concreto submetido a juízo, um suporte teórico que auxilie sua solução, **cada julgador tem procurado buscar soluções diversas**, ora **submetendo a questão a peritos judiciais**, onde um parecer técnico possa guiar a tomada de decisão,<sup>41</sup> ora **presumindo (em certos casos) que o resultado ocorre onde reside ou tem domicílio o tomador**,<sup>42</sup> **por vezes exigindo do contribuinte que demonstre por documentação ou perícia a ocorrência do resultado no exterior**.<sup>43</sup>

**64.** De se concluir, portanto, que a **jurisprudência dos Tribunais de Justiça** dos Estados e do Distrito Federal **ainda não apresenta um caminho seguro** para a solução das questões aqui postas a exame, em que pesem os indicativos sobre alguns dos pontos a serem abordados para a obtenção das respostas buscadas, sobre os quais trataremos a seguir na Seção IV, *infra*.

---

<sup>39</sup> V. Subseção I-D, *supra*.

<sup>40</sup> **Entre as exceções**, destacam-se: o Acórdão da **15ª Câ. Dir. Públ. do TJSP** que, ao julgar a Apelação 1008957-23.2014.8.26.0053, levou em conta que a “*realização de aplicações e investimentos é uma obrigação de meio e não de resultado*” (apontando aqui um possível aspecto a considerar ao se testar uma hipótese de exportação de serviços) para decidir que, se tais aplicações foram realizadas no País, não restou caracterizada a exportação de serviços, irrelevante o fato de que o tomador tem domicílio ou residência no exterior; o Acórdão da **2ª Câmara Civil do TJRS**, na Apelação 70043779941.2011 que, adotando a tese postulada nos autos pelo Ministério Público daquele Estado, considerara relevante a identificação do “*objetivo da contratação*” do serviço para se concluir se o resultado se verifica ou não no exterior (*cfe.*: Voto do Relator, Des. Ricardo T. Hermann; *v. Nota 38, in fine, supra*).

<sup>41</sup> *Cfe.*, TJPR: 2ª Câ. Cível, Apelações 1.470.465-1 e 788.645-9.

<sup>42</sup> V. Nota 38, *supra*.

<sup>43</sup> *Cfe.*, TJSP: 14ª Câ. Dir. Públ. Apelação 0017484-25.2008.8.26.0462 e 18ª Câ. Dir. Públ. Apelação 1009219-07.2013.8.26.0053; TJRS: 2ª Câ. Cível Apelação 004.2461-84.2017.8.21.7000.

65. No que importa ao tema aqui examinado, a **jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre exportação de serviços se resume tão somente a dois julgados**, elaborados em torno da interpretação do disposto no **inciso I em combinação com o parágrafo único, ambos do art. 2º da LC nº 116/03**, parágrafo que restringe a aplicação da regra de afastamento da incidência do imposto previsto naquele inciso. O mais antigo (decisão em agosto de 2006), frequentemente citado em acórdãos da justiça estadual, decidiu sobre o **REsp. nº 831.124-RJ**, impetrado por empresa prestadora de serviço de retífica, reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves que buscava reconhecer seu alegado direito ao afastamento da incidência do ISSQN em relação à prestação desses serviços para clientes estrangeiros. O segundo, recente (de outubro de 2016), deslindou a questão posta no agravo em recurso especial **AREsp. nº 587.403-RS**, cuja impetrante buscava igualmente afastar a incidência do imposto, dessa vez em razão da prestação de serviços de elaboração de projetos de engenharia para execução no exterior.

**REsp. nº 831.124-RJ<sup>44</sup>**

66. No julgamento do **REsp. nº 831.124-RJ**, os Ministros da 1ª Turma do STJ decidiram, **por maioria** (Relator: Min. José Delgado; vencido o Min. Teori Zavascki), **negar provimento ao recurso** apresentado contra a decisão que favorecia o Município de Petrópolis, resolvendo que o ISSQN deve incidir no caso **por entender que o serviço em questão produz resultados em território nacional**, razão pela qual seria de se aplicar, de acordo com as conclusões daquele colegiado, o disposto no parágrafo único do art. 2º da LC nº 116/03, consoante os itens 4 a 7 da ementa do referido acórdão:

*“4. ... (omissis) ... 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. ... (omissis) ...”*

67. No voto-vencido, o Min. Teori Zavascki manifestou entendimento diverso daquele consagrado por seus pares (voto divergente incluído no acórdão):

---

<sup>44</sup> REsp. nº 831.124-RJ, STJ 1ª Turma, maioria (vencido o Min. Teori Zavascki), julgado em 15/08/2006.

**“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.”**

68. Esse primeiro julgamento do STJ ilustra de maneira clara o estado incipiente da jurisprudência sobre a matéria. Como afirmado acima, nos itens 6 a 10, há uma carência de parâmetros ou critérios coesos que permitam conceber uma noção comum do que vem a ser uma *exportação de serviços*.

69. Em seu voto, o relator, reconhecendo que o cerne *“da controvérsia reside na definição acerca de ser o serviço prestado pela contribuinte classificado como “de exportação” ou não”*, **extraí da doutrina duas condições**<sup>45</sup> a serem verificadas para que se reconheça a ocorrência de uma *exportação de serviços*, quais sejam:

- i) que o serviço tenha como “beneficiário efetivo um residente no exterior” e;**
- ii) considerando o “objetivo do serviço” como parâmetro principal para a apuração do seu resultado e do local onde este se verifica, que devem ser considerados os efeitos imediatos da prestação.**

70. A doutrina citada pelo Relator faz **mera afirmação de que o beneficiário deve residir no exterior**, tomando tal assertiva por princípio, **sem elencar razões ou demonstrar por que essa seria uma condição necessária para o reconhecimento da ocorrência de uma exportação**. Talvez se trate de adesão à noção por nós tida como inexacta,<sup>46</sup> *d. vênia*, de que uma operação realizada entre um agente econômico local e outro estrangeiro equivaleria, supostamente, a uma *exportação de serviços* e de que o legislador complementar teria restringido o conceito ao excepcionar os casos em que o serviço viesse a produzir seus resultados no País. Em todo caso, **conforme já reiterado acima, essa não subsiste enquanto condição para a ocorrência de uma exportação, seja de mercadorias, seja de serviços**.

71. De outra parte, **levando em conta a premissa de que para ser exportado o serviço não deve produzir seus resultados no Brasil, mencionada doutrina inova ao introduzir como condição para a verificação do resultado e, por conseguinte, para a determinação do local onde este se verifica que se considere o objetivo do serviço contratado para então identificar os efeitos imediatos da prestação**, descartando-se os efeitos mediatos (ou “secundários”). O exame dessa última condição será retomado abaixo e poderá, ao nosso aviso, **contribuir para o avanço da discussão a que ora se propõe**.

---

<sup>45</sup> O Min. Delgado cita, em seu voto, artigo intitulado “O ISS e Exportação e Importação de Serviços”, de Gabriel Lacerda Troianelle e Juliana Gueiros (*in* ISS Lei Complementar 116/03, org. Ives G. S. Martins e Outros, pp. 199/208, 1ª edição, Editora Juruá, 2005). A **doutrina transcrita** em seu voto inclui o seguinte trecho: *“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.”*

<sup>46</sup> V. a respeito Seção II, uma crítica sobre a adesão à ideia de que os 4 modos de prestação de serviços do GATS corresponderiam a modos de exportação.

