V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

MARCIANO BUFFON

ANDRÉS JAVIER BLANCO BELTRAMI

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UdelaR/Unisinos/URI/ UFSM /Univali/UPF/FURG;

Coordenadores: Andrés Javier Blanco Beltrami, Antônio Carlos Diniz Murta, Marciano Buffon – Florianópolis: CONPEDI, 2016

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-244-6
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Instituciones y desarrollo en la hora actual de América Latina.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Interncionais. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Internacional do CONPEDI (5. : 2016 : Montevidéu, URU).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



Universidad de la República
Montevideo – Uruguay
www.fder.edu.uy

V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Muito nos apraz ter a oportunidade de integrar, participar e contribuir num evento da envergadura do V Encontro Internacional do CONPEDI na linda, história e emblemática cidade de Montevidéu. Esta capital do nosso país co-irmão Uruguay que, através de sua Universidade do Uruguay, nos anfitriou de forma tão carinhosa, pode proporcionar exposições e debates dos mais variados e requintados quilate. Em especial, ao discutir, em nosso GT, o direito tributário e financeiro, podemos aferir o engajamento e motivação ímpar dos estudantes e pesquisadores do direito seja no Brasil seja dentre os Uruguaios. Unge apontar a crise fiscal que o Brasil atravessa a duras penas, perpassada, paralelamente, por uma crise política qualificada como uma das mais intensas da história nacional não se sabendo, exatamente em que proporção, qual seria a antecedente ou consequente uma da outra. Entretanto, percebe-se uma uma luz no final do túnel. Isso se dá por uma razão clara. Nas crises, sejam do Estado, como no caso brasileiro, sejam de qualquer estirpe, aparecerem as idéias e, a partir daí, soluções. Tais soluções por mais que não sejam as perfeitas - já que tal qualidade, dependerá, muitas vezes, do arbítrio dos grupos impactados por seus efeitos - albergam ao pais esperança. Quando lemos os trabalhos apresentados, com a qualidade científica notável, e presenciamos a paixão e contundência na sua exposição, nos espíritos são enriquecidos com a certeza que a renovação no saber e índole no bem fazer na área do direito, notadamente no direito tributário é palpável e instigante.

Discussões afetas à guerra fiscal e seus efeitos deletérios sobre o pacto federativo; tributação sobre o consumo e a injustiça sobre os mais pobres; a hipotética criação de um imposto sobre grandes fortunas no pais como consectário do primado da capacidade contributiva; o regime especial como um verdadeiro direito tributário casuísdico paralelo ao aplicável genericamente, causado, possivelmente, pela indicada guerra fiscal, dentre outras temas, nos faz crer que se depender dos cientistas do direito nesta área envolvente de gestão de receita e despesa, temos suficientes razões para sermos e continuarmos otimistas.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Marciano Buffon - UNISINOS

Prof. Dr. Andrés Javier Blanco Beltrami - UDELAR

A ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA EM OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO

LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DE CUALQUIER TIPO EN TRANSACCIONES DE EXPORTACIÓN

Fernanda Prata Moreira Ribeiro [1]
Rafhael Frattari [2]

Resumo

O presente artigo objetiva retratar as controvérsias da não incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza nas exportações. O tributo consiste uma das principais fontes de arrecadação dos Municípios e Distrito Federal, demandando maior cautela das partes envolvidas quando se trata de regramentos isencionais. O parâmetro para caracterizar um serviço exportado é definido pela legislação complementar do imposto e exige a verdadeira compreensão acerca do local onde se verifica o resultado da prestação do serviço. No afã de aumento da receita, algumas municipalidades distorcem conceitos previamente estabelecidos, situação que, em total desacordo ao ordenamento pátrio, indubitavelmente, não pode prevalecer.

Palavras-chave: Imposto sobre serviços de qualquer natureza, Lei complementar, Exportação, Isenção, Local do resultado

Abstract/Resumen/Résumé

Este artículo tiene como objetivo describir las controversias del impago del Impuesto sobre Servicios de Cualquier Tipo en las exportaciones. El impuesto es una fuente importante de ingresos para las ciudades y el Distrito Federal y requiere cautela de las partes involucradas cuando se trata de las normas de exención. El parámetro para caracterizar un servicio exportado se define en una normativa fiscal adicional y requiere conocimiento del sitio donde se comprueba el resultado del servicio. En un esfuerzo por aumentar los ingresos, algunas ciudades distorsionan los conceptos establecidos, situación que está en desacuerdo a la orden del país.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Impuesto sobre servicios de cualquier tipo, Ley general, Exportación, Exención, Resultado local

[1] Mestranda em Direito Público pela Universidade FUMEC. Advogada em Leonardo Alvim Advogados, atuando no Direito Tributário. Professora de Direito Tributário e Direito Processual Tributário em cursos preparatórios para carreiras jurídicas.

[2] Doutor em Direito Tributário. Professor de Direito Tributário na Universidade FUMEC.

1 INTRODUÇÃO

A partir dos anos 2000, o Brasil passou a fazer parte do grupo de países que buscam desonerar as suas exportações, de modo a tornar suas empresas mais competitivas no cenário internacional. Em relação aos impostos sobre a venda de mercadorias, isso se deu através do estabelecimento de imunidades constitucionais, como é o caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Comunicação e Transporte Interestadual e Intermunicipal – ICMS – e do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI[1].

