

Geovane Alves: A não incidência do ISS nas exportações de serviços

Em franco crescimento, o setor de serviço, cada vez mais, amplia sua participação no comércio internacional. A iniciar pela tecnologia da informação, passando pelo turismo, entretenimento, consultoria, software, transporte de cargas e passageiros, só para mencionar alguns. São inúmeros os exemplos que servem para demonstrar o papel relevante dos serviços na composição da balança comercial.

De acordo com o Banco Central, as exportações brasileiras de bens e serviços atingiram US\$ 223,1 bilhões em 2015. Entre 2010 e 2015, as exportações de serviços avançaram 13,2%, expandindo de 13% para 15% sua participação nas exportações brasileiras. Neste mesmo período, as importações de serviços apresentaram crescimento de 19,1%, elevando a sua participação, na composição das importações brasileiras, de 24% para 28,5%.

Em virtude de sua expressividade econômica, diversas têm sido as discussões levadas aos tribunais que versam sobre aspectos controvertidos da legislação tributária incidente sobre o setor. Nesse aspecto, vale destacar a recente manifestação do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, na Apelação Cível 70071122253, que entendeu pela não incidência de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre atividade cujo resultado se verifique no domicílio do tomador situado no exterior. A chamada exportação de serviços.

Sobre este tema, vale dizer que a Constituição Federal, em seu artigo 156, parágrafo 3º, inciso II, excluiu da tributação os serviços destinados ao exterior, remetendo para a legislação complementar esta determinação de não incidência. Por sua vez, a Lei Complementar 116/2003, que regulamentou o disposto constitucional, em seu artigo 2º, inciso I e parágrafo único, confirmou a impossibilidade de tributação quando os serviços se destinarem ao exterior, salvo se o resultado destes ocorrerem no mercado interno.

Portanto, não há dúvidas de que os serviços prestados, que se destinem a usuários no exterior, estão imunes ao ISS, pelo mandamento constitucional e ao abrigo do benefício definido pela legislação complementar específica. A divergência de posicionamento, se tributados ou não os serviços destinados ao exterior, prende-se à análise específica da localidade onde se realiza o resultado do serviço. A controvérsia é quanto ao “resultado do serviço verificado no país” ou “resultado do serviço verificado no exterior”.

No acórdão citado, prevaleceu a interpretação de que se consideram exportados — e conseqüentemente excluídos da incidência do ISS — os serviços que sejam desenvolvidos no exterior, ou que sejam desenvolvidos no Brasil, mas o seu resultado se verifique no exterior. Para tanto, deve ser entendido que o “resultado” do serviço ocorrerá no país em que os seus efeitos venham a ser produzidos. Aliás, a jurisprudência consolidada do TJ-RS, sobre a não incidência de ISS na exportação de serviços, é clara no que se refere à definição de “resultado do serviço verificado no exterior”. Os julgados do Tribunal de Justiça Estadual demonstram, com clareza afirmativa, que o tributo municipal não incide na exportação



de serviço quando o tomador está localizado em outro país, porque é lá que ocorre o resultado da prestação de serviço aqui realizada. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ao se manifestar sobre o assunto, entendeu, de maneira similar, que são tributáveis aqueles serviços desenvolvidos dentro do território nacional cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos, como mostra o REsp 831.124/RJ.

Deste modo, é possível dizer que há exportação de serviço quando, apesar de sua realização ocorrer no Brasil, seus efeitos surtem no exterior. Este conceito está diretamente relacionado com o objetivo pretendido pelo seu tomador ao contratá-lo, visto que certamente não é a execução do serviço em si que irá se pretender, mas o benefício dela decorrente. Por este motivo, o resultado do serviço se verificará no local onde ele produza os efeitos que lhe são próprios; do contrário, os dispositivos legais que desoneram a exportação de serviço seriam normas vazias de significado.