72. Todavia, valendo-se da doutrina citada, **o relator do Acórdão acaba por assumir que no caso em análise os resultados imediatos a serem considerados**, nomeadamente o conserto e a revisão de turbinas e motores de aeronaves, **corresponderiam à própria conclusão do serviço** após os testes realizados e **não a conseqüente retomada de seu uso, no exterior**, após a reinstalação dos mesmos nos veículos. Por outro lado, **o Min. Zavascki advertiu que teria havido aí uma confusão do que seria “resultado da prestação de serviço com conclusão do serviço”**. A objeção assim expressa em seu voto divergente constitui um primeiro alerta de que exatamente nessa passagem final do voto condutor talvez se revele o seu equívoco.

73. Nesse ponto a decisão acordada pareceu carecer do aprofundamento necessário à **concretização do intento do legislador complementar**, quando esse afastou da incidência a exportação e inibiu a aplicação dessa cláusula excepcional sempre que os serviços produzam resultados no País. De modo análogo às normas que afastam a incidência de tributos na exportação de mercadorias, o que **o legislador certamente busca**, ao desonerar as chamadas *exportações de serviços*, é **incentivar a atividade econômica dos agentes que atuam a partir do território brasileiro**, evitando incidência de carga fiscal doméstica **nas operações que pressuponham a ocorrência dos resultados da prestação nos mercados externos** ou, noutra palavra, a conquista desses mercados através da venda de serviços **em típica concorrência com outros agentes que atuam em territórios distantes**. Ao simplificar a noção de “resultado”, **sem levar em conta o aspecto teleológico da norma, o intérprete, notadamente o julgador, pode incorrer em erro ao obter o efeito contrário ao pretendido nessa desoneração**.

*AREsp. nº 587.403 –RS*<sup>47</sup>

74. A 1ª Turma do STJ<sup>48</sup> também decidiu no **AREsp. nº 587.403 -RS**, agora por **unanimidade**, sobre o afastamento da incidência do ISSQN na *exportação de serviços*. O Agravo em Recurso Especial foi dessa vez decidido de modo **favorável ao contribuinte, empresa prestadora de “serviços de confecção de projeto e anteprojeto de engenharia”**, nos seguintes termos:

*“TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO.*

*IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN.*

*EXPORTAÇÃO DE PROJETOS DE ENGENHARIA. NÃO INCIDÊNCIA.*

*... (omissis) ...*

**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 – LOrcert, 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. ... (omissis) ...”**

---

<sup>47</sup> AREsp. nº 587.403-RS, STJ 1ª Turma, unânime, julgado em 18/10/2016.

<sup>48</sup> Desta vez, com sua formação totalmente renovada, não restando no colegiado atual nenhum dos ministros que votaram em 2006, no julgamento do REsp. nº 831.124-RJ.

**75.** Somente **uma década após o primeiro julgamento** do STJ, que decidiu uma primeira vez sobre o alcance das disposições insertas no parágrafo único do art. 2º da LC nº 116/03, foi então que surgiu uma segunda decisão daquela Corte apta a contribuir para a evolução da discussão sobre a matéria. Essa deliberação recente, embora não importe em nenhuma alteração substancial na interpretação do STJ sobre as condições necessárias ao reconhecimento de uma *exportação de serviços* com vistas ao afastamento da incidência do ISSQN, traz em si um avanço no debate, ainda que modesto. **Nesse julgado emerge uma nova abordagem em relação ao critério do “objetivo do serviço” adotado anteriormente.** Na medida em que **admitiu que se buscasse como elemento indicativo do resultado “a intenção de sua execução no território estrangeiro”** e, uma vez que **aos autos do processo foram trazidas provas** que *“revelaram a finalidade de execução do projeto em obras que só poderiam ser executadas na França”*, o colegiado reconheceu a ocorrência de *exportação de serviços*, afastando no caso a cobrança do imposto.<sup>49</sup>

### III - D

#### **Normas sobre *exportação de serviços*: Pluralidade de interpretações e seus riscos**

**76.** Em suma, dos apontamentos deduzidos **até aqui, emergem as seguintes situações de risco, decorrentes das múltiplas interpretações possíveis** sobre as normas que afastam a incidência de tributos na *exportação de serviços*:

i) diante da inexistência de um arcabouço teórico sólido que permita identificar quando um serviço “transpõe fronteiras”, até **mesmo o legislador**, conforme visto acima no **Relatório (Seção I)**, **vem oscilando entre as possíveis maneiras de afastar a incidência tributária** de certas operações de comércio internacional de serviços, ora utilizando a expressão *exportação de serviços*, ora apontando para o elemento pessoal como critério para determinar se uma operação será ou não contemplada com a desoneração.

ii) **O critério pessoal apresenta vantagens de ordem prática**, na medida em que oferece parâmetros facilmente controláveis, **mas pode impedir em determinados casos a concretização do objetivo maior que justifica a existência das normas excepcionais que dispensam a obrigação de pagar um tributo em comércio internacional**, qual seja, evitar a incidência de carga fiscal doméstica nas operações que pressuponham a prestação de serviços por quem atua em mercados externos a partir do território brasileiro. Por essa razão, **exceto se o legislador infraconstitucional, no exercício de suas prerrogativas, tiver optado** pelo balanço entre as vantagens e os limites inerentes à adoção desse critério, **não cabe ao intérprete** da norma que prevê a desoneração da *exportação de serviços* **priorizá-lo em detrimento da interpretação teleológica**, que só pode prestigiar, afinal, o entendimento que favoreça o incentivo à atividade econômica doméstica tendente à conquista do mercado externo.

iii) **a ausência de base teórica** para identificar com segurança o que seja uma *exportação de serviços* pode levar a várias interpretações possíveis de uma mesma norma e, conseqüentemente, à

---

<sup>49</sup>Essa decisão confirma não apenas a decisão do tribunal *a quo* (TJRS) mas também outros acórdãos proferidos pelos TJs dos Estados (cfe., supra: Nota 36).

**insegurança jurídica por efeito da inconstância no entendimento sobre a matéria** em âmbito administrativo ou judicial e da incerteza que daí deriva;<sup>50</sup>

iv) a primeira das duas decisões proferidas pelo STJ que tiveram por objeto a discussão sobre o alcance da expressão “exportação de serviços” (analisadas acima, na Subseção III-C) demonstrou que **a carência de aprofundamento da própria doutrina** sobre o tema e a falta de elementos teóricos que possam dar suporte a uma determinada linha decisória por vezes se **reflete na jurisprudência** ao induzi-la a acolher certas assertivas, sobre tópicos relativamente complexos, propostas por doutrinadores ao modo de declarações de princípios, como se suas afirmações resultassem comprovadas e incontestes quando, na verdade, não necessariamente o serão. No caso, **o relator do acórdão veio a admitir como condição para que ocorra uma exportação que o “beneficiário efetivo” do serviço seja “residente no exterior” sem que haja nesse sentido qualquer norma aplicável ao ISSQN**, que foi o objeto da controvérsia extraída dos autos. Por outro lado, ainda que se reconheça (em ambas decisões) que a doutrina já contribui em favor dos primeiros avanços da jurisprudência na solução das incógnitas surgidas em torno do tema “exportação de serviços”, tais avanços são ainda modestos e se mostram exíguos em face do problema aqui posto.

v) por fim, o maior risco que se infere a partir do exame da doutrina e jurisprudência sobre a matéria refere-se à **possibilidade da adoção concomitante de múltiplos conceitos de “exportação de serviços”, cada qual sujeito às incertezas** decorrentes da falta de um suporte teórico que lhes confira um caráter estável em sua aplicação à legislação de regência de determinado tributo, **em prejuízo geral da segurança jurídica.**

#### IV

##### UMA BASE TEÓRICA

##### PARA A ELABORAÇÃO DE UM CONCEITO DE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

77. Se, de fato, nem jurisprudência nem doutrina desenvolveram até o presente uma teoria consistente sobre a *exportação de serviços*, a partir da análise dos elementos conceituais já identificados em torno dos diversos fenômenos relacionados com o comércio internacional de serviços e cuja problemática gravita em torno da compreensão dos **fatores que determinam quando um serviço “transpõe fronteiras”** (e quando isso não ocorre), cumpre à administração tributária federal propor um conceito de *exportação de serviços*, aplicável de modo geral para fins de interpretação da legislação tributária.

