INSPER – Instituto de Ensino e Pesquisa

LLM em Direito Tributário

Filipe da Fonte Marques de Almeida

Exportação de Serviço e a Atual Problemática Quanto a Definição do Local do Resultado do Serviço no Município de São Paulo.

São Paulo/SP

Junho/2017

Filipe da Fonte Marques de Almeida

Exportação de Serviço e a Atual Problemática Quanto a Definição do Local do Resultado do Serviço no Município de São Paulo.

Trabalho de conclusão de curso para aprovação no LLM em Direito Tributário do INSPER.

Orientador: Professor Régis Fernando de Ribeiro

São Paulo/SP

Junho/2017

Almeida, Filipe da Fonte Marques

Exportação de Serviço e a Atual Problemática Quanto a Definição do Local do Resultado do Serviço no Município de São Paulo.

Filipe da Fonte Marques de Almeida – São Paulo: Insper, 2017.

Artigo (Pós-graduação Lato Sensu em direito tributário - LLM)

Orientador: Régis Fernando de Ribeiro Braga

1. Tributário 3. ISS 4. Resultado do Serviço 5. ISS 6. Município de São Paulo

Filipe da Fonte Marques de Almeida

Exportação de Serviço e a Atual Problemática Quanto a Definição do Local do Resultado do Serviço no Município de São Paulo.

Trabalho de conclusão de curso para aprovação no LLM em Direito Tributário do INSPER.

Orientador: Professor Régis Fernando de Ribeiro

Data da Aprovação __/__/____

Professor: Régis Fernando de Ribeiro Braga

Orientador

RESUMO

Marques de Almeida, Filipe da Fonte. A exportação de serviço e o conceito de resultado para fins de não incidência do Imposto Sobre Serviço. Uma análise do atual entendimento do Fisco Municipal de São Paulo acerca do conceito de resultado para fins não incidência do Imposto Sobre Serviço. Artigo (Pós-graduação Lato Sensu em direito tributário – LLM) - Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, São Paulo, 2017.

O objetivo do presente estudo é estabelecer um entendimento acerca do conceito de resultado para fins de caracterização de exportação de serviço, em razão da liberdade concedida pelo legislador quando da previsão de não incidência do ISS na referida hipótese. Para obter entendimento do que seria resultado será abordado primeiramente a previsão constitucional e infraconstitucional acerca do ISS, o conceito de resultado para fins de exportação, o atual entendimento jurisprudencial acerca do resultado, tanto perante o Conselho Municipal de Tributos de São Paulo - CMT, quanto do Tribunal de Justiça de São Paulo – TJSP e Superior Tribunal de Justiça - STJ. Por fim, será abordado os equívocos cometidos pelo Município de São Paulo ao tentar restringir o conceito de resultado para fins de tributar operações que eram evidentemente exportações de serviço, com o único objetivo de aumentar a arrecadação, desrespeitando diversos dispositivos legais e princípios constitucionais. O presente trabalho terá como conclusão a urgente necessidade de pacificar o entendimento acerca do conceito de resultado, tendo em vista que diante do atual cenário encontra-se praticamente impossível restar configurada a exportação de serviço.

Palavras-chaves: Tributário. Exportação de Serviço. Resultado. ISS. Hipótese de Não Incidência.

ABSTRACT

Marques de Almeida, Filipe da Fonte. The service export and the concept of result for purposes of non-incidence of the Service Tax. An analysis of the current understanding of the São Paulo State Treasury regarding the concept of income for non-tax purposes. Article (Post-graduation Lato Sensu in tax law - LLM) - Insper Institute of Education and Research, São Paulo, 2017.

The objective of the present study is to establish an understanding about the concept of outcome for purposes of characterization of service exports, due to the freedom granted by the legislator when predicting non-incidence of ISS in said hypothesis. In order to obtain an understanding of what would be the outcome, will be addressed first the constitutional and infraconstitutional prediction about the ISS, the concept of outcome for export purposes, the current jurisprudential understanding of the outcome, both before the Municipal Tax Council, of the Court of Justice of São Paulo - TJSP and Superior Court of Justice - STJ. Finally, the misconceptions committed by the Municipality of São Paulo will be approached by trying to restrict the concept of outcome for purposes of taxing transactions that were evidently service exports, with the sole objective of increasing collection, disrespecting various legal provisions and constitutional principles. The present work will conclude the urgent need to pacify the understanding about the concept of outcome, considering that in the current scenario it is practically impossible to leave the configured export service.

Key-words: Tributary. Service Export. Result. Tax on service. Non-Incidence Hypothesis.

SUMÁRIO

1. Introdução 8

2. Imposto Sobre Serviço - ISS e sua previsão constitucional e infraconstitucional 10

3. Do conceito de resultado para fins de exportação de serviço 19

4. Do tratamento adotado pelo Munícipio de São Paulo acerca da Exportação de Serviços ... 27

4.1 Dos Pareceres Normativos nº 2/2015 e 4/2015 27

4.2 Da jurisprudência do Conselho Municipal Tributário – CMT 33

4.3 Da jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo 37

5. Conclusão 40

6. Bibliografia 44

1. Introdução

Diante do crescimento econômico brasileiro das últimas décadas, assim como o seu consequente desenvolvimento, cada vez mais as empresas brasileiras foram ampliando seu mercado e seu campo de atuação, desenvolvendo de forma mais intensa suas atividades.

Em razão de tal desenvolvimento, passaram as empresas a serem contratadas por pessoas físicas e jurídicas ou até mesmo órgãos públicos estrangeiros, seja para fornecer eventuais produtos ou para realizarem a prestação de um determinado serviço, ocorrendo, respectivamente, as suas exportações.

Especificamente no caso da exportação de serviço, ao se o analisar tratamento dado pela legislação ora vigente, verifica-se que trata-se a mesma de hipótese de não incidência do Imposto Sobre Serviço - ISS, conforme positivado no Art.156 da Constituição Federal e no Art. 2º, Parágrafo Único, da Lei Complementar n°116/03.

Ocorre que, para tal serviço ser considerado exportado, necessário se faz que o contribuinte comprove que o "resultado" de tal prestação se deu fora do Brasil, independentemente do pagamento ser realizado por residente no exterior.

Desta forma, em razão da liberdade concedida pelo legislador na interpretação do que seria "resultado" e do apetite arrecadatório dos Fiscos Municipais, principalmente do Fisco do Município de São Paulo, deu-se início a uma desvirtuação do conceito de "resultado", a fim de possibilitar que diversos serviços que estavam sendo nitidamente exportados fossem descaracterizados para viabilizar a exigência do ISS.

Inclusive, visando exatamente alterar o conceito de "resultado" tentou o Fisco do Município de São Paulo, por duas vezes, através dos Pareceres Normativos n° 02/2016 e 04/2016, descrever o que seria o mesmo.

Em tais oportunidades, o Fisco Paulista desvirtuou o real conceito de "resultado", tentando restringi-lo de tal formou que se tornaria praticamente impossível a ocorrência de exportação de serviço.

Apesar do entendimento do município de São Paulo, é inconcebível a aplicação de tais regras, visto que é evidente a desvirtuação por parte do Fisco Paulista do conceito de "resultado".

Ademais, o Artigo 110 da Lei n°5.172/66 - Código Tributário Nacional, dispõe que "a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. "

Desta forma, não poderia os referidos Pareceres ou até mesmo o CMT, TJSP e STJ alterar a definição, conteúdo e alcance do conceito de "resultado".

Diante do atual cenário, o presente trabalho vem com o objetivo de aprofundar-se na questão ora em debate com o intuito de demostrar que o conceito de "resultado" que deve ser adotado, para fins de caracterização de exportação de serviço e a consequente não incidência do ISS, não pode ser o previsto atualmente nos mencionados pareceres ou por algumas decisões do CMT, TJSP e STJ.