A má técnica legislativa corrente entre nós e a ausência de acordo político com os Municípios fez com que os serviços tributados pelo ICMS quando exportados se tornassem imunes, mas não se produziu dispositivo constitucional semelhante para a generalidade dos serviços, alcançados pelo Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Neste caso, a Constituição Federal atribuiu à futura lei complementar a tarefa de isentar a exportação de serviços, tarefa que foi levada a cabo pela Lei Complementar n. 116/2003:

> Art. 2º - O imposto não incide sobre:
> I – as exportações de serviços para o exterior do País;
> [...]
> Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. (BRASIL, 2016)

Seguindo a linha constitucionalmente estabelecida para o ICMS e o IPI, o objetivo da isenção foi desonerar a exportação de serviços pelas empresas brasileiras, medida especialmente importante diante da integração dos mercados e da criação de novos trabalhos,

[1] Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV - produtos industrializados; (...) § 3º O imposto previsto no inciso IV: (...) III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.
Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) X - não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 03 jun. 2016.

muitas vezes intangíveis, permitindo que a distância física se tornasse desimportante para várias atividades.

Talvez também por isso, iniciou-se a tarefa de construir um sentido normativo para o que pode ser considerada exportação de serviços. O próprio legislador ofereceu parâmetro negativo ao prescrever que não se trata de operações de exportação quando o serviço é desenvolvido no país e o seu resultado aqui verificado, ainda que o pagamento seja proveniente do exterior. Portanto, exigiu a legislação que o resultado do serviço prestado ocorresse no exterior.

Municípios e contribuintes passaram, então, a se digladiar para o estabelecimento do sentido normativo do que há de ser considerado como "resultado dos serviços", e questão desaguou, é claro, nos tribunais administrativos e judiciais.

O presente trabalho pretende oferecer subsídios para estabelecer os requisitos para que uma operação seja considerada de exportação de serviços, com o objetivo de contribuir para o debate público sobre a construção de sentido da isenção discutida.

A hipótese de que se parte é a de que o resultado do serviço deve ser apurado no caso concreto, pois depende fundamentalmente dos contornos fáticos relacionados às características e objetivos do tipo de serviço prestado, que não podem ser desprezados pela legislação ordinária dos Municípios ou mesmo por instrumentos normativos que provenham do Poder Executivo.

A importância da pesquisa é facilmente demonstrada pelo conflito óbvio entre as pretensões do Fisco e dos contribuintes em torno do problema e pela necessidade de se buscar construir um sentido normativo mínimo para a expressão "resultado do serviço", que tragam segurança ao ambiente negocial e permita o planejamento necessário para tais atividades.

A análise do tema tem se tornado mais urgente, à medida que alguns Municípios passaram a desconsiderar categoricamente a isenção estabelecida na legislação complementar, seja pela criação de novos requisitos para a sua configuração na legislação municipal, seja pela transfiguração do que pode ser considerado como "resultado do serviço", quase sempre pela adoção indevida de instrumentos normativos secundários (CARVALHO, 2013), como regulamentos, portarias e quejandos. Exemplo notável é o recente Parecer Normativo n. 02/2016, editado pelo Município de São Paulo, que assim dispõe:

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

> § 1º O resultado aqui se verifica quando a atividade descrita na referida Lista de Serviços se realiza no Brasil.
> § 2º Não se considera exportação de serviço a mera entrega do produto dele decorrente, tais como relatórios ou comunicações, bem como procedimentos isolados realizados no exterior que não configurem efetiva prestação dos serviços no território estrangeiro. (SÃO PAULO, 2016)

Pelo malsinado Parecer Normativo, se a atividade descrita no fato gerador do imposto se realiza no país, não há exportação de serviços e, portanto, é inaplicável a norma exonerativa.

A consequência desse entendimento equivale à revogação implícita e ilegal da isenção concedida pela Lei Complementar n. 116/2003, o que pode ser comprovado pela própria modificação no sistema de emissão de notas fiscais eletrônicas do Município, que simplesmente "travou" a opção isenção para exportação, segundo a narrativa de contadores e setores de orientação fiscal das sociedades exportadoras de serviços. Assim, é inegável a relevância da presente investigação.

A pesquisa tem natureza compreensivo-dogmática[2], já que busca enfrentar determinar o sentido do termo "resultado do serviço", relacionando-o com a própria materialidade do fato gerador do imposto sobre serviços, ou seja, pela análise das regras previstas na legislação complementar e pela compreensão constitucional do conceito de serviços.

A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica e também a análise de decisões, com ênfase no tratamento jurisprudencial dado pelo Poder Judiciário e por Tribunais Administrativos à regra isentiva estabelecida na Lei Complementar n. 116/2003. Como técnica, adotou-se a análise de conteúdo[3], pela qual se buscou: a) definir as condições de produção dos discursos analisados, sejam eles trabalhos teóricos, leis ou decisões judiciais; b) identificar as unidades de informação relevantes para a investigação e c) relacioná-las com o

[2] GUSTIN, Miracy; DIAS, Maria Tereza Fonseca. *(Re) Pensando a Pesquisa Jurídica*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2013, p. 28-29.

