



O CONCEITO DE RESULTADO NA IMPORTAÇÃO E NA EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA FINS DE COBRANÇA DO ISS

*Simone Rodrigues Costa Barreto*¹

1. Introdução

A incidência do ISS na importação e na exportação de serviços, desde a edição da Lei Complementar n° 116/2003, tem sido alvo de intensos debates.

É certo que a aludida legislação inovou a respeito, dado que o nosso ordenamento jurídico, até então, não tratava dessas figuras. Daí surgiram várias conclusões a respeito do tema, fruto das mais diversas interpretações, algumas delas norteadas pelo vocábulo ‘resultado’ constante do parágrafo único do art. 2º da LC n° 116/03.

A par disso, pretendemos demonstrar, com o presente trabalho, a relevância desse vocábulo na interpretação dos arts. 1º, § 1º e 2º, par. único, da LC n° 116/03, bem como a definição que se deve atribuir a esse conceito, a fim de prevalecerem os

1. Doutora e Mestre pela PUC/SP Professora nos Cursos de Especialização do IBET e da PUC/COGEAE. Advogada em São Paulo.

desígnios constitucionais que norteiam o regime jurídico do ISS no Brasil.

2. A exportação de serviços e o conceito de resultado

A prestação de serviço para tomador estrangeiro configura hipótese de incidência do ISS. O fato jurídico tributário – a prestação de serviço – ocorre no território de Município brasileiro, o qual detém competência para tributá-lo. A localização do tomador do serviço é, registre-se, irrelevante para a definição do local em que o imposto é devido, como já advertira Aires Barreto.²

Considerando que a prestação de serviços realizada em território nacional pressupõe a incidência do ISS, independentemente do local em que os serviços vierem a ser utilizados, o constituinte delegou ao legislador complementar a faculdade de excluí-la da incidência do ISS, quando a utilização dos serviços se der no exterior. É dizer, a Constituição Federal, em seu art. 156, § 3º, II, delegou à lei complementar, dentre outras, a função de excluir da incidência do ISS as exportações de serviços para o exterior.

Nesse contexto, o mandamento constitucional do art. 156, § 3º, II, restou atendido com a edição da Lei Complementar nº 116/2003. O legislador complementar, tal como determinado pela Constituição Federal, dispôs sobre a imunidade dos serviços prestados no País e destinados a usuário no exterior no art. 2º da Lei Complementar nº 116/2003, nos seguintes termos:

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.*

2. Vide *O ISS na Constituição e na lei*, 3ª ed., Ed. Dialética, p. 332.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Tendo o constituinte delegado ao legislador nacional dispor sobre a imunidade das exportações de serviços, assim foi feito por meio da Lei Complementar nº 116/2003, que, de fato, excluiu do âmbito de incidência do ISS as prestações de serviços destinadas ao exterior, cujo resultado se verifique também no exterior. Portanto, não é toda e qualquer prestação de serviços destinada ao exterior que está excluída do âmbito de incidência do ISS; condição para tanto é que o *resultado* dessa prestação de serviço não se dê no Brasil, mas no exterior do País.

Veja-se, de início, que a redação do parágrafo único do citado art. 2º da LC 116/2003 é clara ao excepcionar da hipótese de incidência do ISS os serviços ‘desenvolvidos no Brasil’, cujo resultado aqui se verifique. Dessa forma, se os serviços são “desenvolvidos no Brasil”, tem-se, inexoravelmente, que aqui, no País, são concluídos. Sendo assim, ao mencionar um segundo termo – o ‘resultado’ – quis o legislador se referir a algo a mais do que a simples conclusão do serviço.

Vale dizer, quando o legislador fala em “desenvolvidos no Brasil”, quer designar os serviços aqui iniciados e concluídos. O termo ‘resultado’ agrega sentido complementar às disposições do legislador, querendo significar o local onde se verifica a **utilidade** do serviço prestado.

Nesse contexto, o comando legal é no sentido de que haverá exportação de serviços quando o serviço for concluído no País e sua utilidade for percebida no exterior. Por conseguinte, não haverá exportação de serviços se o serviço for concluído no País e sua utilidade vier a ser aqui percebida. Não se pode concentrar no termo “resultado” a significação de termos distintos utilizados pelo legislador. Caso contrário, não haveria sentido lógico para o uso dos termos ‘desenvolvido’ e ‘resultado’ no mesmo enunciado do texto normativo.