78. Na eleição dos elementos conceituais a serem considerados, **é preciso ter em conta:**

**a) os fins buscados pelo constituinte e pelo legislador infraconstitucional** ao afastarem a exigência de impostos e contribuições sobre a *exportação de serviços*;

**b) a relevância dos componentes subjetivos**, ou seja, a identificação de quais fatores inerentes ao prestador e ao tomador, em particular no que se refere à sua localização, deverão ser ponderados para fins de reconhecimento da ocorrência de uma exportação de serviços, se o

---

<sup>50</sup> A respeito, v. doutrina administrativa na Subseção III-A e temas em que os TJs divergiram entre si ou internamente na Subseção III-B.

local de sua sede (residência/domicílio) ou se o local onde estes atuam em conexão com a prestação do serviço;

**c) os fatores relacionados com a localização do serviço**, tais como o local onde as atividades necessárias à sua prestação se desenvolvem (local da prestação) e a noção de *local onde ocorre o resultado* do serviço (local do resultado), uma vez que tais fatores são imprescindíveis para a construção de uma teoria sobre o deslocamento do serviço, ponto de partida para a identificação das condições em que se poderia reconhecer que um serviço estaria *transpondo fronteiras*.

#### IV - A

##### Os fins buscados pelo legislador ao afastar a incidência sobre a *exportação de serviços*

**79.** A finalidade buscada por qualquer norma que afaste a exigência de determinado tributo em caso de *exportação* – irrelevante se *exportação* de bens ou de serviços – será sempre a de evitar que tal tributo onere o bem ou o serviço exportado quando um ou outro são transferidos para o mercado externo ou, noutra palavra, quando esse ou aquele venha a *transpor as fronteiras* do País. Evidente que essa transposição é mais **facilmente verificável quando referente ao movimento de bens físicos** já que sua *exportação* implica, em princípio, em deslocamento e na passagem do próprio bem pela fronteira, visualmente observável. Por outro lado, como se aduz da discussão empreendida nos itens precedentes, **a *exportação de um serviço* só pode ser compreendida por meio de abstração**, onde o conceito que desta resulte há de se conformar com as premissas adotadas para essa construção lógica, *i.e.*, **para fins de aplicação da legislação tributária este conceito deve atender à intenção do legislador quando optou pela norma excepcional que desonera**.

**80.** A decisão de afastar a exigência de um tributo sobre a *exportação de serviços* só se justifica quando se tem em vista o objetivo de **incentivar a atividade econômica no mercado interno**. Qual atividade? Aquela exercida por **quem atua enquanto prestador de serviço** a partir do **mercado doméstico**, com seus meios ali disponíveis, **para atender à necessidade** de obtenção desse serviço que um tomador manifesta, **que deve ser satisfeita em um outro mercado**, no exterior.

**81.** Noutra palavra, cabe distinguir **qual conceito de *exportação de serviços* corresponde à *intentio legis*, que é incentivar a atividade econômica no mercado interno**.

#### IV - B

##### A localização dos sujeitos da prestação: A sede ou o mercado de atuação?

**82.** Primeiro se nos **incumbe indicar em que circunstâncias um agente estará atuando em um determinado mercado e não em outro**. A resposta a essa questão poderá variar segundo a **ponderação das prioridades postas pelo legislador**, o qual poderá escolher dar absoluta primazia ao **objetivo de *incentivar a atividade econômica*** ou, noutra linha, **ponderá-lo com outros objetivos**

também relevantes em matéria fiscal, tais como as finalidades atinentes à racionalidade administrativa<sup>51</sup> ou à busca de maior adesão à norma.<sup>52</sup>

**83.** No caso da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, **resulta dessa sorte de ponderação**, aqui praticada pelo legislador infraconstitucional, **a eleição da localização das sedes do prestador e do tomador de serviço como critério principal**, ou seja, a utilização do binômio residência/domicílio como parâmetro central para a verificação da ocorrência ou não de uma *exportação de serviços*, **combinado com a exigência de ingresso de divisas** a título de contrapartida (do tomador no exterior) pelo serviço realizado por prestador sediado no País.<sup>53</sup> Decerto, a norma que deste modo prescreve facilita a identificação das operações que serão consideradas para fins de desoneração dessas contribuições na *exportação de serviços*, **prestigiando assim a racionalidade, ainda que eventualmente incorrendo em prejuízo à máxima efetividade no alcance do objetivo inerente à norma** que desonera a operação de exportação. Nesse sentido, vejamos dois exemplos que ilustram esse risco de prejuízo:

**i) Exemplo 1 - A Empresa A, domiciliada no Brasil,**<sup>54</sup> **necessita de serviços** relacionados com estudos sobre o mercado **argentino**<sup>55</sup> e identifica a **Empresa B, também domiciliada no Brasil**, que tem em sua equipe colaboradores com *expertise* sobre aquele mercado, com a vantagem de conhecer bem as necessidades de **A**. Caso a tomadora decida contratar **B**, **a prestadora não poderá considerar tal operação uma exportação de serviços para fins de desoneração das contribuições**, embora ela vá atuar no mercado Argentino em situação típica de concorrência com empresas argentinas. Isto ocorre porque o legislador de PIS/Pasep e Cofins não considera esta uma exportação (a operação entre dois contribuintes domiciliados no País).

**ii) Exemplo 2 - A Empresa C, domiciliada no Brasil, mantém no Uruguai a controlada C-ext e necessita de serviços** de elaboração de projetos técnicos para aplicação em sua unidade industrial no Brasil. A **Empresa D, também domiciliada no Brasil**, procurada por **C** para a realização do serviço, **será contratada através da controlada C-ext**, o que resultará, nos termos da legislação aplicável a PIS/Pasep e Cofins, em **exportação de serviços de D para aquela sediada no exterior**, caso essa prestação seja retribuída mediante *ingresso de divisas*. Isto acontece porque a legislação dessas contribuições elegeu como critérios para a qualificação de uma operação como *exportação de serviços*, primeiro, os domicílios do tomador (no Brasil) e do prestador (no exterior), segundo, a exigência do *ingresso de divisas*. Se comprovada a simulação, *in concreto*, somente assim será possível descaracterizar a *exportação*.