[3] A análise discursiva de conteúdo ora é tratada como método em sentido amplo, ora como técnica de pesquisa. Sobre o tema, cf: DEMO, Pedro. *Pesquisa e informação qualitativa*. Campinas: Papirus, 2001; MINAYO, Maria Cecília de Souza. *O desafio do conhecimento*: pesquisa qualitativa em saúde. 8. ed. São Paulo: Hucitec, 2004. Para efeitos deste trabalho, buscou-se verificar as condições de produção de cada discurso (texto doutrinário, legislação, jurisprudência), para que as informações sejam analisadas de acordo com as inclinações teóricas, políticas e ideológicas dos seus produtores, como também para averiguar eventuais contextos histórico-sociais relevantes. Após a análise textual preliminar, buscou-se identificar as unidades de informação que seriam requeridas no trabalho, quase sempre retiradas dos objetivos específicos já descritos. De posse de uma infinidade de "*unidades de informação*", iniciou-se a tarefa hermenêutica propriamente dita. A terceira etapa partiu das unidades de informação recolhidas nos textos doutrinários, nas posições jurisprudenciais e nas normas positivas, relacionando-as com o problema escolhido.

problema sugerido, tendo como pano de fundo o pressuposto de que o objetivo da norma é desonerar a atividade de exportação de serviços.

Para tanto, é importante, a partir do paradigma do Estado Democrático de Direito, analisar as unidades de informação relevantes para a questão, como "prestação de serviços" "resultado", "benefício", "utilidade", "fruição" entre outras, relacionando-as entre si para delas extrair-se a construção de sentido das normas jurídicas importantes ao caso[4].

Também foi refeita a construção da linha jurisprudencial sobre o assunto, especialmente com apoio nos entendimentos do Superior Tribunal de Justiça.

2 A IMPORTÂNCIA DA LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003

A Constituição Federal previu a possibilidade de que o legislador complementar estabelecesse os casos de isenções nas exportações de serviços:

> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
> (...)
> III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.
> (...)
> § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:
> (...)
> II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.[5]

Para dar cumprimento ao dispositivo constitucional foi previsto o art. 2º, I da Lei Complementar n. 116/2003, que passou a vincular a legislação ordinária de todos os Municípios.

Para além das discussões doutrinárias sobre o papel da lei complementar no direito tributário brasileiro[6], dúvida não há de que a função exercida pelo legislador complementar é relevantíssima, sobretudo, quando o Estado tem o federalismo como forma de organização político-jurídica. Neste caso, a norma geral de direito tributário, vinculada pela lei complementar, tem a função de uniformizar o sistema tributário para todos os partícipes da

[4] GUASTINI, Ricardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
[5] BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 03 jun. 2016.
[6] Por todos, confira-se a discussão em: FRATTARI, Rafhael. *A decadência e a prescrição no procedimento de exigência de tributos sujeitos ao "lançamento por homologação":* por uma compreensão constitucionalmente adequada da norma geral no direito tributário brasileiro. Belo Horizonte: Arraes, 2010.

federação, diminuindo os conflitos de competência e permitindo que haja ambiente jurídico estável e uniforme segundo clássico trabalho de Tércio Sampaio Ferraz Júnior (1981).

Em relação ao caso analisado, já que não foi produzida norma exonerativa em nível constitucional (imunidade), a alternativa restante seria tratar do tema em norma geral de direito tributário, oponível a todos os entes políticos. Do contrário, caso fosse permitido a cada um dos Municípios cuidar da isenção para a exportação dos serviços a seu bel prazer estaria aberto o caminho para o esvaziamento da política de incentivo às exportações, para os casos em que haveria restrição indevida do âmbito de incidência da norma, ou, o que pode até ser pior, o nascimento de uma nova guerra fiscal entre os Municípios[7].

É por isso que a legislação ordinária dos Municípios não tem qualquer margem de manobra sobre o tema e deve seguir fielmente as disposições previstas no artigo 2º, I da Lei Complementar n. 116, sob pena de ilegalidade.

Mas isso não basta. Também outros instrumentos normativos do Poder Executivo municipal estão impedidos de restringir a isenção, e com mais razão, claro. As normas emanadas pelo Executivo não podem amesquinhar o alcance da isenção, sob a desculpa de regulamentar o tema, como fez o Município de São Paulo, conforme se verá adiante, desprestigiando o princípio da legalidade.

É exigência do próprio pacto federal o respeito à hierarquia da lei complementar, impedindo que cada Município trate de modo diverso temas relevantes para políticas públicas do país, como é o caso, em virtude do caráter nacional da norma geral (TORRES, 2001).

3 A IDEIA DE RESULTADO NA JURISPRUDÊNCIA E NA DOUTRINA

A Constituição Federal, conforme referido anteriormente, determinou que a lei complementar poderia excluir da incidência do ISSQN as exportações de serviços para o exterior.

Porém, antes de ser disciplinada a isenção do ISSQN em operações de exportação, o entendimento do Supremo Tribunal Federal era de que a Lei Complementar teria que

[7] Para a análise minuciosa da temática acerca do problema da guerra territorial do ISSQN: FRATTARI, Rafhael. RIBEIRO, Fernanda Prata Moreira. *Ainda a definição do local de ocorrência do fato gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza*. XXV Conpedi, Brasília: 2016.

determinar expressamente quais serviços seriam beneficiados com a exoneração[8], já que a norma teria eficácia reduzida, conforme se nota no Agravo Regimental em Mandado de Injunção n. 590-2/RJ[9], no qual o Plenário, por unanimidade, acompanhou o voto do Relator, Ministro Carlos Velloso:

> No caso, afirma a impetrante que o preceito inscrito no art. 156, § 3º, II, da Constituição, confere-lhe o direito de não pagar o ISS sobre serviços que presta no exterior. Todavia, o exercício desse direito estaria inviabilizado pela ausência da lei complementar inscrita no § 3º do citado art. 156, da Constituição.
> (...)
> A disposição inscrita no art. 156, § 3º, II, é de eficácia reduzida. Ali não está escrito que a lei complementar excluirá da incidência do ISS todos os serviços exportados para o exterior. O que se lê, no citado dispositivo constitucional, é que cabe à lei complementar excluir da incidência do ISS exportações de serviços para o exterior. É dizer, a lei complementar poderá escolher serviços que ficariam isentos. A Constituição conferiu, portanto, ao legislador infraconstitucional a faculdade de decidir a respeito, observadas, evidentemente, conveniências administrativas e, sobretudo, a política tributária.
> Assim posta a questão, e tendo em vista que o preceito constitucional invocado, art. 156, § 3º, II, não menciona o serviço prestado pela impetrante, forçoso é concluir que a impetrante não é titular de direito constitucional cujo exercício estaria inviabilizado pela ausência de norma infraconstitucional.

Segundo posição da Corte anterior à Lei Complementar n. 116, o serviço só seria isento quando expressamente abordado pelo legislador complementar. Ainda que o julgamento tenha ocorrido em 2003, antes da publicação da Lei Complementar n. 116/2003, ele trouxe a posição de que a legislação superveniente poderia determinar serviços específicos que seriam isentos do imposto quando exportados, diferenciando-os de outros, que não seriam considerados isentos, mesmo na hipótese de exportação. Essa tese é bastante discutível, eis que o texto constitucional fala que a exportação de serviços há de ser isenta, o que é compatível com a necessidade de tornar o país competitivo em nível internacional. De

[8] Em se tratando da não incidência de ISSQN nas exportações, é recorrente a discussão terminológica em relação à imunidade ou isenção. É sabido, em apertada síntese, que a imunidade está adstrita ao âmbito constitucional, ao passo que a isenção heterônoma tem por sede jurídica uma lei complementar à Constituição e a isenção autônoma, leis ordinárias federais, estaduais e municipais. (Sobre o tema, cf: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 157 ss.). No presente artigo, portanto, considerar-se-á como isenção o regramento estudado, em consonância ao entendimento expressado por Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros, em *O ISS e exportação e importação de serviços:* "Embora a lei disponha que 'não incide' o ISS sobre as exportações de serviços para o exterior, naturalmente que se trata de caso de exclusão da tributação – que existe pela ocorrência do fato gerador – por meio de isenção, e não de caso de não incidência, em que o fato não se conforma a hipótese de incidência legal. Embora tenhamos, depois de um certo impasse, tratado exclusão do ISS na exportação como sendo uma isenção, é certo que, por ter ela sede constitucional, não consideramos absurdo ou incorreto que seja considerada uma imunidade não auto-aplicável.". (GUEIROS, Juliana; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. In *ISS – LC 116/2003*. Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto (coord.). Curitiba: Juruá, 2004. p. 200).

[9] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Mandado de Injunção n. 590-2/RJ. Ministro Relator Carlos Velloso. Julgamento: 26/03/2003. DJe 09/05/2003.

qualquer modo, a Lei Complementar n. 116 determinou a não incidência do tributo, felizmente prevendo-a para todas as operações de exportação de serviços.

Parte da doutrina considerou o dispositivo desnecessário, já que a adequada interpretação da hipótese de incidência do imposto seria suficiente para livrar a exportação de serviços do âmbito de incidência do tributo, caracterizando a operação como situação de não incidência, como é o exemplo de Miguel Hilú Neto[10]

> (...) a previsão constitucional (art. 156, § 3º, II) e o disposto no art. 2º, I, da LC 116/03, são inócuos, visto que não há competência para que os Municípios tributem, pelo ISSQN, prestações de serviços que ocorreram no exterior. Lembre-se que o fato tributado é a prestação de serviços em si e não a sua remuneração e que o local onde se considera ocorrido tal fato é aquele onde tais serviços foram prestados e não a residência ou o domicílio do prestador ou do tomador.[11]

Também é o caso de Marcelo Caron, para quem tais serviços estariam fora do âmbito de incidência do ISSQN em atendimento ao princípio da territorialidade[12]. Contudo, a questão não parece ser tão simples. É que o critério escolhido pelo legislador complementar para se definir a ocorrência da exportação de serviços não foi apenas a definição do local em que a materialidade do serviço ocorrerá, onde a atividade do prestador será realizada. Portanto, o simples fato de o serviço ser executado no Brasil não descaracteriza a sua exportação, desde que o seu resultado se verifique fora as fronteiras nacionais.

Em atenta observação à norma colacionada, nota-se que para alcançar a isenção o principal critério a ser verificado é o local do resultado do serviço. Se desenvolvido no Brasil, com resultados no país, não será exportação. Lado outro, ainda que executado no Brasil, se os resultados forem percebidos em outro país será validada a exportação e, consequentemente, reconhecida a hipótese de isenção. Assim, o lugar onde o "fazer" se inicia e se conclui, em que há execução de atividade, não interfere necessariamente na caracterização de um serviço exportado. Dessa forma, é imprescindível buscar o conceito de resultado do serviço[13]. Do Vocabulário Jurídico, de De Plácido e Silva, é possível extrair a acepção semântica do termo,

---

[10] NETO, Miguel Hilú. *'Importação' e 'Exportação' de serviços:* uma análise a partir da Constituição. In *ISS – LC 116/2003*. Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto (coord.). Curitiba: Juruá, 2004. p. 366.