2. Imposto Sobre Serviço - ISS e sua previsão constitucional e infraconstitucional

Ao se analisar o texto constitucional ora vigente, verifica-se que foi delegada a competência de tributar os serviços para todos os Entes (União Federal, Estados membro, Municípios e Distrito Federal)

Entretanto, tal competência, nos termos do Art.145, II, da Constituição Federal de 1988 limita-se para os "serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou posto a sua disposição". Veja-se.

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
>
> (...)
>
> II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

Prosseguindo no texto constitucional, verifica-se, no Art. 155, II, que é possibilitado aos Estados da Federação e ao Distrito Federal a possibilidade de instituir impostos sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação. Confira-se.

> *Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*
>
> *(...)*
>
> *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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

Por fim, determina o Art. 156, III, da CFRB/88 que compete exclusivamente aos municípios instituir impostos sobre serviço de qualquer natureza, não compreendidos no Art. 155, II, definidos em lei complementar. Veja-se.

> *Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Neste sentido, ao outorgar competências, estabeleceu a própria Constituição, de forma objetiva, rígida e exaustiva, sobre quais fatos poderiam incidir os tributos, exatamente para que não houvesse invasão sobre a competência de um ente político por outro.

Da análise do dispositivo supratranscrito, conclui-se que: **(i)** somente serviços são alcançados pela competência tributária municipal quanto à instituição de imposto previsto neste inciso – exceto aqueles compreendidos como de competência da União e dos Estados; **(ii)** esse serviço deve estar definido em Lei Complementar.

Assim, a fim de fazer valer os ideais de uniformidade e unidade inerentes ao princípio federativo, delegou-se competência à União para editar Lei Complementar de caráter nacional, que exclua do campo de incidência do ISS a exportação de serviços ao exterior.

Nestes termos, dispôs o artigo 156, § 3º, II, da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

§ 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.

De forma complementar, objetivando realizar a finalidade constitucionalmente estabelecida de isentar as exportações da tributação do ISS, o legislador previu, no artigo 2º, inciso I e parágrafo único, ambos da LC nº 116/2003, o seguinte comando legal:

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.

A Lei do Município de São Paulo nº 13.701/2003, seguindo os ditames da LC nº 116/2003, previu, no seu artigo 2º, inciso I e parágrafo único, *in verbis*:

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.

Acerca da referida previsão da LC nº 116/2003, concedendo uma isenção geral para as exportações de serviços, bem observou Humberto Ávila:

"Ao estabelecer isenção geral para 'as exportações de serviços para o exterior do País', o legislador complementar realizou aquela finalidade, constitucionalmente estabelecida, de fomentar a vinculação dos entes federados com os compromissos da unidade da Federação no tocante às relações internacionais. E o fez delimitando, num degrau maior de concretização, o âmbito de exercício da competência municipal por meio do estabelecimento de uma isenção de caráter nacional. O resultado disso é a ausência completa dos municípios para tributar a exportação de serviços para o exterior"[1]

[1] ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar nº 116/2003. Isenção: requisitos e alcance. Conceitos de "desenvolvimento" de serviço e "verificação" do seu resultado (Parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nov/2006, p. 105.

Neste aspecto, destaca-se a falha na alegação usualmente trazida no sentido de que os Municípios podem exigir o Imposto sobre Serviços apenas porque o serviço foi prestado, por pessoa física ou jurídica, dentro do território brasileiro.

Tal afirmação, além de não se coadunar com o princípio federativo, insculpido no artigo 1º da Constituição Federal de 1988[2], também afronta a função constitucionalmente atribuída à Lei Complementar de estabelecer normas gerais de Direito Tributário (artigo 146, III, CF/88[3]), bem como a própria Lei Complementar nº 116/2003, que, exercendo esta função, previu, expressamente, a isenção do ISS na exportação de serviços.

O legislador complementar, ao impossibilitar os entes municipais tributarem a exportação de serviços, optou por incluir os Municípios na fomentação de finalidades próprias da República Federativa do Brasil, qual seja, a de desenvolver o comércio exterior.

É de claro saber que no âmbito das relações internacionais entre os países vige o princípio do destino.

Assim, no escopo de proporcionar uma maior inserção do Brasil no cenário internacional das transações comerciais, especificamente no caso do ISSQN, o legislador complementar, em cumprimento ao artigo 156, § 3º, II, da Constituição Federal, optou por desonerar as exportações, onerando-se, ao revés, as importações. Isso acabou garantindo, em

---

*2 "*Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: *"*

3 "Art. 146. Cabe à lei complementar:
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239."

última instância, o tratamento isonômico entre os entres tributantes (o serviço importado é tributado porque o serviço prestado internamente também sofre tributação), a livre concorrência e a uniformidade do pacto federativo.

Deve-se atentar que, para maioria dos tributos, as exportações são imunes e, portanto, não se trata de uma característica própria do ISSQN a ausência de tributação nas exportações.

Isso ocorre justamente pelo fato de o constituinte, com o objetivo de inserir o país no mercado internacional em condições iguais de concorrência, ter optado pelo princípio do destino nas exportações, como podemos verificar no texto constitucional nos seus artigos 149, § 2º, inciso I, da CF/88[4], 155, § 2º, inciso X, alínea "a", da CF/88[5] e 153, § 3º, inciso III, da CF/88[6].

---

[4] "*Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;"

[5] "*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;

§ 2.º 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;"

[6] "*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."

Percebe-se, assim, que, no caso do ISSQN, o legislador complementar foi coerente na adoção do princípio do destino na tributação dos serviços.

Demonstram-se importantes, sobre o tema, as lições do professor Luís Eduardo Schoueri:

> *"Ora, se foi eleito um princípio (destino), é lícito esperar que o legislador complementar tenha sido coerente em sua opção. Ou seja: na ausência de indicação em contrário, importação e exportação são uma única espécie de operação, vista a partir de dois ângulos (se um país exporta, outro importa). É assim que o mesmo princípio do destino que desonera a exportação exige, em seu reverso, a tributação das importações"*[7]

Resta claro, portanto, que não é todo e qualquer serviço prestado em território brasileiro que pode ser objeto de tributação pelos Municípios, já que aquele efetivamente exportado, em obediência às normas legais e constitucionais supratranscritas, não é passível de tributação.

Nessa linha, segundo estabelece o artigo 2º, parágrafo único, da LC nº 116/2003, os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado se verifique no exterior, encontram-se enquadrados na isenção prevista na norma.

Desta maneira, para descaracterizar a realização de exportação de serviços é necessário, cumulativamente, que os serviços se desenvolvam no País e também aqui se verifique o seu resultado.

Aliás, na hipótese de se pensar, por absurdo, que os serviços, apenas por terem ocorrido em território brasileiro, deveriam sofrer a tributação dos Municípios, jamais existiria propriamente uma exportação de serviços por empresas brasileiras, uma vez que os serviços

---

[7] SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 100, São Paulo: Dialética, jan./2004, p. 45.

prestados no exterior e cujo resultado igualmente se verifique no exterior, obviamente, não podem ser passível de tributação, em razão do princípio da territorialidade.

Então, é preciso verificar, o desenvolvimento do serviço e o seu resultado para saber ao certo se houve exportação.

Para que isso aconteça é imprescindível a real compreensão do que seria o "serviço" delimitado na Constituição.

Acerca de sua conceituação, verifica-se que "serviço" se subsume em prestação de fazer, em contraposição às denominadas obrigações de dar. A doutrina é unânime em vincular a incidência do ISSQN a uma obrigação de fazer:

> *"Dito de outra forma: o conceito constitucional de serviço tributável somente abrange: a) obrigações de fazer (e nenhuma outra); (...)"*[8]

> *"A obrigação de fazer é a que vincula o devedor à prestação de um serviço como ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa"*[9]

Seguindo exatamente esse entendimento, a Corte Maior, ao interpretar o conceito de ''serviços de qualquer natureza'' inserido no texto constitucional, em decisão exarada no RE 116.121/SP, entendeu que o ISS somente pode ser exigido sobre obrigações de fazer.

Neste ponto, destaca-se trecho do Voto Ministro Marco Aurélio no citado Recurso Extraordinário:

---

[8] BARRETO, Aires Fernandino. ISS não incidência sobre cessão de espaço de bem imóvel. *Revista de Direito Tributário*. nº 76. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 49/50.