**84.** É certo que as situações postas acima correspondem (ao menos se presume) a situações excepcionais. **Na maior parte dos casos concretos, espera-se que a legislação das contribuições atenda ao objetivo inicial de desonerar, estimulando o mercado interno**. Porém, o que se observa no **Exemplo 1** é um **efeito residual da aplicação da norma**, contrário ao objetivo geral

---

<sup>51</sup> P.ex., o legislador pode optar por um conceito de *exportação de serviços* que prestigie o baixo custo de verificação ou uma maior facilidade no controle do cumprimento da norma.

<sup>52</sup> Uma maior adesão à norma poderia ser alcançada se esta fosse de fácil compreensão, induzindo a sua correta aplicação e desencorajando as práticas evasivas.

<sup>53</sup> Cfe.: Subseção I-B, supra.

<sup>54</sup> De acordo com a legislação aplicável às contribuições.

<sup>55</sup> Com vistas à realização de negócios naquele território.

que fundamenta a desoneração. Já no **Exemplo 2** o que se vê é uma hipótese de **desvirtuamento na aplicação objetiva da norma** (ainda que aparentemente legitimado pela letra da lei), também com efeitos contrários àqueles fins em geral pretendidos com a desoneração.<sup>56</sup>

**85.** Em contrapartida, **na omissão do legislador em relação aos demais objetivos, cabe ao intérprete buscar a máxima efetividade da norma**, no sentido de cumprir o **seu objetivo primordial – no caso em tela o incentivo à atividade econômica** – pois, só ao próprio legislador é dado ponderá-lo com outros fins, em função do interesse público.<sup>57</sup>

**86.** De tal modo, ao buscar solucionar o imbróglio existente em torno da **localização dos sujeitos** da prestação, **não tendo o legislador ponderado** entre o objetivo precípua da desoneração e outros que poderiam ter sido por ele relevados, **é naquele primeiro objetivo que deverá se apoiar o intérprete**. Neste caso, **os critérios que melhor se adequam à finalidade** (de incentivar a atividade econômica no mercado interno) **deverão incluir a premissa de que a localização dos sujeitos da prestação será determinada em razão da localização dos mercados onde estes estejam atuando em relação àquela operação de serviços**. Assim o **incentivo à atividade** poderá se concretizar por meio da **desoneração das operações realizadas entre prestadores que atuam a partir do mercado doméstico e tomadores que buscam no exterior o atendimento às suas necessidades de serviços** relativas a interesses localizados fora de nossas fronteiras.

**87.** Tomemos os dois exemplos apresentados acima para melhor compreender a **aplicação desse critério de localização dos sujeitos da prestação em função dos mercados de sua atuação efetiva**, no que concerne à própria prestação do serviço.

**88.** No **Exemplo 1** se conclui que a **Empresa A atua como tomadora de serviços no mercado argentino**, porquanto **é naquele mercado que surge sua motivação para a busca de serviços**. Doutra parte, a **Empresa B, que se valendo de seu know-how, da expertise** específica de seus quadros para suprir a solicitação do tomador e, eventualmente, de outros **meios de que dispõe principalmente em sua estrutura doméstica, atuará no mercado argentino para atender à demanda de A por serviços**. Assim, inobstante o domicílio de ambos em território brasileiro, em razão da **atuação no exterior de B em favor de A, aplicando o critério de localização dos sujeitos da prestação em razão dos mercados de sua atuação efetiva**, teremos que **B, atuando a partir do mercado brasileiro, prestou serviços para A, atendendo à sua demanda no mercado argentino**.

**89.** Já no **Exemplo 2**, ao aplicarmos esse mesmo critério de localização, veremos que **D, atuando no mercado brasileiro, prestou serviços para C (embora tenha sido contratada por C-ext), atendendo à sua demanda no mesmo mercado brasileiro**. Naquele caso, **C-ext contrata D apenas pro forma**, quando **o verdadeiro beneficiário do serviço será C, o qual irá usufruir da prestação em sua unidade industrial localizada no Brasil**.

---

<sup>56</sup> De se notar que os riscos de evasão - ou de elisão, conforme a abordagem que se faça no caso - decorrentes da situação posta neste exemplo extrapolam o âmbito das contribuições, na medida em que outros tributos, como o IRPJ, poderiam experimentar redução da base tributável, por meio da atribuição de resultados à controlada no exterior.

<sup>57</sup> O legislador é quem detém o poder de fazer encerrar em norma legal a decisão política que traduzirá, presumivelmente, o interesse público.

**Fatores relacionados com a localização do serviço:  
Os locais da prestação e do resultado**

**90.** O esclarecimento das questões que orbitam a problemática existente em torno da localização dos sujeitos da prestação nos leva à identificação de outro desafio, que sobrevém da eventual **necessidade de se determinar onde ocorre uma prestação e onde se verifica seu resultado.**

**91.** É preciso reconhecer que inúmeras **dificuldades de ordem prática** se apresentam quando se aspira idear um texto de norma que prescreva uma **regra-geral para a fixação do local onde um serviço é prestado.** Ainda maiores os obstáculos que surgem para se encontrar uma fórmula que permita prever o **local onde o resultado da prestação se verifica.** Em resposta a esses entraves, **outras legislações,** entre essas notadamente a legislação europeia referente ao IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado),<sup>58</sup> ao tentar desonerar as operações que possam se equiparar a **exportação de serviços, evitam em seus textos normativos o uso dessa expressão, preferindo estabelecer regra-geral de localização do serviço conforme a residência ou o domicílio dos sujeitos da prestação e especificando uma série de exceções** relacionadas a determinados serviços,<sup>59</sup> similares às hipóteses de deslocamento de competência aplicáveis ao ISSQN por força do disposto no art. 3º da LC nº 116/03.<sup>60</sup>

**92.** Onde a norma preceituar **regras de localização do serviço atreladas à localização do tomador ou do prestador, a prestação** se considera realizada, segundo a opção do legislador, **ora no local onde se situa o tomador (tributação no destino), ora onde se situa o prestador (tributação na origem).** Não se cogita nesses casos do local **onde o serviço produz seus resultados,** tendo em vista que no contexto esse elemento **perde relevância.** Nesse caso, a *exportação* acontece quando o tomador tem domicílio ou residência em jurisdição diversa do prestador, ocorrendo a desoneração na origem, via de regra, somente onde o regime tributário aplicável pressuponha a imposição no destino.

**93.** É sabido que na omissão do legislador quanto a regras de localização há que se interpretar a norma de modo que se lhe assegure **máxima efetividade** em sua aplicação a casos concretos.

**94.** Afastada a hipótese de opção do legislador pela ponderação com outras finalidades que não o incentivo à atividade econômica, das ilações resultantes da discussão acima, sobre as **regras de localização dos sujeitos da prestação baseadas nos mercados onde esses atuam efetivamente,** podemos inferir que é condição para se qualificar uma operação como *exportação de serviço* **que o prestador ao menos inicie em nosso território suas atividades,** com aquelas ações necessárias anteriores à realização material do serviço, **para assim atender à demanda do tomador relativa a seus interesses localizados além de nossas fronteiras.** Esses são elementos indispensáveis, no que diz respeito à localização de um serviço, para classificá-lo como *exportação.* Atendidos tais requisitos, se

---

<sup>58</sup> Eventualmente chamado ainda de Imposto sobre o Valor Agregado (ou Adicionado).