[11] Acertado, também, o entendimento de Marcelo Caron ao discorrer que "(...) o momento e o local do pagamento, bem assim quem o realiza ou o local da residência de quem o faz, são questões absolutamente impertinentes à hipótese de incidência do ISS. Não se está diante de um "imposto sobre pagamento", mas, diversamente, sobre "prestação de serviço".". (BAPTISTA, Marcelo Caron. *A norma tributária do Imposto sobre Serviços – ISS:* Ênfase no conseqüente normativo. In *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas:* do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 1038.).

[12] BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS* – do texto à norma. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 548 ss.

[13] No Dicionário Aurélio, resultado significa "consequência, efeito, segmento, ato ou efeito de resultar, produto de uma operação matemática, deliberação, decisão, resolução, proveito". (*Dicionário da Língua Portuguesa*. 7 ed. Curitiba: Positivo, 2008. p. 704).

qual seja, "**RESULTADO**. De *resultar*, do latim *resultare* (...), vulgarmente é entendido como o *efeito* ou a *consequência* (...).[14]". Logo, para que seja abrangido pela regra isencional, as consequências, os efeitos do serviço prestado deverão ser vislumbrados em qualquer outro país, que não seja o Brasil.

A correta identificação da localidade onde os resultados são constatados não é tarefa fácil. Na tentativa de dirimir o impasse, a doutrina vem estabelecendo parâmetros para aferição do lugar do resultado, sistematizando-os nos termos *beneficiário efetivo* e *resultado imediato*[15]. O beneficiário efetivo do serviço - de maneira mais clara, o tomador do serviço -, deve existir e operar no exterior para que seja caracterizada a exportação, ainda que possa ter atividade no Brasil, não relacionada diretamente ao serviço requisitado.

Concomitantemente, o resultado imediato e direto das atividades desempenhadas deve ser considerado para fins de constatação da exportação. Exclui-se da análise, portanto, toda e qualquer consequência decorrente do serviço. Sabe-se que a prestação de determinadas atividades pode ser fracionada, de modo a serem verificados vários efeitos da execução. Contudo, para que se tenha exportação, deve ser apurada somente aquela consequência que de fato compunha o objeto do serviço solicitado originalmente.

> (...) Se a intenção da lei complementar fosse considerar para fins de caracterização da exportação do serviço todo e qualquer resultado dele decorrente, a qualquer tempo realizada, a isenção seria completamente sem efeito, já que, ao se estabelecer uma cadeia de eventos posteriores (e decorrentes) daquele serviço, é certo que em algum momento se poderia verificar um resultado no Brasil, o que já seria suficiente para a descaracterização da exportação.
> (...) De fato, o que a norma exoneradora do ISS sobre as exportações pretende é evitar que ocorram abusos na aplicação do benefício, determinando que apenas será exportação se os resultados somente se verificarem no exterior, fazendo clara alusão a que o beneficiário daquele serviço esteja localizado fora do Brasil.[16]

Sendo assim, conclui-se ser indispensável que o resultado produzido a partir do serviço prestado seja percebido no exterior, ainda que tenha se iniciado e concluído em território brasileiro. Nesta trilha, também o entendimento de Luís Eduardo Schoueri[17]:

---

[14] SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Atualizadores Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 1227.
[15] "(...) 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 / direito da prestação do serviço, descartando-se de plano quaisquer efeitos secundários.". (GUEIROS, Juliana; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *O ISS e exportação e importação de serviços*. In *ISS – LC 116/2003*, cit. p. 202).
[16] GUEIROS, Juliana; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *O ISS e exportação e importação de serviços*. In *ISS – LC 116/2003*, cit. p. 203.
[17] SCHOUERI, Luís Eduardo. *ISS Sobre a Importação de Serviços do Exterior*. In Revista Dialética de Direito Tributário n. 100. São Paulo: Dialética, 2004. p. 298.

> No que se refere à exportação de serviços, constata-se que ali não se enquadram, a teor do parágrafo único do art. 2º, "os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior". Note-se, pois, que para que um serviço se caracterize como exportado, é irrelevante sua fonte de pagamento. Por outro lado, para que se descaracterize a exportação, é necessário, cumulativamente, que os serviços se desenvolvam no País e também aqui se verifique seu resultado. Assim, ainda que o serviço se desenvolva no País, não fica descaracterizada a exportação, desde que o seu resultado se verifique no exterior. De igual modo, o serviço desenvolvido no exterior será considerado exportação, ainda que seu resultado se verifique no País.

Fica claro, pois, que o necessário é que o resultado dos serviços se dê no exterior, mas não a sua execução.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça[18], contudo, teve entendimento diverso sobre o caso, ao apreciar a alegação de exportação de serviços de reparação de motores e turbinas de aeronaves. Na decisão, os Ministros acordaram que não restaria configurada a exportação, tendo em vista que os serviços contratados foram iniciados e concluídos no Brasil:

> (...) Portanto, o trabalho desenvolvido não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, ou seja, o seu resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no território brasileiro.
> Não há configuração de hipótese em que a atividade executada no exterior, sendo inquestionável a incidência do ISS no presente caso.

Embora tenha o Relator invocado o trabalho acadêmico de Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros – que defendem a abrangência da norma desoneradora pela verificação do resultado -, é notório que a referida decisão não considerou a avaliação do local do resultado para aferir a incidência, ou não, do ISSQN. Pelo contrário, discorre-se acerca do desenvolvimento do serviço, enfatizando a ideia de execução pelo fato de ter sido a atividade contratada foi iniciada e totalmente finalizada no país. O voto vencido do Ministro Teori Albino Zavascki é esclarecedor quanto à deturpação dos critérios definidores da exportação de serviços:

> (...) Penso que não se pode confundir o 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

[18] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 831.124/RJ. Ministro Relator José Delgado. Julgamento: 15/08/2006. DJ 25/09/2006. Acesso em: <http://www.stj.jus.br/SCON/decisoes/toc.jsp?livre=831.124&&b=DTXT&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 01 jun. 2016.