[9] DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 2º volume. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 85.

> *‘‘Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento.”*

Pois bem. O núcleo semântico desta obrigação de fazer, como ensina o ilustre mestre Aires Fernandino Barreto, é o esforço humano empreendido em benefício de um terceiro, economicamente apreciável, destinado a produzir uma utilidade material ou imaterial, ou seja, uma utilidade que seja resultado do comportamento humano[10].

Neste diapasão, cumpre observar que o tomador dos serviços busca, quando da contratação de determinado serviço, o resultado do esforço humano, que, como dito, pode ser material ou imaterial.

Assim, a LC 116/03 está determinando, neste caso, por meio da norma inserta no seu artigo 2º, parágrafo único, que haverá isenção do ISS quando a utilidade decorrente do esforço humano (prestação de serviço) for verificada no exterior.

Sobre este aspecto, são precisos os ensinamentos de Humberto Ávila:

> *“(...) o legislador complementar cindiu o serviço em, digamos, duas unidades de medida: desenvolvimento e resultado. Quando ambos se verificarem dentro ou fora do território brasileiro, não haverá qualquer dúvida: a competência é do Município brasileiro no primeiro caso; e do país estrangeiro, no segundo. Quando, no entanto, o desenvolvimento ocorrer no território brasileiro, mas o seu resultado ocorrer fora dele, a própria Lei Complementar nº 116/2003 já se encarregou de solucionar a dúvida: não se enquadram na regra de isenção os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique; enquadram-se na regra de isenção os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado se verifique no exterior. O DESTINO DO RESULTADO ATRAI A INCIDÊNCIA DA REGRA DE ISENÇÃO. EIS O PONTO CRUCIAL.”*[11]

---

[10] BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. pp. 35-36.

[11] ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar nº 116/2003. Isenção: requisitos e alcance. Conceitos de “desenvolvimento” de serviço e “verificação” do seu resultado (Parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nov/2006, p. 108.

Portanto, para incidir a regra de isenção insculpida no artigo 2º da LC nº 116/2003, é preciso verificar, no caso concreto, se o serviço prestado acarretou utilidade no exterior.

Se essa vantagem, proveito ou utilidade do serviço prestado se deu no exterior, a regra isentiva, necessariamente, incide, de modo que a exportação do serviço não sofra tributação, sob pena de o Município, neste caso, violar o seu compromisso com a unidade federativa, bem como afrontar diretamente o disposto no artigo 2º, inciso I e parágrafo único da LC nº 116/2003 e no artigo 2º, inciso I e parágrafo único da Lei Municipal nº 13.701/2003.

Fixadas essas premissas, torna-se necessário se aprofundar acerca do que seria, para fins de não incidência do ISS, esse resultado, vantagem, proveito ou utilidade ocorrida no exterior.

3. Do Conceito de Resultado para fins de exportação de serviço.

Diante do previsto no capítulo anterior, o conceito da palavra “resultado” pode auxiliar na tarefa de obter o seu real significado para fins considerar o serviço como exportado.

Neste sentido, é imprescindível, quando da prestação do serviço, que se encontre claro qual é o resultado decorrente da sua prestação e em que local o mesmo ocorre. Uma vez que, tal conhecimento definirá se o serviço prestado é ou não hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviço.

Diante da não conceituação, pela legislação, do que seria “resultado” interessante verificar, os posicionamentos da doutrina e da jurisprudência acerca da matéria.

Primeiramente, sobre esse ponto, interessante observar o posicionamento de Diogo Ferraz:

> *“*Considerando o que é relevante para o presente caso, resultado é o “ato ou efeito de resultar” ou “lucro, proveito”. Já resultar é “produzir-se ou apresentar-se, ao fim de certo evento ou processo”, “ter origem; proceder”, ou “produzir, criar, fazer acontecer, ao fim de um evento ou processo.
>
> Todos esses significados convergem no sentido de que resultado é a consequência de um evento ou um processo. No caso da prestação de serviços, portanto, o resultado é a consequência daquela prestação. E a consequência de uma prestação de serviço necessariamente estará ligada (embora não se restrinja) ao objetivo daquele serviço, diga-se, aquilo que deu causa àquela contratação. Em outras palavras, o tomador contrata o prestador para que este realize uma atividade que, em tese, trará uma consequência desejada pelo primeiro.
>
> Ainda que, em alguns casos, essa consequência desejada possa não ocorrer de fato, nos exatos termos pretendidos pelo tomador (e.g., no caso de um serviço malfeito), alguma consequência necessariamente haverá, a qual será sempre pertinente àquela desejada, embora com ela não se confunda nem se identifique totalmente. Por exemplo, um serviço advocatício pode não resultar no êxito da ação judicial patrocinada para o tomador, mas sempre resultará na defesa judicial dos interesses do tomador, sem a qual aquele êxito seria de início impossível; um serviço de propaganda e publicidade pode não exultar no aumento das vendas de um produto, mas resultará na divulgação

diferenciada desse produto, a qual guarda relação com aquele potencial aumento; um serviço médico pode não resultar na cura da doença, mas sempre resultará na aplicação de um tratamento médico ao paciente, necessariamente visando àquela cura; e assim sucessivamente.

Nessa linha de raciocínio, todo tomador de serviço tem como efetivo objetivo um proveito econômico, que pode ser apenas potencial ou real, maior ou menor, a depender da execução concreta do serviço pelo prestador. Logo, em nossa opinião, o resultado que o legislador pretendeu alcançar com os dispositivos em tela corresponde a esse proveito econômico que a prestação do serviço busca promover – mesmo que, de fato, não consiga promove-lo."[12]

Ademais, pertinente também verificar posicionamento do Luiz Eduardo Schoueri:

"Daí parecer certo, novamente conciliando o texto legal com a ideia de fonte de produção, vincular a ideia de 'resultado' com a de proveito econômico: onde o serviço trouxe utilidade? Tal o modelo utilizado pela legislação argentina, acima reproduzida ('em el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo')

(...)

A ideia da causa da contraprestação é fundamental para que se encontre o resultado. Afinal, se um contrato de prestação de serviços é sintagmático, deve-se compreender que do tomador do serviço é exigido o pagamento do seu preço em virtude de uma utilidade que lhe é prometida. Assim, importa, para cada contrato de prestação de serviço, examinar, a partir de seu objeto, a causa do contrato. Não é, pois, qualquer vantagem que será suficiente para se considerar o resultado do serviço alcançado no território. Importará investigar aquela vantagem ou proveito que foi o próprio objeto: o que o serviço deveria proporcionar o seu tomador.

A vantagem, por sua vez, não se constata a partir de um ponto de vista meramente subjetivo (motivo do contrato), mas objetivo (causa do contrato): qual o bem econômico protegido pelo legislador, a cuja prestação deve corresponder a contrapartida do preço do serviço"[13]

---

[12] Ferraz, Diogo. O ISS e a Gestão de Carteira de Fundos de Investimento - Questões Controvertidas: Enquadramento do Serviço e Requisitos para a Caracterização da sua Exportação. *Mercado Financeiro & de Capitais Regulação e Tributação.* São Paulo: Quartier Latin, nov/2016, p. 741.

[13] SCHOUERI, Luiz Eduardo. "ISS sobre a importação de Serviços do Exterior" In: Revista Dialética de Direito Tributário, n° 100. São Paulo: Dialética, janeiro/2004, p.47/48.

Neste sentido, diante de todo o exposto, fica demonstrado que a doutrina, acerca do conceito de "resultado", para fins de incidência do ISS, estabeleceu como local da ocorrência do "resultado" do serviço onde se possa verificar o proveito econômico objetivado por aquele serviço.

Apesar do entendimento da doutrina, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ caminhava de forma oposta.

Tanto é verdade que, ao se analisar o julgamento do Recurso Especial n° 831.124/RJ, através da sua Primeira Seção, em 15.08.2016, verifica-se que, em tal oportunidade, o STJ julgou um caso de uma empresa que prestava o serviço de reparo, retificação e revisão de turbinas de avião e tinha sido contratada por empresa estabelecida no exterior.