<sup>59</sup> Mesmo assim, tendo em vista as dificuldades de chegar a um conjunto de regras considerado satisfatório, a Comissão Europeia adotou no ano de 2008 uma série de medidas (*VAT Package 2008*) alterando profundamente as normas em vigor referentes à localização de serviços, aplicáveis segundo um calendário que determinou sua aplicação gradativa, em razão da complexidade dessas disposições, a partir do início de 2009, até o ano de 2015.

<sup>60</sup> Cfe. Nota ~~16~~16 e item 20, acima.

reconhece a um só tempo a atuação do primeiro, como **prestador, no mercado doméstico (suas atividades se iniciam em nosso território)** e a atuação do segundo, como **tomador, no mercado externo (sua demanda é atendida no exterior)**.

**95.** As ações do prestador anteriores à realização propriamente dita do serviço podem incluir o planejamento, a preparação ou a organização dos recursos materiais ou intelectuais necessários, a partir dos meios que lhe estão disponíveis no território onde nasce a prestação. Importante para configurar sua atuação no mercado de origem é que estas **ações preparatórias sejam suficientes para confirmar que dali parte a prestação**. Após a preparação, **irrelevante o local onde se desenvolverá o restante da atividade de prestação**,<sup>61</sup> para a determinação da procedência do serviço.

**96.** Identificado o local onde o serviço tem seu início, cumpre resolver quais circunstâncias levarão ao reconhecimento de sua *exportação*. Como já reiterado à exaustão, se o legislador não optou por dispor em contrário, **um serviço iniciado em um território X será exportado quando sua realização atender à demanda de quem o necessita em outro território Y**. Ou seja, **a exportação se dará mediante o atendimento da demanda do tomador nesse território Y (diferente de X)**.

**97.** Assim, **o elemento determinante da localização final do serviço, do seu destino, está intrinsecamente conectado com o local onde a demanda pelo serviço será atendida**. É óbvia a equivalência entre o atendimento à demanda por um serviço e a verificação de seu resultado e um exame da rara jurisprudência do STJ sobre a matéria sugere a orientação daquela Corte no sentido de que se leve em conta **apenas o resultado imediato**, desconsiderando seus desdobramentos ou os resultados mediatos da prestação.<sup>62</sup> Tal orientação, confrontada com uma análise indutiva das decisões dos Tribunais de Justiça estaduais e do DF, deixa claro que o resultado em questão não há que corresponder aos efeitos patrimoniais que a satisfação de sua demanda possa trazer para o tomador mas, ao contrário, **o resultado que se identifica com o atendimento à demanda de um tomador é abstrato e se materializa como consequência direta da prestação**. Por exemplo, se o serviço a ser realizado é o conserto de uma máquina, seu **resultado imediato não se confunde nem com o consertar em si** (que antecede às suas consequências) **nem com o eventual ganho econômico de que eventualmente se beneficie o tomador** (que corresponde a um desdobramento do resultado imediato). O resultado, neste caso, é a consequência primordial do consertar, ou seja, **refere-se à nova condição da máquina**, antes inoperante, agora **disponível para o seu usuário (tomador do serviço)** em condições de uso **para que esse possa dela usufruir, no local onde normalmente a utiliza**.

**98.** Se a demanda se refere a um serviço a ser realizado em um **bem cuja utilidade se identifique necessariamente com determinado local (serviço do primeiro tipo)**, seja esse um imóvel que é já parte de um território, seja esse um bem – *p.e.*, uma máquina ou um equipamento – instalado ou de outro modo incorporado a um imóvel determinado, então a localização final do serviço será a mesma do imóvel, já que o serviço “adere” assim ao respectivo território onde se encontra o imóvel ou o bem a este incorporado.

---

<sup>61</sup> Os atos que levarão ao cumprimento da obrigação de suprir a demanda do tomador no exterior.

<sup>62</sup> Nesse sentido, a **doutrina trazida à colação** no voto do relator que ajudou a fundamentar o acórdão da 1ª Turma do STJ no julgamento do REsp. nº 831.124-RJ, a qual afinal prescreve: há que se **considerar primeiro o objetivo do serviço contratado, para então reconhecer seus efeitos imediatos**, atendo-se tão somente a esses efeitos ao **buscar identificar quais resultados poderão advir da prestação**. Ver, *supra*, nos itens 66 a 73, a análise do acórdão que decidiu o REsp. nº 831.124-RJ; a propósito da doutrina mencionada no voto do Relator, Min. José Delgado, *cf.* Nota 45.

99. Doutra parte, em se tratando de **serviços executados em bens móveis não incorporados a um imóvel, que apenas a priori não apresentam uma identificação exclusiva com este ou aquele território (serviço do segundo tipo)**, por exemplo serviços de reparo ou renovação, o reconhecimento da localização derradeira do serviço, seu destino, dependerá de verificação circunstancial, tal como a checagem de documentação que demonstre onde se dá o uso daquele bem ou onde houver intenção real de utilizá-lo.

100. Por fim, há aqueles **serviços que, por sua natureza, em geral não são passíveis de identificação com determinado território (serviço do terceiro tipo)**. Aqui se enquadram aqueles que são **executados em bens sem que se possa demonstrar sua conexão com qualquer território** ou ainda aqueles **que somente produzem resultados imateriais, não se referindo a qualquer bem físico em particular**, tais como aqueles relacionados com consultoria de investimentos ou desenvolvimento de *softwares*, cuja localização última dependerá igualmente da constatação de quais circunstâncias em torno da prestação serão relevantes para este fim, sendo necessário buscar **caso a caso** uma conexão com o território onde a demanda será atendida, conforme as particularidades de cada demanda por serviço e, quando for o caso, levando-se em conta o local onde a atividade de prestação será obrigatoriamente realizada.

101. Temos um arquétipo de **serviço do primeiro tipo** quando um tomador de serviços é **proprietário de um imóvel** e ali pretende construir, o que o leva a **contratar serviços de elaboração de projeto de engenharia/arquitetônico**. **O resultado** de tal serviço, uma vez realizado o projeto, **ocorrerá necessariamente no local onde o imóvel se situa**, pois caso o tomador decida realizar a obra este o fará naquele local. Saliente-se que o resultado em questão **não depende da realização ou não da obra e sim da elaboração do projeto** que permita realizá-la no local onde se encontra o imóvel.<sup>63</sup> **Enquanto proprietário do imóvel, o agente econômico investido no papel de tomador de serviço atua no mercado onde esse se situa**, repita-se, independentemente do local onde mantenha sua residência ou domicílio.

102. Um exemplo de **serviço do segundo tipo**, onde não ocorre de antemão uma identificação exclusiva do bem (sobre o qual recai a prestação) com um território em particular, se observa no **reparo ou manutenção de turbinas de aeronaves**. Se restar **demonstrado por documentação que a aeronave opera regularmente apenas em voos domésticos, em determinado país**, a localização final ou, preferindo, **o proveito do serviço se dará no território daquele país**, já que ali repousam as motivações reais para que o tomador procure contratar a prestação. **Se a aeronave comprovadamente opera em rotas internacionais o proveito se verificará nos países atendidos por essas rotas de modo habitual**. Para que se configure a **exportação desse serviço**, mandatário que o prestador esteja atuando como tal no mercado doméstico e que **o país ou os países atendidos pelas rotas regulares da aeronave sejam outros que não aquele de onde se iniciará a prestação**.