O termo ‘resultado’, em sua acepção semântica, significa “consequência, efeito, segmento, resolução, proveito”³. Sobre o tema, assim me manifestou Humberto Ávila:

3. Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

Com efeito, sendo serviço um esforço humano prestado em benefício de outrem, é precisamente esse 'bem ou utilidade material ou imaterial' que irá compor o núcleo semântico da palavra 'resultado'. O resultado do serviço é a utilidade que ele visa a criar. O esforço humano é o seu desenvolvimento; A UTILIDADE, SEU RESULTADO. O tomador do serviço quando contrata um serviço, quer o resultado do esforço humano. A utilidade ou bem (i)material, portanto. É isso, inclusive, que é objeto de remuneração. Ora, quando a Lei Complementar n° 116/03 estabelece que não se enquadram, na isenção, os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, está, em outras palavras, prescrevendo que não haverá isenção, quando a utilidade criada por meio do esforço humano se verificar no território brasileiro. Reversamente, porém, a referida lei está determinando que haverá isenção quando a utilidade criada por meio do esforço humano se verificar no exterior.⁴

Portanto, a única interpretação que se pode conferir ao art. 2º, I e par. único da LC 116/2003 é a de que a aludida norma agrega dois requisitos cumulativos para a caracterização da imunidade da exportação de serviços: **(i)** que o serviço seja concluído no Brasil e **(ii)** que o resultado, no sentido de 'utilidade' do serviço, seja percebido no exterior.⁵

Veja-se o julgado da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, proferido no Recurso Especial n° 831.124 – RJ, de relatoria do Ministro José Delgado, em que se analisou a imunidade do ISS sobre a prestação de serviços de reparo de turbinas de avião realizada por empresa brasileira a empresa estrangeira. A despeito de as turbinas, depois de reparadas, terem sido remetidas à empresa tomadora localizada no exterior para utilização também no exterior, o voto vencedor do Ministro Relator propugnou pela tributação da prestação do serviço, por entender que o resultado, tido como a conclusão

4. ÁVILA, Humberto. In Revista Dialética de Direito Tributário n° 134, p. 105

5. Conforme as lições de José Eduardo Soares de Melo, "considerando que o serviço fora desenvolvido no território nacional (significando a sua ampla elaboração, execução e conclusão) o seu resultado no exterior representa os efeitos que devem ocorrer no estrangeiro, em razão de sua utilização, consumo e fruição por parte do tomador do serviço. (...)". ISS – teoria e prática. 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 339.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

do serviço, teria ocorrido no Brasil. Segundo o voto vencedor, o resultado teria se dado com os testes da turbina, o que coincidiria com a conclusão do serviço.⁶ Já o voto vencido do saudoso Ministro Teori Albino Zavascki consignou que o resultado da prestação do serviço deve ser entendido como sua utilidade, não se podendo confundir o resultado com a conclusão do serviço. Nesse caso, como a turbina foi remetida para funcionamento no exterior, lá teria se dado o resultado, de tal sorte que a prestação do serviço estaria alcançada pela imunidade. São as palavras do ilustre Ministro:

Penso que não se pode confundir resultado da prestação de serviço com conclusão do serviço. Não há dúvida nenhuma que o teste na turbina faz parte do serviço. O fato de ser testado aqui foi o fundamento adotado pelo juiz de Primeiro Grau e pelo Tribunal para dizer que o teste é o resultado. Mas essa conclusão não é correta: o teste faz parte do serviço e o serviço é concluído depois do teste. Depois disso, a turbina é enviada ao tomador do serviço, que a instala no avião, quando então, se verificará o resultado do serviço. O resultado, para mim, não pode se confundir com conclusão do serviço. Portanto, o serviço é concluído no País, mas o resultado é verificado no exterior, após a turbina ser instalada no avião.⁷

A se considerar o resultado da prestação de serviço como sua conclusão, nunca se terá por configurada a imunidade. Isso porque, como visto, a exportação de serviços pressupõe

6. Transcrevemos os seguintes trechos do voto vencedor: “(...) 4. Nos termos do art. 2º, inciso I, par. 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. (...) 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. 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. (...)**”

7. Voto vencido proferido no REsp 831.124-RJ.

a realização do fato jurídico tributário integralmente em território brasileiro, hipótese em que a conclusão do serviço dar-se-á sempre em território brasileiro. Sendo assim, a prevalecer o entendimento de que o resultado seria a conclusão da prestação do serviço, em todos os casos o resultado dar-se-á no País, e nunca no exterior, restando letra morta o art. 2º, I da Lei Complementar nº 116/2003.