No referido caso, os aviões da referida empresa seriam enviados ao Brasil para prestação do referido serviço e depois retornariam para seu país.

Desta forma, o objeto do julgamento seria definir em qual local ocorreu o resultado do serviço, para fins de incidência do ISS.

Conforme já expressado, apesar do entendimento da doutrina, entendeu o E. Superior Tribunal de Justiça que, em razão do serviço ter sido prestado no território nacional, o resultado estaria aqui configurado, consequentemente, entendeu que não ocorreu a exportação do serviço, sendo o ISS devido. Veja-se.

> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. SERVIÇO DE RETÍFICA, REPARO E REVISÃO DE MOTORES E DE TURBINAS DE AERONAVES CONTRATADO POR EMPRESA DO EXTERIOR. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. SERVIÇO EXECUTADO DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL. APLICAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº LC 116/03. OFENSA AO ART. 535 DO

CPC REPELIDA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVOS LEGAIS. SÚMULAS 282/STF E 211/STJ.

1. Tratam os autos de mandado de segurança preventivo impetrado por GE CELMA LTDA. com a finalidade de obstar eventual ato do Secretário Municipal de Fazenda de Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, que importe na cobrança de ISSQN sobre prestação de serviços consubstanciada em operações de retificação, reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves, contratadas por empresas aéreas do exterior. Sentença denegou a segurança. Apelação da impetrante, tendo o TJRJ negado-lhe provimento ao entendimento de que: a) o mandado de segurança não alberga pedido genérico; b) não é inconstitucional a regra posta na LC 116/03, tendo incidência o disposto no seu art. 2º. Recurso especial apontando violação dos seguintes preceitos legais: arts. 535, I e II, 282 e 283 do CPC; arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51; art. 2º, I, da LC nº 116/03. Sustenta que: a) o acórdão é nulo, haja vista não ter suprido as omissões argüidas mesmo após a oposição dos embargos de declaração, mais especificamente em relação à violação dos arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51, 282 e 283 do CPC, bem assim quanto à diferenciação entre o local da prestação dos serviços e o do resultado dos serviços, critério esse eleito pela LC nº 116/03; b) o decisum é nulo por omissão quanto à adequação da via eleita, deixando de formular fundamento que legitimaria tal conclusão; c) a assertiva contida no acórdão recorrido (pedido genérico) é manifestamente contrária às provas pré-constituídas que acompanharam a exordial do mandado de segurança, sendo conflitante com o disposto nos arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51. Igualmente se diga do disposto nos arts. 282 e 283 do CPC;

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

Ambos os apelos não foram admitidos, tendo sido manejados agravos de instrumentos para o STJ e STF. O agravo dirigido a esta Corte foi provido.

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

3. Ausência de violação do art. 535, I e II, do CPC: a) quanto à primeira questão (omissão quanto os arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51, e 282 e 283 do CPC) verifica-se que não houve manifestação a respeito de tais preceitos porque utilizou-se o acórdão da apelação de fundamentação diversa para sustentar a

assertiva de que o mandado de segurança continha imprecisão do pedido, entendendo-o genérico e estranho ao conteúdo preventivo da impetração (fl. 443 e fl. 455).

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

4. Nos termos do art. 2º, inciso I, parágrafo único, da LC 116/03, o ISSQN não incide sobre as exportações de serviços, sendo tributáveis aqueles desenvolvidos dentro do território nacional cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. In casu, a recorrente é contratada por empresas do exterior e recebe motores e turbinas para reparos, retífica e revisão. Inicia, desenvolve e conclui a prestação do serviço dentro do território nacional, exatamente em Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, e somente depois de testados, envia-os de volta aos clientes, que procedem à sua instalação nas aeronaves.

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

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

7. O trabalho desenvolvido pela recorrente não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, o resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no nosso território. É inquestionável a incidência do ISS no presente caso, tendo incidência o disposto no parágrafo

> único, do art. 2º, da LC 116/03: "Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior." 8. Recurso especial parcialmente conhecido e não-provido.
>
> (REsp 831.124/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/08/2006, DJ 25/09/2006, p. 239)

Tal entendimento do Superior Tribunal de Justiça gerou bastante insegurança jurídica. Isso porque, ao estabelecer que, uma vez prestado o serviço no Brasil, restaria desconfigurada a sua exportação, o STJ adotou um conceito de "resultado" ilógico.

Isso porque, entendeu o mesmo ser "resultado" o simples ato de prestar o serviço, ou seja, sendo o serviço aqui prestado, seria impossível considera-lo exportado, consequentemente, inexistiria a exportação de serviço, visto que, caso o serviço seja prestado lá fora, automaticamente não incidiria o ISS, em razão do mesmo ter sido prestado em outra jurisdição e ser competência do país no qual foi prestado.

Após a referida decisão, o STJ já se manifestou em outras oportunidades acerca da presente matéria.

Interessante observar que, o entendimento do egrégio tribunal evoluiu de acordo com o tempo, sendo o entendimento sobre o conceito de "resultado" alterado.

Atualmente, conforme pode-se verificar através do julgamento do Agravo em Recurso Especial n°587.403/RS, pode-se considerar exportado um serviço prestado total ou parcialmente aqui no Brasil.

Em tal caso, tratava-se o serviço contratado de elaboração de projetos de engenharia, prestados aqui no Brasil, destinado para empresa estrangeira.

Ficou entendido que, apesar de ser prestado aqui no Brasil, diante da intenção do contratante em realizar a referida obra, atrelada ao projeto de engenharia contratado, fora do Brasil, restaria configurada a exportação de serviço. Veja-se.

> TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. EXPORTAÇÃO DE PROJETOS DE ENGENHARIA. NÃO INCIDÊNCIA.
>
> 1. Agravo de instrumento julgado conjuntamente com o recurso especial, conforme autorização do art. 1.042, § 5º, do CPC/2015.
>
> 2. A só confecção do projeto de engenharia, à luz dos arts. 109, 113, 114, 116, I, do CTN, é fato gerador do ISSQN, e sua posterior remessa ao contratante estrangeiro não induz, por si só, à conclusão de que se está exportando serviço.
>
> 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. Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial.
>
> (AREsp 587.403/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/10/2016, DJe 24/11/2016) (Grifado)

Diante da evolução do referido entendimento do Superior Tribunal de Justiça, verifica-se que cada vez mais o referido tribunal se aproxima do conceito de “resultado” adotado pela doutrina.

Apesar da referida decisão em diversas oportunidades ter utilizado critérios divergentes dos adotados pela doutrina e inclusive sem qualquer respaldo ou explicação, quanto aos critérios de caracterização de exportação de serviço, ao menos não manteve o entendimento que o simples fato do serviço ser prestado aqui no Brasil impossibilitaria o mesmo de ser considerado como exportado.

Do exposto, apesar do entendimento da doutrina e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça ainda serem divergentes, verifica-se que as mesmas se encontram mais próximas do que nunca. Pelo caminhar do entendimento do STJ, a tendência é que cada vez mais as decisões se aproximem do tratamento concedido pela doutrina.

Como visto, pode-se afirmar atualmente que o "resultado" pode ser verificado no exterior, independentemente de o serviço ter sido prestado aqui no Brasil, que o mesmo está atrelado ao produto decorrente da prestação e não a prestação em si e por fim que deve-se analisar a pretensão da empresa tomadora com a contratação do referido serviço.

4. Do tratamento adotado pelo Munícipio de São Paulo acerca da Exportação de Serviços.

O capítulo anterior visou demonstrar a discussão, em caráter nacional, acerca da conceituação de "resultado" para fins de não incidência de ISS na exportação de serviço.

O presente capítulo abordará o tratamento concedido ao referido conceito de "resultado" pelo Município de São Paulo, o qual, acerca da presente matéria, foi um dos primeiros municípios a se manifestar e demonstrar seu entendimento acerca do assunto.