103. Diante do exposto, é de se concluir que de fato, como adiantado anteriormente por ocasião da apreciação<sup>64</sup> do julgamento do REsp. nº 831.124-RJ, **assistia razão ao Min. Teori Zawaski em seu voto divergente**, ao interpretar o disposto no parágrafo único do art. 2 da LC nº 116/03, quando alertou seus pares da 1ª Turma do STJ no sentido que a decisão conforme consagrada no voto do

<sup>63</sup> Exatamente esse o entendimento adotado pela 1ª Turma do STJ na segunda decisão examinada nos itens 73 e 74, AREsp. nº 587.403-RS, que confirmou decisão do TJRS de igual teor (cfe., supra: Notas 36 e 37).

<sup>64</sup> Essa apreciação foi conduzida nos itens 66 e segs., supra.

relator comportaria erro ao confundir “*resultado da prestação do serviço com conclusão do serviço*”. **Serviços “cujo resultado aqui se verifique” (no Brasil)**, na expressão constante daquele parágrafo único, **corresponde, sem sombra de dúvida, a serviços que atendam à demanda no Brasil de um tomador**. No caso concreto, **os elementos de conexão territorial** do serviço, que permitem averiguar qual sua localização final, **são os locais das rotas regulares atendidas pela aeronave**<sup>65</sup> e é com base nessas rotas que a decisão teria que ter buscado seu fundamento.<sup>66</sup>

**104.** Em certos casos, a localização final dos **serviços do terceiro tipo**, em especial daqueles que produzem por sua natureza resultados imateriais, **eventualmente será verificada com mais facilidade se a atividade de prestação tiver de ser realizada necessariamente em determinado local**, pois é provável que se encontre aí o seu elemento de conexão territorial. Por exemplo, os serviços relacionados com a **aplicação de recursos de terceiros em títulos mobiliários**, negociados em uma **determinada bolsa de valores**, poderão se resumir à **mera corretagem**. Se o aplicador é quem define quais títulos deverão ser adquiridos ou alienados exatamente nessa bolsa, **a motivação para contratar** aquele prestador não prescinde do fato de ali, **o lugar dessa bolsa**, corresponder ao local onde esse atua. Ali seus serviços serão integralmente realizados e **ali mesmo produzirão seus resultados**,<sup>67</sup> ou seja, ali se dará a aplicação em títulos que consiste no resultado desse tipo de prestação (a qual, ressalte-se, independe de ser positivo ou negativo o resultado financeiro da aplicação)<sup>68</sup> – **o tomador que investe terá atuado como tal no mesmo mercado onde o prestador atuou como corretor**.

**105.** A partir dessa assertiva, se introduzimos o elemento teleológico que exsurge **da intenção do legislador** de desonerar as operações que envolvam, de um lado, prestadores que atuam no mercado doméstico e, de outro, tomadores cujas necessidades<sup>69</sup> devam ser satisfeitas em algum outro mercado (externo), **teremos por corolário que quando as necessidades do tomador do serviço, ao contrário, devam ou possam ser satisfeitas no mercado interno, a operação não se qualificará como exportação de serviços**, exceto se o legislador dispuser em contrário.

**106.** **Ao aplicar a legislação do ISSQN** isto se traduz na premissa de que se tais necessidades puderem ser satisfeitas no mercado interno, **nessas condições, é de se reconhecer que o resultado do serviço** a que se refere o parágrafo único do art. 2 da LC nº 116/03 **se verificará no País, não no exterior**. Parece-nos que há uma certa **compatibilidade entre o resultado da análise teleológica e essa leitura da norma contida no referido dispositivo**, indicando que o legislador complementar andou bem nesse ponto, ao introduzir o critério do resultado no País para afastar a hipótese de exportação. **Note-se que, segundo essa linha, não é necessário levar em conta a residência ou o domicílio** do tomador do serviço mas, isto sim, onde suas necessidades devam ou possam ser atendidas.

**107.** Retomando a discussão sobre os **serviços do terceiro tipo**, menos óbvia é a prognose que resulta da avaliação daqueles cenários **onde o serviço prestado não reclama atuação por**

---

<sup>65</sup> O país atendido ou os países atendidos por essas rotas.

<sup>66</sup> Se restou provado nos autos que a aeronave em questão, utilizada pela companhia aérea tomadora do serviço, não operava no Brasil, então é forçoso concordar com o Min. Zavaski, ocorreu a *exportação*.

<sup>67</sup> Esta poderia ter sido uma fundamentação adequada para os acórdãos nesse sentido, exarados pela 15ª Câmara. Dir. Públ. do TJSP, referidos acima na Subseção III-B (v. especialmente, itens 58 e 61; *cf.* Notas 38 e 40).

<sup>68</sup> Trata-se, nos termos adotados pela 15ª Câmara. Dir. Públ. do TJSP, no Acórdão que julgou a Apelação 1008957-23.2014.8.26.0053, de “*uma obrigação de meio e não de resultado*” (v. Nota 40)

<sup>69</sup> Assim entendidas aquelas que os levam a buscar a prestação.

**meio de presença física em determinado território.** Um dos fatores que podem constituir **elemento de conexão** em tais ocorrências poderia ser a **necessidade de atuação indireta ou virtual no mercado local**, em substituição à presença física do prestador ou de quem o represente. Um exemplo de atuação indireta ou virtual em determinado mercado se observa quando um **consultor de investimentos (prestador) prepara um diagnóstico para seu cliente (tomador) a partir de pesquisa realizada por parceiros locais** ou a partir do acesso eletrônico compulsório a **serviços locais** de fornecimento de bancos de dados ou de análise de mercado feita por *experts* locais. **A presença física nesse caso é substituída pela subcontratação de serviços ou pelo acesso virtual às informações forçosamente colhidas com expertise local.** Em tais hipóteses, *s.m.j.*, **as conclusões deverão coincidir com aquelas aplicáveis nos casos em que a conexão territorial resulta da necessidade de atuação mediante presença física em um determinado território.**

**108.** **Diferente seria se** restasse demonstrado que o consultor em investimentos, ao prestar seus serviços, tenha realizado seu diagnóstico sobre determinado mercado com base em análise de dados disponíveis para o público em geral,<sup>70</sup> baseada em *know-how* próprio sobre investimentos e mercados, **sem necessidade de recorrer a especialistas locais para buscar informação relevante.**

**109.** **Não havendo** qualquer elemento de conexão territorial que resulte de **fatores relacionados com a prestação em si, para esses serviços do terceiro tipo, subsistiria apenas a sede do tomador<sup>71</sup> como fator determinante da localização final do serviço.** Igual critério deve ser aplicado àqueles casos em que os **serviços forem executados em bens sem que se possa demonstrar sua conexão com qualquer território.**

#### IV - D

#### Os elementos base para a elaboração de um conceito de *exportação de serviços*

**110.** Eis o que se extrai, em resumo, das considerações precedentes sobre os elementos conceituais relevantes **para se chegar a um significado comum de *exportação de serviços***, em especial sobre **os fins buscados pelo legislador** quando afasta a exigência de determinado tributo nas operações de exportação, sobre **os aspectos pertinentes relacionados com a localização do tomador e do prestador de serviços** e as conclusões obtidas no aprofundamento da **compreensão sobre a localização inicial e final da prestação:**

i) **é intenção do legislador incentivar a atividade econômica no mercado interno** quando desonera de tributos a exportação.

ii) **se o legislador não dispuser em contrário**, optando pela ponderação entre a finalidade de incentivar a atividade econômica e outras finalidades que considerar politicamente relevantes, para fins de aplicação da legislação tributária, a localização dos sujeitos da prestação de serviços será dada pelo local onde estes estiverem atuando enquanto tais, ou seja, **o tomador do serviço atua naquele mercado onde residem suas motivações para buscar a prestação**, enquanto que o

---

<sup>70</sup> Por exemplo, dados divulgados pela imprensa, por instituições internacionais como o Fundo Monetário Internacional (FMI), o Banco Mundial etc.