Interpretar o comando do art. 2º, I e par. único da Lei Complementar nº 116/2003 segundo as diretrizes do nosso sistema constitucional tributário requer concluir que a imunidade do ISS na hipótese de exportação de serviços não pode estar condicionada à conclusão (tida como o resultado) da prestação de serviço no exterior. Isso porque, à luz do Texto Constitucional, a prestação de serviço tributável pelos Municípios brasileiros – e, portanto, passível de inclusão na hipótese de imunidade – é aquela integralmente realizada no País. A prestação de serviço iniciada no País e concluída no exterior está fora da competência impositiva dos Municípios, na medida em que se reputa ocorrida a incidência tributária no átimo de sua conclusão.⁸

Nesse contexto, a nosso ver, o julgado antes referido não trilhou o melhor caminho, tendo restado vencido o entendimento que confere a melhor interpretação ao comando do art. 2º, I e par. único da Lei Complementar nº 116/2003, levando-se em consideração, como ponto de partida, o Texto Constitucional. Consoante o escólio de Paulo de Barros Carvalho, “a interpretação toma por base o texto: nele tem início, por ele se conduz e, até o intercâmbio com outros discursos, instaura-se a partir dele. Ora, o texto de que falamos é o jurídico-positivo e o ingresso no plano de seu conteúdo tem de levar em conta as diretrizes do sistema”.⁹ E foi exatamente assim que procedemos ao propor a presente interpretação.

8. Considera-se, para essa assertiva, os serviços não fracionados. Em se tratando de serviços fracionados, cada fração deve ser tratada segundo as regras do território em que realizadas.

9. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 194.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Forçoso reconhecer-se que o STJ avançou na análise do tema à luz do conceito de resultado, ao julgar o Agravo em REsp 587.403-RS, em que, por meio de decisão publicada em 24.11.2016, decidiu que a confecção de projetos de engenharia por empresa brasileira, para uso em país estrangeiro, configura exportação de serviços, para os fins do art. 2º, I da LC 116/03.

No caso analisado, a prestação de serviços se deu integralmente no Brasil. Foi a intenção¹⁰ de aproveitamento da utilidade desse serviço no exterior que levou o STJ a decidir pela não incidência do ISS. Vejam-se os seguintes excertos:

Nessa linha, o serviço de elaboração de projetos de engenharia poderá ser enquadrado na hipótese de não incidência do inciso I do art. 2º da LC n. 116/2003 quando a realização do trabalho, obrigatoriamente, observar técnicas, regras e normas estabelecidas no País estrangeiro, independentemente da forma de execução do projeto.

*É que, nesse caso, embora o projeto tenha sido finalizado em território nacional, não se tem dúvidas de que o contratante estrangeiro está interessado, especificamente, na **importação do serviço a ser prestado pela pessoa brasileira para, posteriormente, executá-lo.***

(...)

O que importa, portanto, é constatar a real intenção do adquirente/contratante na execução do projeto no território estrangeiro, de tal sorte que, quando o projeto, contratado e acabado em território nacional, puder ser executado em qualquer localidade, a critério do contratante, não se estará diante de exportação de serviço, mesmo que, posteriormente, seja enviado a País estrangeiro, salvo se dos termos do ato negocial se puder extrair a expressa intenção de sua elaboração para fins de exportação.

O resultado do projeto de engenharia, assim, não é a obra correlata, mas a sua exequibilidade, conforme a finalidade para que foi elaborado.