4.1 Dos Pareceres Normativos elaborados pelo Município de São Paulo.

O Município de São Paulo, através de sua Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico, visando evitar eventuais discussões acerca da configuração de exportação de serviço, emitiu o Parecer Normativo n°02 de 2016, tratando especificamente da conceituação de "resultado" para fins de não incidência do ISS.

Apesar do seu objetivo, diante do seu conteúdo, o referido Parecer gerou bastante discussão. Isso porque, em tal oportunidade, a Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico, estabeleceu que o "resultado" aqui se verifica quando o serviço é prestado no Brasil. Veja-se.

> *" (...)*
>
> *Considerando o disposto no parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar Federal nº 116, de 31 de julho de 2003, reeditado em âmbito municipal com o parágrafo único do artigo 2º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, que dispõe sobre a incidência do ISS nos serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior, e considerando a existência de divergências quanto ao significado do termo resultado.*
>
> *RESOLVE:*
>
> *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.

§ 3º. No caso de serviços de duração continuada, considera-se proporcionalmente realizada a prestação dos serviços com o cumprimento da sua etapa mensal.

Art. 2ºEste 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."

Diante do texto supratranscrito, verifica-se que o referido parecer foi um completo retrocesso a toda evolução doutrinaria e jurisprudencial acerca da matéria.

Como já tratado, o conteúdo presente em tal parecer se assemelha bastante ao inicial entendimento do STJ, o qual já não possui tanta força, diante das manifestações mais recentes do Egrégio tribunal e do desenvolvimento da referida discussão.

Tanto é verdade que meses depois da sua elaboração, a Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico, emitiu novo parecer (Parecer Normativo n°04/2016), revogando o estabelecido no Parecer Normativo n°02/2016 e estabelecendo novo conceito de resultado.

No Parecer mais recente (Parecer Normativo n°04/2016), tentou-se, para maioria dos serviços, adotar um conceito de "resultado" mais flexível que o utilizado no Parecer Normativo n°02/2016. Veja-se.

"(...) CONSIDERANDO a necessidade de divulgar o critério adotado pela Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico da Prefeitura de São Paulo, relativamente à norma excepcionadora da

incidência do ISS contida no artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar Federal n° 116, de 31 de julho de 2003, reeditada em âmbito municipal no artigo 2º, inciso I, da Lei n° 13.701, de 24 de dezembro de 2003, que dispõe acerca da não incidência do imposto sobre as exportações de serviços para o exterior do País; e

CONSIDERANDO a existência de divergências quanto ao significado do termo "resultado" disposto no parágrafo único do artigo 2º da Lei n° 13.701, de 24 de dezembro de 2003, para fins de definição do critério espacial da hipótese tributária relacionada à incidência do ISS sobre serviços prestados a tomadores domiciliados no exterior do País;

RESOLVE :

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.

§ 1º O resultado previsto no "caput" deste artigo independe da entrega do respectivo produto ao destinatário final ou de outras providências complementares.

§ 2° No caso de serviços de duração continuada, considera-se proporcionalmente realizada a prestação dos serviços com o cumprimento da sua etapa mensal.

Art. 2º Sem prejuízo de outras situações em desacordo com o disposto no "caput" do artigo 1º, não configuram exportação de serviços as seguintes situações, referentes a serviços previstos na lista do "caput" do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 29 de dezembro de 2003:

I - para os serviços previstos no item 1 da Lista de Serviços – "Serviços de informática e congêneres", se o sistema, programa de computador, base de dados ou equipamento estiver vinculado a pessoa localizada no Brasil;

II - para os serviços previstos no item 2 da Lista de Serviços – "Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza", se a base pesquisada se encontrar em território nacional;

III - para os serviços previstos nos itens 10 e 17 da Lista de Serviços – "Serviços de intermediação e congêneres" e "Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres", se uma das partes intermediadas, os respectivos bens ou os interesses econômicos estiverem localizados no Brasil;

IV - para o serviço previsto no subitem 15.01 da Lista de Serviços – "Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou

débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres", se houver investimento ou aquisição no mercado nacional.

Art. 3º Em qualquer hipótese, cabe ao prestador o ônus de comprovar documentalmente o cumprimento dos requisitos descritos no "caput" do artigo 1º deste parecer normativo, bem como, para os serviços lá elencados, a não ocorrência de qualquer das situações impeditivas previstas no artigo 2º, sob pena de não se configurar a exportação.

Art. 4º Este Parecer Normativo, de caráter interpretativo, é impositivo e vinculante para todos os órgãos hierarquizados desta Secretaria, e revoga as disposições em contrário, especialmente o Parecer Normativo SF nº 02, de 26 de abril de 2016, e as Soluções de Consulta emitidas antes da data de publicação deste ato e que com ele discordem, independentemente de comunicação aos consulentes."

No referido parecer, ficou estabelecido que, em regra geral, considerar-se-á exportado os serviços quando a pessoa, o elemento material, imaterial ou o interesse econômico o qual recaia a prestação estiver localizado no exterior.

Apesar de tal conceito não se adequar perfeitamente com o estabelecido no capítulo anterior, verifica-se que o mesmo já adotou uma posição mais favorável que a prevista no Parecer Normativo n°02/2016.

Tanto é verdade, que foram elaborados artigos abordando o referido tema. Como se pode ver através do texto de Thiago Abiatar L. Amaral e Filipe da Fonte M. de Almeida

"(...)De acordo com o novo Parecer, em seu artigo 1º, o serviço prestado por um contribuinte localizado em São Paulo será considerado exportado quando "a pessoa, o elemento material, imaterial ou o interesse econômico sobre o qual recaia a prestação estiver localizado no exterior". Já o seu artigo 2º, supostamente em linha com o entendimento contido no artigo 1º, traz situações concretas que não configurariam a exportação de serviço.

Os novos parâmetros adotados no novo parecer parecem em uma melhor posição frente ao comando constitucional (e a disciplina da LC 116/03) que originalmente estabeleceu a desoneração do ISS sobre as exportações de serviço, quando pensamos no parecer normativo anterior.

Ainda assim, o entendimento expressado no artigo 1º do parecer normativo 4 comporta críticas. Isto porque, adota como pressuposto para a caracterização da exportação de serviço que a pessoa, o elemento material, imaterial ou o interesse econômico sobre o qual recaia a prestação esteja situado no exterior, o que nem sempre será uma realidade. Assim, este entendimento acaba ignorando a verificação para quem efetivamente é o resultado do serviço, ou seja, a pessoa que frui de seus efeitos.(...)"[14]

Neste sentido, parece claro que a Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico do Município de São Paulo, ao verificar o desenvolvimento da discussão acerca do conceito de "resultado" para fins de exportação de serviço, perante a doutrina e a própria jurisprudência, resolveu, para maioria dos serviços, reverter o conceito arbitrário estabelecido para "resultado" e adotar uma visão mais flexível e próxima a realidade, apesar de ainda não ser totalmente adequada.

Como tratado, o novo conceito de resultado do Município de São Paulo é aplicável para maioria dos serviços, entretanto, conforme verifica-se no Art. 2° do referido Parecer n°4/2016, para os serviços de (i) informática e congêneres; (ii) pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza; (iii) intermediação e congêneres; (iv) administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres, o conceito de "resultado" não segue a regra geral, sendo estabelecidos critérios restritivos semelhantes ao previsto no Parecer Normativo n°02/2016, concedendo um tratamento anti-isonômico para as referidas atividades. Veja-se.

"(...)

Art. 2º Sem prejuízo de outras situações em desacordo com o disposto no "caput" do artigo 1º, não configuram exportação de serviços as seguintes situações, referentes a serviços previstos na lista do "caput" do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 29 de dezembro de 2003:

[14] Amaral, Thiago Abiatar L. e M. de Almeida, Filipe da Fonte. A exportação de serviço, o conceito de resultado e o parecer normativo 4/2016 do Município de São Paulo.16/12/2016- "http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI250673,71043A+exportacao+de+servico+o+conceito+de+resultado+e+o+parecer+normativo."