<sup>71</sup> Ou melhor, a residência ou o domicílio do tomador.

**prestador atua a partir do mercado onde inicia (prepara) seu suprimento**, cujo fim será satisfazer à demanda que motivou sua contratação.

**iii) onde a legislação não preceituar de modo diverso** sobre sua localização, considera-se que o **serviço se inicia no local em que o prestador executa as ações necessárias anteriores à sua realização material** (tais como o planejamento ou a mobilização dos recursos a serem empregados) e que este tem como destino o local onde o tomador deverá ter sua demanda atendida.

## V

### EM SUMA:

#### SOBRE A EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

#### V - A

#### A desoneração da *exportação de serviços* é norma aberta

**111.** A Constituição Federal de 1988, ao manejar o afastamento da incidência de impostos e contribuições de determinadas operações relacionadas com o comércio internacional de serviços utilizou um **conceito jurídico indeterminado**.<sup>72</sup> A Carta estatuiu autêntica **norma aberta**<sup>73</sup> ao adotar a expressão ***exportação de serviços*** sem delimitar-lhe o alcance ou atribuir expressamente ao legislador complementar ou ordinário o poder de fazê-lo (exceção feita, em parte, em relação ao ICMS e ao ISSQN).<sup>74</sup> Embora as *normas abertas*, a rigor, não correspondam a *normas de eficácia contida, sua integração*, de modo similar ao que ocorre em relação a essas últimas, **pode se dar por meio da edição de normas infraconstitucionais** que deem contornos a esse conceito e assim viabilizem sua aplicação.

---

<sup>72</sup> A expressão ***conceito jurídico indeterminado*** é aqui utilizada como equivalente a ***conceito jurídico cujo significado carece daquela precisão absoluta que o tornaria unívoco*** (com altíssimo grau de determinação), sem adentrar a polêmica existente em torno das classificações possíveis de ***conceito jurídico***, da oposição entre ***conceito jurídico*** e ***tipo jurídico*** ou da alegada obrigatoriedade do uso de conceitos precisos e determinados na legislação tributária. Sobre a discussão doutrinária em torno do tema, v.: Ricardo Lobo Torres, “3.3 Conceitos determinados e indeterminados no direito tributário”, em seu Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, RJ - Renovar 2005, Vol. II, pp. 484 e segs.; Humberto Ávila, “Conceitos e tipos na Ciência do Direito”, em Sistema Constitucional Tributário, 3ª Ed. rev. & atual., SP – Saraiva 2008, pp. 176 e segs.; cfe.: Nota 2, supra.

<sup>73</sup> A expressão ***norma aberta*** pressupõe aqui a **existência de uma certa margem de escolha, em favor do poder regulamentador, entre um número limitado de significados admitidos ou pretendidos pelo legislador que a adota**, justificados com base nos diversos valores que informam o sistema tributário, tais como a busca pela máxima efetividade da norma enquanto instrumento para a realização do seu escopo (conforme idealizado pelo legislador). **Não se confunde aqui margem de escolha, no sentido restritivo aqui referido, com discricionariedade**, já que não se trata de outorgar à administração a possibilidade de fazer, caso a caso, escolhas políticas. A ***margem*** em questão autoriza escolhas genéricas, no ato da regulamentação, limitadas àquelas possibilidades que se adequem ao escopo da norma original. Cfe. STF (20/03/2003, Rel. Min. C. Veloso, unânime), decisão do RE 343.446-2 SC, Ementa: “**III – As Leis 7.787/89, art. 3º, II e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos (...) não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I.**” (grifamos)

<sup>74</sup> O art. 155, § 2º, XII, da CF/88, remete à lei complementar a competência para excluir sua incidência das exportações de determinados serviços (alínea e) e para “prever casos de manutenção de crédito” relacionados com a exportação de serviços (alínea f; cfe.: Nota 11, supra). Nos termos do art. 156, § 3º, também da CF, cabe ao legislador complementar “excluir da sua incidência exportação de serviços para o exterior” (cfe.: Nota 12, supra).

**112.** Silenciando o legislador complementar ou ordinário quanto à ponderação entre o escopo original da norma aberta e os valores substanciais aplicáveis ao sistema tributário, **há que se buscar uma interpretação que permita fixar tal conceito, sem descurar dos elementos que correspondam à essência de uma operação de exportação de serviços**, sempre levando em conta as peculiaridades de cada tributo.

V - B

**A *intentio legis* e a legislação infraconstitucional constituem matriz que alicerça a escolha dos parâmetros necessários ao reconhecimento de uma *exportação de serviços***

**113.** Tratando-se de **norma constitucional aberta**, a desoneração da exportação de serviços se efetiva, preferivelmente, **em conjunto com a norma infraconstitucional** que, no plano ideal, deve fornecer os **parâmetros necessários à identificação dos elementos aptos a caracterizar a *exportação de serviços***, com o propósito de aplicar o **regime tributário adequado a cada imposto ou contribuição** a ser disciplinado.

**114.** Exemplo de integração entre dispositivo constitucional referente à *exportação de serviços* com norma infraconstitucional sobre o mesmo objeto são os dispositivos que tratam da desoneração das exportações de serviços aplicáveis a **PIS/Pasep e Cofins**. O legislador, em relação a essas contribuições, optou<sup>75</sup> por definir a *exportação de serviços* como sendo a **“prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas”**.<sup>76</sup> Ao fazê-lo, ao invés de prestigiar apenas o escopo de *incentivar a atividade econômica local* (que está na origem de toda desoneração de exportações), resolveu ponderá-lo com **outros fins** também relevantes em matéria fiscal, estabelecendo, **em favor da racionalidade administrativa, critérios objetivos** que permitem com facilidade verificar se o tomador de serviços preenche o requisito de localização (se tem sua “sede” no exterior) e se a prestação é paga mediante cobertura cambial (ingresso de divisas). **Atendidos os requisitos assim postos**, relativos à localização do tomador e à cobertura cambial no pagamento pelos serviços, **somente se comprovada a simulação será descaracterizada a *exportação de serviços***, afastando a aplicação da norma que prevê a desoneração **em relação às contribuições**.<sup>77</sup>

**115.** Outro exemplo de **integração** encontramos no parágrafo único do **art. 2º da LC nº 116/03**, que dispõe sobre o imposto sobre serviços previsto no art. 156 da CF/88 (ISSQN), o qual, atendendo ao comando inserto no inciso III do § 3º desse mesmo artigo,<sup>78</sup> exclui do campo da *exportação* o serviço **“cujo resultado aqui se verifique”** (no Brasil). Como se viu acima, em especial na Subseção I-D e na Seção III, ainda que represente um avanço em prol da fixação de um conceito genérico de *exportação de serviços*, **a inclusão expressa do critério do resultado não resolve em definitivo o problema** da classificação de uma operação como tal, restando ainda diversas questões a serem enfrentadas. Porém, **a jurisprudência sobre a matéria**, tanto a administrativa quanto aquela dos

<sup>75</sup> Fazendo uso da atribuição que lhe é própria para ponderar entre o objetivo precípua da desoneração e outros também relevantes na composição do sistema tributário nacional.