10. Não concordamos com o entendimento do STJ, ao propugnar que “(...) quando o projeto, contratado e acabado em território nacional, puder ser executado em qualquer localidade, a critério do contratante, não se estará diante de exportação de serviço, mesmo que, posteriormente, seja enviado a País estrangeiro, salvo se dos termos do ato negocial se puder extrair a expressa intenção de sua elaboração para fins de exportação”. A intenção acerca da exequibilidade do fruto da prestação do serviço, a nosso ver, é irrelevante para os fins do art. 2º, I e par. único da LC nº 116/03. Nossas considerações, no presente trabalho, limitaram-se à definição do conceito de resultado.

Portanto, à luz do parágrafo único do art. 2º, I, da LC n. 116/2003, a remessa de projetos de engenharia ao exterior poderá configurar exportação quando, do seu teor, bem como dos termos do ato negocial, puder-se extrair a intenção de sua execução no território estrangeiro. (grifos nossos e originais)

Consoante bem decidiu o STJ, condição para que se tenha uma exportação de serviços é que o serviço tenha sido integralmente prestado no Brasil e que o seu resultado se verifique no exterior, a teor da dicção do parágrafo único do art. 2º da LC 116/03. O resultado, nesse caso concreto, foi identificado a partir da exequibilidade do objeto contratado, conforme a sua finalidade. Eis aí a busca pelo local onde se dará a *utilidade* do serviço, na linha do exposto no presente trabalho.

2.1 Do Parecer Normativo nº 04/2016, do Município de São Paulo

Não há como falar em exportação de serviços sem mencionar o Parecer Normativo nº 04/2016, exarado pelo Município de São Paulo. Referido Parecer Normativo revogou o Parecer Normativo nº 02/2016 que, por sua vez, havia revogado a Solução de Consulta nº 17/09, segundo a qual resultado do serviço equivalia à utilidade dele decorrente. Era a utilidade almejada pelo tomador considerada como resultado, para os fins do art. 2º, I, da LC 116/03.¹¹ Eis trecho de seu teor:

11. Veja-se a seguinte decisão do Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo, datada de 26.10.2012: “(...) *Recorrente não foi administradora do fundo, mas sim contratada para efetuar consultoria de investimento para o fundo, estabelecido no exterior, bem como para sua administradora, que o representa. (...) A grande indagação que cerca o tema refere-se ao conteúdo semântico da expressão ‘resultado do serviço’, mas principalmente volta-se para local de sua ocorrência, porque é a definição desse local, no caso concreto, que vai determinar a existência ou não de exportação de serviços. Há que se ressaltar que o local do resultado não se confunde com o local da realização do serviço. E a Lei Complementar nº 116/2003 deixa isso muito claro quando se utiliza da expressão “serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique” para dizer da não exportação de serviço. Ou seja, uma coisa é o local onde o serviço é desenvolvido, e outra coisa é o local onde o resultado do serviço se dá. Assim, para que haja exportação de serviço (para fins de verificação da incidência ou não do ISS), o serviço desenvolvido no Brasil tem que refletir seu resultado lá fora, no*

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

4.2. *O resultado deve ser enxergado sob o prisma do serviço prestado.*

4.3. *Quando alguém contrata determinado serviço, está interessado no resultado, nos benefícios, no aproveitamento que este serviço pode proporcionar.*

4.4. *Para que haja exportação de determinado serviço é necessário que todo o resultado, os benefícios ou o aproveitamento da prestação deste serviço ocorra em território estrangeiro.*

4.5. *Não é possível caracterizar a exportação de serviços quando somente a fonte pagadora encontra-se no exterior”.*

Ocorre que, em meados de 2016, o fisco paulistano mudou de ideia. Inconformada com os recursos que deixava de arrecadar em razão da imunidade da exportação de serviços, a Secretaria de Finanças do Município editou o Parecer Normativo nº 02/2016, segundo o qual o resultado do serviço, para fins de exportação, corresponderia à conclusão do serviço. No entanto, consoante as lições de José Eduardo Soares de Melo, “não se pode acolher referido entendimento porque “realização (elaboração)” não se confunde com “resultado (efeito, aplicação)” (...)”.¹²