I - para os serviços previstos no item 1 da Lista de Serviços – "Serviços de informática e congêneres", se o sistema, programa de computador, base de dados ou equipamento estiver vinculado a pessoa localizada no Brasil;

II - para os serviços previstos no item 2 da Lista de Serviços – "Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza", se a base pesquisada se encontrar em território nacional;

III - para os serviços previstos nos itens 10 e 17 da Lista de Serviços – "Serviços de intermediação e congêneres" e "Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres", se uma das partes intermediadas, os respectivos bens ou os interesses econômicos estiverem localizados no Brasil;

IV - para o serviço previsto no subitem 15.01 da Lista de Serviços – "Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres", se houver investimento ou aquisição no mercado nacional.

(...)"

Neste sentido, apesar de ter havido um progresso por um lado pela Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico com a nova conceituação de "resultado", diante do disposto no Art.2º, houve também retrocesso com as exceções estabelecidas.

Ademais, verifica-se que inexiste qualquer tipo de motivação para as exceções estabelecidas, possuindo as mesmas, aparentemente, um caráter meramente arrecadatório.

Diante de todo exposto, verifica-se que o Município de São Paulo, através de sua Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico, considera o serviço exportando quando a pessoa, o elemento material, imaterial ou o interesse econômico sobre o qual recaia a prestação estiver localizado no exterior, salvo os casos previstos no Art.2 do Parecer Normativo n°04/2016.

Tal entendimento foi uma evolução, comparando-se com o Parecer Normativo n°02/2016, porém, principalmente em razão das exceções já devidamente criticadas, encontra-se ainda o entendimento do Município de São Paulo em desacordo com a doutrina e da jurisprudência do STJ.

4.2 Da Jurisprudência do Conselho Municipal Tributário – CMT do Município de São Paulo.

No que se refere à jurisprudência do Conselho Municipal Tributário do Município de São Paulo, para agravar ainda mais o estado de insegurança jurídica, verifica-se que inexiste entendimento pacificado acerca da conceituação de "resultado", assim como critério para fundamentação das decisões, existindo, atualmente, manifestações em todos os sentidos e com fundamentações diversas.

Inicialmente, demonstra-se o entendimento adotado na decisão colacionada abaixo que estabeleceu um entendimento bastante próximo do defendido pela doutrina.

Em tal oportunidade, o Conselho Municipal Tributário, afirmou que é indiferente o local da prestação para fins de verificação do "resultado" do serviço, ocorrendo o mesmo, para fins de não incidência do Imposto Sobre Serviço, no local onde o tomador usufruiu a utilidade ou vantagem do serviço contratado. Veja-se.

> ISS. EXPORTAÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSULTORIA E ASSESSORIA. ITEM 17.01 E CÓDIGO DE SERVIÇO 03115. COMPETÊNCIA DO CMT PARA ANÁLISE DE ISENÇÃO NOS CASOS DE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO AFASTADA. DECADÊNCIA. NÃO CONFIGURAÇÃO QUANTO AOS FATOS GERADORES DE 2008. RESULTADO DO SERVIÇO NO EXTERIOR. CONFIGURAÇÃO DA EXPORTAÇÃO DE ACORDO COM OS ELEMENTOS ACOSTADOS AOS AUTOS. RECURSO CONHECIDO E DADO PROVIMENTO.
>
> (Processo n°2014-0.335.315-4; Conselheiro Relator(a): Simone Costa Chagas; Câmara Julgadora: 1ª Câmara Julgadora; Data do julgamento: 15/07/2015)
>
> VOTO:
>
> "(...)
>
> Nos casos apresentados há de se considerar que o resultado do serviço prestado se deu no local em que o tomador usufruiu a utilidade ou vantagem do serviço contratado. Inclusive, o parecer conclusivo que suportou a decisão

> de primeira instância também entendeu desta forma ao afirmar que "todo o preparo, execução e inteligência ficam no Brasil e o reflexo e benefícios são verificados no país do tomador do serviço no exterior" (fls.386 do PA 2014-0.015.859-8)
>
> (...)"

Apesar do entendimento demonstrado no julgamento supracitado, como afirmado anteriormente, o Conselho Municipal Tributário, já proferiu decisões em sentido oposto em diversas oportunidades.

Como segue, quando do julgamento do Processo n°2011-0.125.786-1, entendeu o CMT ser "resultado" a simples prestação do serviço no território nacional, sendo indiferente o local em que o tomador usufrua do referido serviço.

Neste sentido, sendo aqui prestado, obrigatoriamente seria o serviço passível de incidência do ISS. Confira-se.

> ISS. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. PEDIDO DE REFORMA DE DECISÃO. HIPÓTESES PREVISTAS PELOS INCISOS I E II DO ART. 50 DA LEI 14.107/2005 NÃO CONFIGURADAS. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DOS ARTS. 53, 79 E 80 DA LEI 14.107/2005 QUE NÃO CONFIGURA AFASTAMENTO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA POR ILEGALIDADE. DECISÕES APRESENTADAS QUE NÃO CONFIGURAM JURISPRUDÊNCIA FIRMADA. PEDIDO DE REFORMA REJEITADO.
>
> (Processo n°2011-0.125.786-1; Conselheiro Relator(a): José Alberto Oliveira Macedo; Câmara Julgadora: Câmaras Reunidas; Data do julgamento: 03/12/2013)
>
> VOTO:
>
> "(...)
>
> E os julgados de nossos Tribunais, ao tratar da exportação de serviços para o fim de tributação pelo ISS, têm entendido o "resultado" tratado no parágrafo único do artigo 2º, da Lei Complementar n°116/2003, como sendo a prestação dos serviços dentro do território nacional, pouco importando o lugar onde os mesmos venham a ser fruídos.

> Ou seja, os julgados que já enfrentaram o assunto têm entendido que os serviços prestados dentro do território nacional são passíveis da incidência do ISS, ainda que fruídos e/ou pagos por pessoa estabelecida no exterior enquanto que a não incidência do imposto municipal somente alcança a prestação de serviços ocorrida fora do território nacional.
>
> (...)"

Com entendimento semelhante ao anterior, no julgamento do Processo n° 6017.2015/0000875-2, entendeu o CMT que não caberia atribuir aspectos estranhos ao próprio fato gerador do ISS, sendo o local da conclusão do serviço o fato crucial para definição da incidência do ISS. Confira-se.

> ISSQN – ANÁLISE DE ISENÇÃO CONCERNENTE À EXPORTAÇÃO DE SERVIÇO PASSÍVEL DE APRECIAÇÃO NO CMT – AUTOS DE INFRAÇÃO VÁLIDOS E REGULARES BASEADOS EM NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELO CONTRIBUINTE ESCLARECENDO-SE QUE FOI AFASTADA A ISENÇÃO PRETENDIDA – ATIVIDADES DE PESQUISA COM ADMINISTRAÇÃO DE NOVAS DROGAS EM PACIENTES HUMANOS E CONSOLIDAÇÃO DOS DADOS RELATIVO AOS EFEITOS DESENVOLVIDAS E CONCLUÍDAS NO BRASIL – AUSÊNCIA DE EXPORTAÇÃO DO SERVIÇO – ENTENDIMENTO CONSOANTE PRECEDENTE DO STJ – AFASTADA A DECADÊNCIA POR TRATAR-SE DE FISCALIZAÇÃO DE NOTAS FISCAIS COM INDICAÇÃO DE IMUNIDADE OU ISENÇÃO PORTANTO SEM ANTECIPAÇÃO DE RECOLHIMENTO – AUTOS DE INFRAÇÃO N.º 6.692.539-8, 6.692.541-0 e 6.692.542-8 LAVRADOS COM DESCRIÇÃO DE ATIVIDADES INCOMPATÍVEIS COM AQUELAS ESCLARECIDAS PELO CONTRATO DE PRESTAÇÃO APRESENTADO À FISCALIZAÇÃO – HIPÓTESEE DE CANCELAMENTO POR CONSUBSTANCIAR ASPECTO ESSENCIAL DO LANÇAMENTO QUAL SEJA A NATUREZA DO FATO GERADOR – NOVO LANÇAMENTO COM CODIFICAÇÃO CORRETA QUE DEVE OBSERVAR O PRAZO DECADENCIAL PODENDO SER REFEITOS OS CRÉDITOS DE 2010 E 2011 - RECURSO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO COM REMESSA IMEDIATA AO ÓRGÃO LANÇADOR PARA NOVO LANÇAMENTO.
>
> (Processo n°6017.2015/0000875-2; Conselheiro Relator(a): Ricardo Cheruti; Câmara Julgadora: 4ª Câmara Julgadora; Data do julgamento: 08/07/2015)
>
> VOTO:
>
> "(...)