> 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 a conclusão do serviço. Portanto, o serviço é concluído no País, mas o resultado é verificado no exterior, após a turbina ser instalada no avião.
> Sr. Ministro Relator, com a devida vênia, dou provimento ao recurso especial para conceder a ordem.

As conclusões do Ministro Teori Zavascki são mais compatíveis com a intepretação do dispositivo isentivo. Ainda que o serviço seja executado, iniciado e concluído no Brasil, o que efetivamente importa é o local onde os resultados são experimentados. Assim, parece mais acertada a conclusão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais[19]:

> REEXAME NECESSÁRIO/APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXIGIBILIDADE DE TRIBUTO - PRELIMINAR - NULIDADE DE PROVA - TRADUÇÃO JURAMENTADA - AUSÊNCIA - DESNECESSIDADE - MÉRITO - ISSQN - EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS - NÃO INCIDÊNCIA - COMPROVAÇÃO DE RESULTADO NO EXTERIOR - SENTENÇA MANTIDA.
> Nos termos do art. 2º, parágrafo único, da Lei Complementar 116/2003, não incide ISSQN nas exportações de serviços, desde que o serviço desenvolvido no País não produza nenhum resultado no território Brasileiro.

É válido demonstrar, também, o entendimento manifestado em alguns julgamentos pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, os quais evidenciam a importância de se confirmar onde ocorre o resultado para o cabimento da isenção ora comentada.

> DECLARATÓRIA E ANULATÓRIA DE DEBITO FISCAL COM PEDIDO DE ANTECIPAÇÃO DE TUTELA - ISS – Autos de infração abrangendo o período de janeiro de 2007 a dezembro de 2010 - Exportação de serviços - Município de São Paulo - Pretensão de declaração de inexistência de relação jurídico-tributária também para o exercício de 2011, 2012, período de janeiro a outubro de 2013 e exercícios futuros – Hipótese de prestação de serviços para uma das sócias da prestadora de serviços sediada no exterior (pesquisa clínica de produtos farmacêuticos) – Atividade cujo resultado não se verifica no Brasil – Inteligência do art. 156, § 3º, II, da CF e art. 2º, parágrafo único da LC 116/03 - Sentença que julgou improcedente o pedido reformada em parte, rejeitada apenas a pretensão declaratória quanto aos exercícios futuros que compõem parte mínima do pedido – Recurso provido em parte para esse fim, com inversão do ônus da sucumbência.[20]

> Apelação. Repetição de Indébito Tributário. Empresa química e farmacêutica. Exportação de serviços de pesquisa para empresas do mesmo grupo econômico localizadas no exterior. Cláusula de exclusividade na fruição do serviço pela TOMADORA. Inteligência dos art. 156, §3º, II da CF e art. 2º, I e par. único da LC 116/03. Dúvida sobre o conceito de 'resultado'. Aplicação de métodos jurídicos de

[19] MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Apelação Cível n. 1.0672.10.005832-6/002, Relator: Desembargador Vasconcelos Lins. 5ª Câmara Cível. Julgamento em 16/03/2016. Publicação da súmula em 05/04/2016.

[20] SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação n. 1009239-95.2013.8.26.0053. Relator: Desembargador Rezende Silveira. Órgão julgador: 15ª Câmara de Direito Público. Data do julgamento: 02/06/2015. Data de registro: 03/06/2015

> interpretação. Resultado que deve ser entendido como "fruição", com o aproveitamento ou efeito do serviço (proveito econômico) exclusivamente no exterior, tomando-se por base o objeto do contrato e a finalidade do serviço para o tomador (aspecto subjetivo). Hipótese de isenção configurada. Declarada nulidade do lançamento tributário. Indébito caracterizado. Repetição do Indébito devido. Decisão reformada. Recurso provido.[21]

Portanto, o parágrafo único do artigo 2º, da Lei Complementar n. 116/2003, é explícito ao determinar que para a exportação deve-se verificar o resultado, independentemente do desenvolvimento da atividade[22]. Em fiel intepretação ao dispositivo, por mais que o serviço seja executado, iniciado e concluído no Brasil, o que efetivamente importa é o local onde os resultados são vislumbrados. Os pressupostos externalizados na norma isencional são cumulativos, de modo que não basta, tão somente, o desenvolvimento da atividade no país, mas, também, conjuntamente, é fundamental que o serviço produza efeitos no Brasil para que seja possível afastar a isenção e cobrar a referida exação regularmente. Sendo assim, a aplicação, ou não, da exoneração tributária se restringe a uma análise casuística, na qual, em cada situação deverá ser identificado o local do resultado do serviço prestado.

4 O CONCEITO DE RESULTADO DISPOSTO NO PARECER NORMATIVO N. 02/2016, DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

As questões discernidas no tópico anterior revelam as dificuldades enfrentadas na temática. Para caracterizar a exportação de um serviço, no escopo de que o mesmo seja isentado do pagamento de ISSQN, é essencial se ater ao local do resultado, na clara adoção do *princípio do país de destino*[23], o qual regulamenta as operações internacionais de bens e serviços.

