

ISS – ISENÇÃO NAS EXPORTAÇÕES

Eduardo Marcial Ferreira Jardim

Mestre e Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professor titular da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie e conferencista no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Autor de livros de Direito publicados pelas editoras Intelecto, Mackenzie, Noeses e Saraiva. Sócio de Eduardo Jardim Advogados Associados e membro da Academia Paulista de Letras Jurídicas, cadeira n. 62.

José Eduardo Burti Jardim

Advogado formado pela PUC/SP. Sócio do escritório Eduardo Jardim e Advogados Associados.

Sumário: I. Introdução; II. Breve relato *da vexata quaestio*; III. *De meritis*; IV. Conclusões.

I – Introdução

O tema versado tem por objeto uma análise crítica acerca das restrições ao desfrute da isenção do ISS na exportação, consoante a previsão inserta na Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003.

Com efeito, ao tratar do assunto o referido diploma legal dispõe sobre as hipóteses de incidência do imposto, nos termos do *caput* do art. 1º e seus desdobres, bem como no art. 2º, inciso I, o qual aduz que a exportação de serviços não estará sujeita à incidência.

Dito de outro modo, o legislador qualificou como isentas as exportações de serviços, embora tenha feito uma ressalva prevista no parágrafo único do mesmo dispositivo ao excluir da isenção os serviços desenvolvidos no Brasil, ainda que posteriormente exportados, tudo em estrita conformidade com o texto legal abaixo estampado:

LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003

Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Art. 2º O imposto não incide sobre:

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

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

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, 2003).

Como visto, o parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar *sub examen* não contempla com isenção os serviços realizados e acabados no Brasil, mesmo que ulteriormente exportados, o que abriga uma série de impropriedades lógicas, terminológicas e jurídicas, conforme será demonstrado no desenvolvimento deste Estudo.

II – Breve relato da vexata quaestio

Preliminarmente, cabe observar que ao dispor sobre a isenção o legislador empregou a expressão *não incidência*, a qual é imprópria e equivocada, pois diz respeito a hipóteses situadas fora do campo de incidência e que, por isso mesmo, não poderiam ser alcançadas pela tributação, o que não é o caso, porquanto a exportação se encontra no universo da incidência e poderia ser tributada ou não, dependendo da vontade do legislador.

Portanto, ao contrário do que diz o art. 2º, inciso I, da LC 116/2003, não se trata de *não incidência*, mas de isenção em face de sua roupagem de norma negativa que neutraliza a incidência da norma de tributação.

Em princípio, cumpre reconhecer que a isenção do imposto sobre serviços de qualquer natureza de competência municipal em relação à exportação de serviços para o exterior guarda plena harmonia com o modelo de tributação no País, a exemplo das imunidades relativas à exportação de produtos industrializados e mercadorias. Obtempere-se que, apesar do traço diferença entre imunidade – plano constitucional – e isenção – patamar legal –, a menção comparativa abriga como ponto comum a não-tributação.

Destarte, nada há a questionar no tocante ao dispositivo contido no *caput* do art. 2º, inciso I, da Lei Complementar, cujo comando merece encômios, pois estimula a exportação de serviços para o exterior.

Por outro lado, não merece igual sorte o teor do parágrafo único do mesmo comando, que excepciona daquele regime de isenção os serviços desenvolvidos no Brasil, e

destinados ao exterior e efetivamente exportados.

Cabe assinalar que o censurável preceito contido no parágrafo único é encampado em julgados do Superior Tribunal de Justiça, a exemplo do AREsp n. 587.403/RS, conforme o excerto a seguir anotado, o qual reconhece como exportação com direito a isenção o serviço executado no exterior, a saber:

[...] 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”). [...]

De outra parte, a Corte Pretoriana em apreço reafirmou o seu entendimento num caso inverso, na dimensão em que qualificou como não-exportação o serviço executado em território nacional e posteriormente remetido ao exterior, conforme estampado na Ementa no Resp n. 831.124/RJ, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. SERVIÇO DE RETÍFICA, REPARO E REVISÃO DE MOTORES E DE TURBINAS DE AERONAVES CONTRATADO POR EMPRESA DO EXTERIOR. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. SERVIÇO EXECUTADO

DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL. APLICAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº LC 116/03. OFENSA AO ART. 535 DO CPC REPELIDA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVOS LEGAIS. SÚMULAS 282/STF E 211/STJ.

Sobremais. Cumpre trazer à colação um breve excerto do referido Acórdão, tudo com o animus de mostrar o entendimento pretoriano, objeto de discordância nas reflexões expendidas neste Estudo.

Vejamos, pois:

“ 5. A Lei Complementar 116/03 estabelece como condição para que haja exportação de serviços desenvolvidos no Brasil que o resultado da atividade contratada não se verifique dentro do nosso País, sendo de suma importância, por conseguinte, a compreensão do termo "resultado" como disposto no parágrafo único do art. 2º.

6. Na acepção semântica, "resultado" é consequência, efeito, seguimento. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem-se produzir em qualquer outro País. É necessário, pois, ter-se em mente que os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação.

7. O trabalho desenvolvido pela recorrente não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, o resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no nosso território. É inquestionável a incidência do ISS no presente caso, tendo incidência o disposto no parágrafo único, do art. 2º, da LC 116/03: "Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior."

III – De meritis

Neste tópico, a regra em questão será submetida a uma avaliação de densidade jurídica à luz do prisma semântico conjugado com a lógica jurídica, senão também com o contexto normativo.

Assim, o primeiro aspecto a ser discutido repousa na carga semântica da palavra *exportação*, na medida em que o parágrafo único do art. 2º

considera como tal o serviço desenvolvido noutro País e não aquele realizado no País e ao depois enviado para o exterior.