> Este posicionamento quanto à natureza jurídica revela-se em consonância com a jurisprudência ora prevalente no colendo STJ ao apreciar o tema no paradigmático julgado do RESP 831.124/RS, no qual ainda se determinaram as balizas interpretativas referente à expressão "resultado" preconizada pelo art. 2°, parágrafo único da LC N.° 116/2003 como elemento definidor da exclusão ou não da tributação por ISSQN.
>
> Segundo os ditames da norma, diga-se, repetida na lei municipal, torna-se tributável a prestação cujo desenvolvimento e resultado se verifique em território nacional, independentemente da situação de quem promove seu pagamento.
>
> O dissenso reside na compreensão do que se deve considerar resultado, defendendo alguns que se trata da fruição do serviço tomado e outros que consiste na conclusão da atividade tida por fato gerador nos termos da lista legal.
>
> Ao meu ver, descabe atribuir a aspectos estranhos ao próprio fato gerador o condão de excluir a tributação, razão pela qual seu resultado há que ser entendido como o término da prestação contratada e descrita no tipo legal.
>
> (...)"

Do exposto, verifica-se que as duas últimas manifestações se assemelham bastante com o entendimento originário do Superior Tribunal de Justiça, tentando sempre vincular o local da prestação com o “resultado”.

Diante do previsto, nota-se a atual situação de insegurança jurídica instalada no CMT, em razão da ausência de um posicionamento homogêneo por parte das suas Câmaras, assim como a diversidade de critérios adotados para fins de conceituação de resultado.

4.3 Da Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo – TJSP.

No que se refere ao posicionamento do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, verifica-se que as decisões mais antigas do referido tribunal adotavam o antigo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, considerando como local da ocorrência do "resultado" o lugar que o serviço foi prestado. Veja-se.

> **Ementa:** IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS Competência tributária Fixação pelo local da prestação do serviço Entendimento consolidado pela Jurisprudência: Conforme consolidado pela Jurisprudência, desde a vigência do art. 12 do Decreto-lei n. 406/68 a competência tributária para cobrança de ISS já era fixada pelo local da prestação do serviço, que é onde ocorreu o fato gerador do tributo. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇO. NÃO CONFIGURAÇÃO. -ISS - Serviços de consultoria Contratação por empresa estabelecida no exterior - Exportação de serviços - Não configuração - Serviço desenvolvido e concluído dentro do território nacional - Inteligência do art. 2º, parágrafo único, da LC nº 116/03 Precedentes do STJ: De acordo com o STJ, não configura exportação de serviço o trabalho contratado por empresa sediada no exterior, se este é desenvolvido e concluído dentro do território nacional. RECURSO NÃO PROVIDO."
> *(Processo n°0135126-81.2007.8.26.0000, Apelação/Repetição de Indébito, Tribunal de Justiça de São Paulo, Comarca: Vinhedo, 14ª Câmara de Direito Público, Relator: Osvaldo Palotti Junior, de 30/08/2012)*
>
> VOTO:
> "(...)
> Todavia, desde a vigência do Decreto-lei n. 406/68, a Jurisprudência já vinha se firmando -- como de fato se firmou -- no sentido de que a competência tributária, para exigir o pagamento do ISS, é do Município em que se deu a efetiva prestação dos serviços.
> (...)"

Entretanto, tal entendimento não mais prevalece no referido tribunal. Isso porque, conforme restará demonstrado através da transcrição de algumas decisões, o Tribunal de Justiça de São Paulo tem adotado um posicionamento mais próximo da doutrina, se distanciando cada vez mais do antigo conceito restritivo de "resultado" adotado, anteriormente, pelo Superior Tribunal de Justiça. Confira-se.

Ementa: DECLARATÓRIA – ISS – Exportação de serviços - Município de São Paulo - Inocorrência de sentença "ultra petita" diante da correlação entre o pedido inicial e a sentença proferida – Pretensão de declaração de inexistência de relação jurídico-tributária – Hipótese de prestação de serviços para a matriz localizada no exterior – 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 procedente o pedido mantida – Verba honorária bem fixada - Recursos improvidos.
(Processo n°0015497-75.2012.8.26.0053, Apelação/Anulação de débito fiscal, Tribunal de Justiça de São Paulo, Comarca: São Paulo, 15ª Câmara de Direito Público, Relator: Rezende Silveira, de 14/05/2015)

VOTO:
"(...)
Assim, verifica-se que não incide ISS nas exportações de serviços, desde que os mesmos sejam desenvolvidos no Brasil e não produzam nenhum resultado no território brasileiro.

É o que se dá na espécie, pois como se percebe dos documentos juntados, os serviços prestados pela autora, ora apelada, referem-se a transmissão de informações, objeto de consultoria, para a empresa contratante (SAM, que possui sede em Sea Meadow House, Ilhas Virgens Britânicas, fls. 31), que decidirá como utilizará as informações da consultoria realizada. Ou seja, o serviço é desenvolvido no Brasil, mas seu resultado se verifica apenas no exterior.
(...)"

Ementa: 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.
(Processo n°1009239-95.2013.8.26.0053, Apelação, Tribunal de Justiça de São Paulo, Comarca: São Paulo, 15ª Câmara de Direito Público, Relator: Rezende Silveira, de 02/06/2015)

VOTO:
"(...)
Resta saber se esta pesquisa, desenvolvida nos limites territoriais do Município de São Paulo, produziu ou não efeitos no Brasil.

E a resposta é negativa, assistindo razão a autora, ora apelante, quando afirma que é a tomadora a responsável pela realização dos serviços fora do País, justamente a partir

> dos estudos e pesquisas que lhe são enviados, dentre estas as desenvolvidas pela autora, muito provavelmente criada para esse fim.
>
> Portanto, sem embargo do entendimento adotado pelo magistrado que prolatou a sentença, para o caso concreto a natureza do serviço exportado impede a produção de resultados no Brasil, o que somente se verificará na sede do tomador do tomador de serviços.
> (...)"

Como pode se ver, o tribunal distingui claramente a "prestação" do "resultando", entendendo que independentemente da prestação ocorrer no Brasil, caso o serviço seja usufruído ou produza efeitos lá fora, será o mesmo considerado como exportado e consequentemente não será devido o ISS.

Neste sentido, diferentemente do Conselho Municipal Tributário do Município de São Paulo, parece ser mais pacífico e adequado o entendimento do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo quanto a conceituação de "resultado", tendo o mesmo seguindo a tendência das discussões mais atuais acerca da matéria e a própria evolução do STJ.

5. Conclusões.

Ao se analisar o presente trabalho, verifica-se que objetivou o mesmo, inicialmente, introduzir o atual arcabouço legal, verificando os dispositivos constitucionais e infraconstitucionais acerca da matéria.

Em tal oportunidade ficou demonstrado que a Constituição Federal determinou a não incidência do Imposto Sobre Serviço nos casos de exportação de serviço e delegou a competência à Lei Complementar para tratar do assunto.

Quando da leitura da Lei Complementar n°116/2003, estabeleceu-se que o imposto não incidiria na exportação de serviço para o exterior do País, não se enquadrando como exportação os serviços que o "resultado" aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Desta forma, iniciou-se no trabalhou a discussão do que seria "resultado" para fins de não incidência de ISS.

Iniciada a referida discussão, procurou-se demonstrar o entendimento da doutrina sobre o conceito de resultado, assim como, de que forma o Superior Tribunal de Justiça vinha tratando a matéria.