A regra insculpida no artigo 2º, da Lei Complementar n. 116/2003 foi reproduzida integralmente na legislação municipal de São Paulo, Lei n. 13.701/2003, o que influi na

[21] SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação n. 0038110-26.2011.8.26.0053. Relator: Desembargador Henrique Harris Júnior. Órgão julgador: 14ª Câmara de Direito Público. Data do julgamento: 14/08/2014. Data de registro: 18/08/2014.

[22] Lei Complementar n. 116/2003 - Art. 2º (...) 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. (grifo nosso).

[23] MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 8 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 430.

admissão dos mesmos critérios para definição de um serviço exportado. Contudo, recentemente, em 26 de abril de 2016, o referido Município, precisamente a Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico de São Paulo, editou o Parecer Normativo n. 02, para disciplinar a *Incidência do Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS nos serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique*.

Para minimizar os engendrados conflitos o aludido Parecer conceituou "resultado", justamente por compartilhar o entendimento de que é imprescindível compreendê-lo para fins de concessão da desoneração.

> Art. 1º **Considera-se "resultado"**, para fins do disposto no parágrafo único do artigo 2º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, **a própria realização da atividade descrita na lista de serviços** do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, sendo irrelevante que eventuais benefícios ou decorrências oriundas dessa atividade sejam fruídos ou verificados no exterior ou por residente no exterior.
> § 1º **O resultado aqui se verifica quando a atividade descrita na referida Lista de Serviços se realiza no Brasil**. (SÃO PAULO, 2016). (grifos nossos).

Pelo disposto destacado, será considerado como resultado a própria realização do serviço. Seguindo a trilha do Parecer Normativo só haverá exportação de serviços na remita hipótese de a atividade, a execução do serviço, ocorrer no exterior, o que é bastante implausível ou, no mínimo, infrequente.

Imagine-se a atividade de uma empresa de manutenção de alta tecnologia. Para que houvesse exportação, nos termos do PN n. 02, seria necessário que a equipe da empresa estivesse no exterior, para que a execução do serviço lá ocorresse. Essa mesma exigência seria imposta a quase todos os serviços. Suponha-se uma campanha publicitária desenvolvida por uma das premiadas agências de publicidade brasileiras, que fosse veiculada apenas na Europa, contratada por cliente estrangeiro, por exemplo. Seguindo a curiosa interpretação do Fisco Paulistano, se o material publicitário fosse feito na Brasil não haveria exportação, embora todas as consequências, resultados ou efeitos ocorram d´alhures.

Na verdade, a posição do Parecer Normativo n. 02 acaba por amesquinhar irremediavelmente o âmbito de incidência da norma isentiva[24], praticamente tornando letra morta o benefício concedido.

[24] Estruturalmente, a norma isentiva atua no âmbito de validade da regra matriz de incidência tributária, retirando determinados fatos, situações ou pessoas, que, tornam-se desoneradas do tributo, pois não há ocorrência do fato gerador. Sobre a estrutura da norma de isenção, confira-se: FRATTARI, Rafhael. Breves considerações sobre a não-incidência, as imunidades e as isenções tributárias. Revista de Jurídica da Universidade Federal de Ouro Preto, Ouro Preto, v. 1, 2000, p. 111-143.

Ora, os instrumentos normativos produzidos pelo Poder executivo não podem restringir direitos, ao arrepio do princípio da legalidade. Segundo Humberto Ávila:

> O essencial, enfim, é que o Poder Executivo sofre uma heterovinculação. Daí se falar em primazia da lei: quando houver conflito entre um ato administrativo ou normativo editado pela Administração e uma lei, em matéria que lhe é reservada pela Constituição, deve dar primazia ao comando legal. (ÁVILA, 2012, p. 622)

Além da pretensa vinculação às futuras decisões do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo – a mais alta instância na esfera administrativa –, preocupa o suposto caráter interpretativo[25] que o Parecer Normativo quer atrair para si, com a futura pretensão de aplicar o malsinado entendimento a fatos pretéritos, nos termos do artigo 106[26], do Código Tributário Nacional[27].

De todo modo, espera-se que o Parecer Normativo seja anulado pelo Município de São Paulo, para que não dê origem a uma série de medidas judiciais dos contribuintes.

5 CONCLUSÕES

Conforme aludido, antes da Lei Complementar n. 116/2003, no que se referia a operações de exportação de serviços, o Supremo Tribunal Federal considerava de eficácia reduzida o disposto no artigo 156, § 3º, II, da Constituição Federal. A interpretação do dispositivo não alcançaria todas as exportações, devendo a lei complementar elencar quais as específicas hipóteses seriam abrangidas pela isenção.

Com a promulgação da Lei Complementar n. 116/2003, o parágrafo único do artigo 2º, delimitou como parâmetro para caracterizar um serviço exportado o local onde fosse vislumbrado o resultado do serviço requisitado. Não obstante, o Superior Tribunal de Justiça, em apreciação do tema, manifestou o posicionamento pelo local do desenvolvimento da

[25] Parecer Normativo n. 02/2016, de 26/04/2016, da Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico de São Paulo: Art. 2º Este Parecer Normativo, de caráter interpretativo, revoga as disposições em contrário, especialmente as Soluções de Consulta emitidas antes da data de publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes.