Outrossim, o parágrafo único do mandamento sob exame, exclui da isenção os serviços desenvolvidos no Brasil com resultados no território nacional, donde, *a contrario sensu* culmina por reconhecer como exportação o serviço cujo resultado se verifique noutro País.

Ora, essa disposição hospeda uma teratologia jurídica que transcende o campo das ficções, infirma os limites da linguagem normativa e prima por dispor sobre uma incrível competência extraterritorial, afrontando a soberania das demais nações.

A propósito, cabe lembrar, por oportuno, a memorável lição de Luiz Gallotti ao prelecionar que o Direito não pode chamar de venda e compra o que não é venda e compra, bem como não pode designar como renda o que não é renda, ou ainda não pode atribuir o *nomen juris* de importação para aquilo que não é importação (RE 71758/GB, *in* DJ de 31-08-1973,p. 6310).

É bem o caso vertente, pois não pode a lei dizer que não é exportação o que é exportação, tanto que a carga semântica da palavra *in casu* reveste o significado de remeter algo para o exterior, seja mercadoria ou serviço. Logo, se o serviço for prestado e ao depois exportado, a exportação estará plenamente caracterizada.

Censurável, também, o parágrafo único ao condicionar a configuração da exportação somente quando o resultado for verificado no exterior. Ora, trata-se de mais uma equivocidade, pois se houver o fato jurídico substanciado na exportação conforme ora veementizado, o resultado no exterior é uma decorrência lógica da exportação e não um dado nuclear do fato gerador.

Em suma, o que importa saber é verificar se há exportação ou não, consoante o conceito ora suscitado, razão pela qual o resultado em si não só é irrelevante, como em nada contribui para o deslinde do assunto, não gerando nada a não ser confusão.

Demais disso, a referida disposição atrita-se com o disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional, que estabelece a proibição pela qual a lei tributária não pode modificar conceitos de Teoria Geral do Direito para definir ou limitar competências tributárias.

Afora o erro conceptual, a literalidade do questionado mandamento legal prevê outro absurdo, ou seja, qualifica como exportação o serviço praticado no exterior! *Oh my God!* diriam os ingleses. Ora, o serviço realizado noutro País só pode ser objeto de tributação naquele País, jamais no Brasil.

Embora óbvio, não se pode deixar de reprochar essa absurdidade normativa, pois a hipótese de prever como suscetível de tributação o serviço realizado noutro País não leva em conta a total impossibilidade de exercício de competência tributária extraterritorial, o que também afronta a soberania das demais nações!

Como visto a breve trecho, uma incursão ao plano da hermenêutica tem o condão de revelar que a exportação pressupõe a efetivação do serviço no território brasileiro sucedida pelo envio para outro País, não podendo a norma geral e abstrata, nem a norma concreta e individual, infirmar a gênese da carga semântica do termo *exportação*.

A título de reiterar o ponto de vista segundo o qual a letra da lei não traduz o direito e de nada vale por si só, merece citado como exemplo o *caput* do art. 5º da Constituição Federal, cujo comando proclama que os destinatários dos direitos e garantias fundamentais são os brasileiros e os estrangeiros residentes no País, donde, se a letra valesse, os turistas estrangeiros que não são residentes não teriam direito à vida, à igualdade e todos os demais elencados no referido Capítulo I do Texto Supremo, o que seria um rematado dislate.

Ao demais, impende ponderar que não se pode apequenar o Direito supondo que a leitura isolada de um comando legal pudesse traduzir o sistema normativo, pois a leitura do texto é tão somente a porta de entrada para o trabalho interpretativo.

Finalmente, merecem lembradas as palavras inesquecíveis de Raymond Saleilles contidas no prefácio da obra de François Geny, a saber: “*Au-delà du code civil, mais par le Code civil!*” (GENY, 1919, p. XXV). Em tradução livre: “Além do Código Civil, mas de acordo com o Código Civil”.

IV – Conclusões

I – O parágrafo único do art. 2º da LC 116/2003 reveste nulidade *pleno jure*, na dimensão em que transfigura a unidade monádica da linguagem do Direito ao considerar que não é exportação aquilo que é exportação, além de firmar também que é exportação aquilo que não é, na vereda, aliás, da inolvidável reflexão de Luiz Gallotti.

II – Logo, *a contrario sensu* do que dispõe o indigitado comando normativo questionado, **o serviço desenvolvido no Brasil e depois remetido para o exterior configura exportação de serviço e, portanto, isento do ISS.**

III – A distorção semântica verberada desrespeita e ultraja o art. 110 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), que proíbe a alteração de conceitos da Teoria Geral do Direito para efeito de definir ou limitar competências tributárias.

IV – Ao revés do disposto na LC *in casu*, o serviço desenvolvido no exterior não é isento, *per se*, máxime porque não poderia ser objeto de qualquer norma jurídica porquanto a competência tributária circunscreve-se aos quadrantes territoriais do País, seja por sua natural dimensão, seja por respeito à soberania dos demais países.

V – Tais corolários decorrem de uma visão contextual do Direito, compreendendo o âmbito da competência tributária, o respeito à soberania no plano internacional, tudo conjugado com a interpretação da linguagem jurídica sob o prisma semântico.

Referências

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Sistema Tributário Nacional*. Legislação Federal. Senado Federal. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 19 nov. 2018.

BRASIL. *Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003*. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 19 nov. 2018.

GENY, François. *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif*. Preface de Raymond Saleilles. Paris: Librairie Générale de Droit & de Jurisprudence, 1919, p. XXV.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº 71.758-GB, Tribunal Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, DJ 31-08-1973, p. 6310, ement. vol. 919-01, p. 272, RTJ vol. 66-01, p. 140.