Em tal capítulo, ficou demonstrado que a doutrina entende como local da ocorrência do "resultado" onde se possa verificar o proveito econômico objetivo por aquele serviço contratado.

Posteriormente, verificou-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, o qual, originariamente, entendia que o "resultado" ocorreria no local em que o serviço fosse prestado, independentemente dos benefícios do referido serviço terem ocorrido fora do país, e com a passar dos anos flexibilizou o Egrégio tribunal tal conceito de forma que atualmente o seu entendimento encontrar-se mais próximo do que diz a doutrina.

Em seguida, analisou-se os Pareceres Normativos elaborados, acerca do assunto, pela Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico, sendo os mesmos os Pareceres Normativos nº 02/2016 e 04/2016 e a conceituação de resultado adotados por cada um deles, possuindo o 02/2016 um conceito bem restritivo de "resultado" e 04/2016 um entendimento mais atual, mas com algumas inconsistências.

Além da análise dos referidos Pareceres, procurou também o trabalho abordar os entendimentos adotados pelo Conselho Municipal Tributário do Município de São Paulo – CMT e pelo Tribunal de Justiça de São Paulo – TJSP, os quais possuem decisões em diversos sentidos, tanto considerado como local do "resultado" onde se conclui a prestação de determinado serviço, assim como no local onde ocorre a fruição do serviço prestado.

Após a análise de todos os referidos pontos, ficou demonstrado no presente trabalho, primeiramente, a dimensão da problemática acerca da conceituação de "resultado" e os entendimentos adotados pela doutrina, STJ, Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico do Município de São Paulo, CMT e TJSP.

Diante das múltiplas definições para "resultado", paira uma insegurança jurídica acerca do assunto, visto que os contribuintes brasileiros ao prestarem seus serviços ficam sem saber ao certo se o serviço devidamente prestado é hipótese ou não de incidência do ISS, tendo em vista uma indefinição do que seria "resultado".

Muito embora essa insegurança jurídica permaneça, deve-se reconhecer que os entendimentos dos tribunais, conselho e até da própria Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico do Município de São Paulo vem evoluindo bastante, se aproximando cada vez mais do defendido pela doutrina e do conceito real da palavra "resultado".

Isso porque, ao se analisar os entendimentos mais antigos dos tribunais citados no presente trabalho, assim como da Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico do Município de São Paulo, verifica-se que os mesmos possuíam uma posição bastante restritiva

quanto a conceituação de “resultado”, adotando o entendimento que o resultado ocorria no local da prestação ou conclusão do serviço.

Tal posição, agora muito mais enfraquecida, beira o ilógico, tendo em vista que se fosse adotada tal posição, seria impossível ocorrer uma exportação de serviço, uma vez que só não seria passível de ISS os serviços prestados fora do Brasil, o que já é, em razão do mesmo ocorrer em outra jurisdição.

Em razão do exposto, o entendimento adotado anteriormente era insustentável, não podendo o mesmo prevalecer.

Aproximando-se cada vez mais da doutrina, os tribunais começaram a adotar um novo conceito de resultado, abrindo mão do entendimento restritivo adotado anteriormente para um conceito mais amplo e próximo da realidade.

Tal evolução possibilitou que o conceito de “resultado” estivesse muito mais ligado à utilização do serviço prestado do que a simples prestação.

Apesar da relevante evolução no entendimento, ainda é possível verificar diversas inconsistência nas manifestações acerca do assunto.

A principal delas é a presente no Parecer Normativo n°04/2016, o qual apesar de adotar conceito de resultado muito menos restritivo que o Parecer Normativo n°02/2016 e ser considerado uma evolução, no seu Art.2º estabeleceu exceções para aplicação do conceito de resultado mais amplo, demonstrando claramente o caráter arrecadatório do fisco municipal, visto que não se pode adotar para um determinado serviço um conceito de serviço diferente do outro, em face de tal determinação violar frontalmente o princípio constitucional da isonomia.

Neste sentido, mesmo com toda evolução da discussão e dos entendimentos dos tribunais, verifica-se que ainda existe muito o que se evoluir quanto à conceituação de resultado, principalmente no Município de São Paulo.

Tal evolução é imprescindível para se estabelecer um ambiente mais seguro para os prestadores de serviço, os quais ainda encontram-se em uma situação delicada, quanto a conceituação do seu serviço, no sentido de não saber ao certo se será o mesmo considerado como exportação para o fisco municipal ou não.

Diante de todo o exposto, a fim de cumprir o objetivo constitucional de fomentar a realização de exportação de serviço, é imprescindível que o Município de São Paulo, assim como o próprio judiciário, em todos os seus tribunais, estabeleçam critérios seguros e claros do que seria resultado para fins de exportação, extinguindo a imprevisibilidade da matéria e a insegurança dos contribuintes prestadores de serviços, os quais encontram-se expostos ao risco de serem autuados, mesmo tributando corretamente sua atividade.

6. Bibliografia.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 2º volume. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 85.

BARRETO, Aires Fernandino**. *ISS na Constituição e na Lei***. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. pp. 35-36.

HARADA, Kiyoshi. **ISS – Doutrina e Prática**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

Ferraz, Diogo. O ISS e a Gestão de Carteira de Fundos de Investimento - Questões Controvertidas: Enquadramento do Serviço e Requisitos para a Caracterização da sua Exportação. *Mercado Financeiro & de Capitais Regulação e Tributação.* São Paulo: Quartier Latin, nov/2016, p. 741.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. "**ISS sobre a importação de Serviços do Exterio**r" In: Revista Dialética de Direito Tributário, n° 100. São Paulo: Dialética, janeiro/2004, p.45/48.

ÁVILA, Humberto. **Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar nº 116/2003. Isenção: requisitos e alcance. Conceitos de "desenvolvimento" de serviço e "verificação" do seu resultado** (Parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nov/2006, p. 105 e 108.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS não incidência sobre cessão de espaço de bem imóvel**. *Revista de Direito Tributário*. nº 76. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 49/50.

AMARAL, Thiago Abiatar L. e M. de Almeida, Filipe da Fonte. A exportação de serviço, o conceito de resultado e o parecer normativo 4/2016 do Município de São Paulo.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87/96**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de

transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR).

BRASIL. **Lei Complementar nº 116/03**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

BRASIL. **Lei nº 5.172/66**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

BRASIL. **Lei Municipal de São Paulo nº 13.701/2003**. Altera a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça – STJ** – 1ª Turma - RESP nº. 831.124/RJ – Julgado em 15/08/2006. Relator: José Delgado.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça – STJ** – 1ª Turma - ARESP nº. 587.403/RS – Julgado em 18/10/2016. Relator: Gurgel de Faria.

BRASIL. **Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo - TJSP** – 15ª Câmara de Direito Público – Apelação n° 1009239-95.2013.8.26.0053 – Julgado em 02/06/2015. Relator: Rezende Silveira.

BRASIL. **Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo - TJSP** – 15ª Câmara de Direito Público – Apelação n° 0015497-75.2012.8.26.0053 – Julgado em 14/05/2015. Relator: Rezende Silveira.

BRASIL. **Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo - TJSP** – 14ª Câmara de Direito Público – Apelação n° 0135126-81.2007.8.26.0000 – Julgado em 30/08/2012. Relator: Osvaldo Palotti Junior.

BRASIL. **Conselho Municipal de Tributos - CMT/SP** – Primeira Câmara Julgadora - Processo Administrativo n°: 2014-0.335.315-4 - Julgado em 15/07/2015 - Relatora: Simone Costa Chagas.

BRASIL. **Conselho Municipal de Tributos - CMT/SP** – Câmaras Reunidas - Processo Administrativo n°: 2011-0.125.786-1 - Julgado em 03/12/2013 - Relator: José Alberto Oliveira Macedo.

BRASIL. **Conselho Municipal de Tributos - CMT/SP** – 4ª Câmara Julgadora - Processo Administrativo n°: 6017.2015/0000875-2 - Julgado em 08/07/2015 - Relator: Ricardo Cheruti.