[26] Código Tributário Nacional. Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

[27] Sobre as leis interpretativas no direito tributário, confira-se: FRATTARI, Rafhael. O Supremo Tribunal Federal e a Lei Complementar n. 118: uma crítica ao entendimento do Tribunal sob a luz da segurança jurídica. In: Direito Tributário e Constituição: homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (orgs.). São Paulo: Quatier Latin, 2012, p. 733-766.

atividade, ao não aplicar a isenção do Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN – para um caso no qual os serviços contratados foram iniciados e finalizados no Brasil, independentemente dos resultados produzidos no exterior.

Os conflitos, potencializados pela interpretação do STJ, foram intensificados no Munícipio de São Paulo quando da edição de Parecer Normativo que definiu "resultado" como a própria realização da atividade descrita na lista de serviços. A norma representa, portanto, flagrante ofensa ao ordenamento jurídico pátrio, ao alterar as disposições previamente estabelecidas em Lei Complementar.

Destarte, a própria materialidade do imposto é fundamento da sua complexidade, o que, por certo, não justifica as irregularidades vislumbradas constantemente em relação aos serviços efetivamente exportados e não isentos do ISSQN. Além da grande quantidade de municípios no país, deve se considerar os diversos prestadores de serviços, nas mais variadas localidades, circunstâncias que, indubitavelmente, intensificam a probabilidade de controvérsias. Certo é que os interesses políticos, voltados para a arrecadação, não podem sobrepor-se ao fiel cumprimento e interpretação das leis tributárias. A relevância do tributo estudado no cenário econômico-fiscal do país traduz, portanto, a exigência de criteriosa avaliação dos casos concretos, para que o ideal preconizado de justiça tributária seja tangível.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. *Conceito de serviço*. Suplemento Tributário da LTr, n. 19. São Paulo: LTr, 1981.

BAPTISTA, Marcelo Caron. *A norma tributária do Imposto sobre Serviços – ISS:* Ênfase no conseqüente normativo. In *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas:* do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 1024- 1062.

_____. *ISS* – do texto à norma. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 548 ss.

BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *ISS na Constituição e na lei*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2005. 446 p.

BARRETO, Aires Fernandino; FERREIRA, Flávia Carrazzone. *A função meramente aglutinadora dos itens descritos na lista de serviços anexa à Lei complementar 116/2003 e a força normativa dos subitens para estabelecer a incidência do ISS*. Repertório IOB de Jurisprudência.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http:// www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 03 jun. 2016.

_____. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 01 jun. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 831.124/RJ. Ministro Relator José Delgado. Julgamento: 15/08/2006. DJ 25/09/2006. Disponível em: <http://www.stj. jus.br/SCON/decisoes/toc.jsp?livre=831.124&&b=DTXT&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 01 jun. 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre Serviço*. Conferência publicada na Revista de Direito Tributário. Vol. 48.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COELHO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001. 801 p.

DE MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.), *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. Editora Saraiva, 2008.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Código Tributário Nacional Comentado*. 8ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2008.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Segurança jurídica: normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 17/18, p. 51-56, julho, 1981.

FILHO, Marçal Justen. *ISS – O imposto sobre serviços na Constituição*. Revista de Direito Tributário, n. 46. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

GUASTINI, Ricardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUEIROS, Juliana; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. In *ISS – LC 116/2003*. Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto (coord.). Curitiba: Juruá, 2004. p. 199-208.

GUSTIN, Miracy; DIAS, Maria Tereza Fonseca. *(Re) Pensando a Pesquisa Jurídica*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 293.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS - Aspectos Teóricos e Práticos*. 5ª. ed. São Paulo: Dialética, 2008. 272 p.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 8 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. 430 p.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Apelação Cível n. 1.0672.10.005832-6/002, Relator: Desembargador Vasconcelos Lins. 5ª Câmara Cível. Julgamento em 16/03/2016. Publicação da súmula em 05/04/2016.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza*. In *Curso de Direito Tributário.* Ives Gandra da Silva Martins (coord.). São Paulo: Saraiva, 2002, p. 706.

NETO, Miguel Hilú. *'Importação' e 'Exportação' de serviços:* uma análise a partir da Constituição. In *ISS – LC 116/2003*. Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto (coord.). Curitiba: Juruá, 2004. p. 353-368.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).* In *Tratado de Direito* Tributário. Ives Gandra da Silva Martins; Carlos Valder do Nascimento; Rogério Gandra da Silva Martins (coord.). São Paulo: Saraiva, 2011. p. 647-709.

SÃO PAULO. Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico de São Paulo. Parecer Normativo n. 02, de 26 de abril de 2016. Disponível em: <http:// www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/financas/legislacao/index.php?p=3166>. Acesso em: 01 jun 2016.

_____. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação n. 1009239-95.2013.8.26.0053. Relator: Desembargador Rezende Silveira. Órgão julgador: 15ª Câmara de Direito Público. Data do julgamento: 02/06/2015. Data de registro: 03/06/2015

_____. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação n. 0038110-26.2011.8.26.0053. Relator: Desembargador Henrique Harris Júnior. Órgão julgador: 14ª Câmara de Direito Público. Data do julgamento: 14/08/2014. Data de registro: 18/08/2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *ISS Sobre a Importação de Serviços do Exterior*. In Revista Dialética de Direito Tributário n. 100. São Paulo: Dialética, 2004. p. 298.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado de. *Código Tributário Nacional – anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. São Paulo: Atlas S.A., 2007.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Atualizadores Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 1227.

TORRÊS, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre a Renda de Empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 117-159.

TÔRRES, Heleno Taveira. Código Tributário Nacional: teoria da codificação, funções das leis complementares e posição hierárquica no sistema. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 71, p. 84-103, agosto, 2001.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 549.