<sup>76</sup> Assunto tratado especificamente na Subseção I-B, acima. Ver ainda, supra, Subseção IV-B.

<sup>77</sup> Notadamente se comprovado que o real tomador do serviço tem domicílio ou residência no Brasil, tendo a simulação por objetivo obter indevidamente o favor da lei que desonera.

<sup>78</sup> Cfe.: Final da Nota 74, supra.

Tribunais de Justiça dos Estados/DF e do STJ, ainda que incipiente, fornece alguns **elementos para o balizamento da discussão, em particular quanto ao problema da localização dos serviços na exportação.**

**116.** Partindo da premissa de que **é intenção do legislador incentivar a atividade econômica no mercado interno quando desonera de tributos a exportação**, quando o legislador complementar ou ordinário não dispuser de modo diverso (como o fez em relação a PIS/Pasep e Cofins), nas operações de exportação **a localização dos sujeitos** da prestação de serviços, ou seja, do tomador e do prestador, será dada pelo **mercado onde residem as motivações do primeiro para buscar a prestação** e pelo **mercado a partir do qual o último inicia (prepara) seu suprimento**. Também ressalvadas as disposições legais em contrário, **considera-se iniciado o serviço onde o prestador executa as ações necessárias anteriores à sua realização material** (planejamento ou mobilização de recursos) e **tem como destino o local onde o tomador deverá ter sua demanda atendida.**

**117.** Os parâmetros indicados acima constituem **premissas essenciais**, naqueles casos em que a Constituição utiliza essa expressão ao prescrever a desoneração no comércio internacional de serviços e, se o legislador infraconstitucional não dispuser em contrário, **para se verificar a ocorrência ou não de uma exportação de serviços**, a qual corresponderá assim àquela **situação em que uma demanda do tomador a ser atendida no exterior for satisfeita por um prestador atuando a partir do mercado interno.**

V - C

**Três tipos de serviços considerados na determinação do local onde a demanda do tomador é atendida, para fins de caracterização da exportação de serviços (salvo disposição em contrário)**

**118.** Para se reconhecer uma operação como **exportação de serviços**, ressalvadas eventuais disposições legais em contrário, é preciso demonstrar que **a demanda do tomador será atendida no exterior, tendo em vista o tipo de serviço prestado:**

**i) Serviços do primeiro tipo - Executados em bens cuja utilidade se identifica necessariamente com determinado local:** Sendo o bem relacionado ao serviço um imóvel ou outro bem incorporado a um imóvel, a demanda do tomador se considera atendida no local do respectivo imóvel.

**ii) Serviços do segundo tipo - Executados em bens móveis não incorporados a um imóvel, que apenas a priori não se identificam com determinado local:** Provado que o bem relacionado ao serviço será utilizado (ou comprovado que há intenção de fazê-lo) apenas em um ou mais territórios determinados, a demanda do tomador se considera atendida no local (ou nos locais) correspondente(s) ao(s) respectivos território(s).

**iii) Serviços do terceiro tipo - Executados em bens sem que se possa demonstrar sua conexão com um local ou outros sem referimento a qualquer bem físico:** Verificado que uma parte relevante da prestação deverá ser realizada necessariamente em determinado local, a demanda do tomador se considera atendida ali; se, embora dispensada a presença física em determinado local para a realização da prestação, for necessária a presença indireta (por meio de subcontratação) ou virtual (acessando compulsoriamente, *p.e.*, por meio eletrônico, serviços locais sem os quais a prestação exigiria a presença física naquele lugar), a demanda do

tomador se considera atendida ali; não havendo qualquer elemento de conexão territorial relacionado com a prestação, a demanda do tomador se considera atendida no local de sua residência ou domicílio.

## VI

### UM CONCEITO DE “EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS” PARA FINS DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

**119.** Levando-se em conta a intenção do legislador de incentivar a atividade econômica no mercado interno, pode-se propor, **para fim de interpretação da legislação tributária, o seguinte conceito de exportação de serviços, ressalvada disposição legal em contrário:**

***Exportação de serviços é a operação realizada entre aquele que, enquanto prestador, atua a partir do mercado doméstico, com seus meios aqui disponíveis, para atender a uma demanda a ser satisfeita em um outro mercado, no exterior, em favor de um tomador que atua, enquanto tal, naquele outro mercado.***

## Conclusão

**120.** Com base no exposto, é de se concluir que:

**i) Considera-se *exportação de serviços*** a operação realizada entre aquele que, enquanto prestador, atua a partir do mercado doméstico, com seus meios disponíveis em território nacional, para atender a uma demanda a ser satisfeita em um outro mercado, no exterior, em favor de um tomador que atua, enquanto tal, naquele outro mercado, ressalvada a existência de definição legal distinta aplicável ao caso concreto e os casos em que a legislação dispuser em contrário.

**ii) O prestador de serviços, enquanto tal, atua a partir do mercado doméstico** quando inicia a prestação em território nacional por meio de atos preparatórios anteriores à realização material do serviço, relacionados com o planejamento, a identificação da expertise indispensável ou a mobilização de recursos materiais e intelectuais necessários ao fornecimento.

**iii) O tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo** quando sua demanda pela prestação ocorre no exterior, devendo ser satisfeita fora do território nacional.

**iv) Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os *serviços* são executados em um imóvel ou em um bem incorporado a um imóvel**, a demanda se considera atendida no território onde se situa o imóvel.

**v) Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os *serviços* são executados em um bem móvel não incorporado a um imóvel**, uma vez demonstrado que

aquele bem será utilizado apenas no exterior, a demanda se considera atendida no território ou nos territórios onde esse bem deverá ser utilizado.

**vi)** Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os **serviços** são **executados em um bem móvel sem conexão necessária com determinado território ou são executados sem referimento a qualquer bem físico**, a demanda:

**a)** quando uma parte relevante da prestação deva se realizar necessariamente em determinado local com a **presença física do prestador**, se considera atendida naquele local;

**b)** quando, embora dispensada a presença física do prestador, for necessária sua **presença indireta** (por subcontratação) **ou virtual** (pelo acesso compulsório a serviços eletrônicos locais sem os quais se tornaria obrigatória sua presença física direta ou indireta), se considera atendida onde sua presença indireta ou virtual for indispensável; e

**c) não havendo qualquer elemento de conexão territorial** relacionado com o resultado da prestação, se considera atendida no local onde o tomador tem sua residência ou domicílio.

*Assinado digitalmente*

FERNANDO DOLABELLA VIANNA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Subsecretaria de Tributação e Contencioso.

*Assinado digitalmente*

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS SILVA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora-Geral de Tributação - Substituta

De acordo. Ao Secretário da Receita Federal do Brasil, para aprovação.

*Assinado digitalmente*

FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Subsecretário de Tributação e Contencioso - Substituto

Aprovo. Publique-se no Diário Oficial da União.

*Assinado digitalmente*

JORGE ANTÔNIO DEHER RACHID  
Secretário da Receita Federal do Brasil