Se a intenção do fisco era eliminar, em definitivo, a aplicação do comando do art. 2º, I e par. único da LC 116/2003, o seu objetivo foi alcançado. Isso porque, a seguir o entendimento do aludido Parecer Normativo, os serviços prestados no Brasil – requisito para que se tenha exportação de serviços – teriam, sempre, o seu resultado aqui, razão pela qual nunca haveria se falar na imunidade da exportação de serviços. Em

exterior. Deu prevalência o legislador complementar, portanto, no caso da tributação do comércio internacional de serviços pelo ISS, à fonte de fruição do serviço, e não à fonte de pagamento. E a caracterização do local do resultado não pode se dar em outro lugar que não aquele onde se encontra o beneficiário do serviço, outro elemento fixo aferível que faz parte da relação de prestação de serviço. (...) entendo que o resultado do serviço, sendo a utilidade do mesmo, localiza-se na pessoa do beneficiário imediato dessa utilidade. Caracteriza-se como tal, portanto, aquele que contrata o consultor, ou seja, o fundo offshore ou seu representante, no caso, a AVANT ASSET MANAGEMENT LTD.”. (Processo Administrativo nº 2011-0.125.786-1, julgado em sessão da 1ª Câmara Julgadora Efetiva de 26/10/2012, Relator José Alberto Oliveira Macedo.

12. Obra citada, p. 337.

outras palavras, a imunidade sobre a qual dispôs a LC 116/03 nunca teria aplicação no plano concreto.

O Parecer Normativo nº 02/2016, de tão absurdo que era, não teve vida longa. Foi substituído pelo Parecer Normativo nº 04/2016, cujo art. 1º assim dispõe:

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.

Como se nota, o Parecer Normativo nº 04/2016 adotou o entendimento de que haverá exportação de serviços quando a pessoa, o elemento material, imaterial ou o interesse econômico sobre o qual recaia a prestação do serviço estiver localizado no exterior. Em outras palavras, o resultado do serviço, segundo o novel Parecer Normativo, se traduziria na pessoa, no elemento material, imaterial ou no interesse econômico sobre o qual recaia a prestação do serviço.

Referido comando normativo, a nosso ver, é pouco esclarecedor, na medida em que permite uma gama de interpretações. Nem sempre a conclusão do intérprete conduzirá à identificação da utilidade da prestação do serviço, o que, segundo pensamos, é o verdadeiro resultado a que alude o legislador complementar.

Não se pode esquecer que o Parecer Normativo nº 04/2016 é norma infralegal e, portanto, deve ser interpretado, sempre, em consonância com a legislação em vigor. Sendo assim, a única interpretação que se pode admitir é aquela que leva à identificação da utilidade da prestação do serviço. É com esses olhos que passaremos a discorrer sobre os elementos eleitos pela norma infralegal para a identificação da exportação de serviços.

O primeiro deles diz respeito à pessoa sobre a qual recaia a prestação do serviço. Pois bem. Numa relação jurídica dessa

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

natureza, figura, de um lado, o prestador e, de outro, o tomador. Portanto, em sendo o prestador o executor do serviço, a pessoa sobre a qual o mesmo recai é – e só pode ser – o tomador.

O segundo é o elemento material, que deve ser analisado juntamente com o terceiro, o elemento imaterial. Segundo Marcelo Caron Baptista:

O serviço pode consistir, então, em algo material, imaterial ou que conjugue ambas as espécies (misto). Será material sempre que o esforço do prestador, voltado ao tomador, culminar na criação ou na transformação de uma coisa (bem) que possua matéria, ou seja, de “...qualquer substância sólida, líquida ou gasosa, que ocupa lugar no espaço...”.

O serviço prestado pelo construtor civil é um serviço material, no sentido de resultado da prestação. Os seus esforços são direcionados à criação de um bem até então inexistente, como a parede, que possui matéria porque composta por substâncias sólidas que ocupam lugar no espaço. E caso de criação de uma coisa material. Criação apenas do bem, ressalte-se, não de seus elementos constitutivos, eis que estes já se encontram na natureza, como todos os demais.

(...)

Diversa gama de serviços é a daqueles de que resultam utilidades imateriais. A defesa que o advogado patrocina em favor de seu cliente perante o Tribunal do Júri é totalmente imaterial, não dá surgimento ou transforma a matéria, não ocupa lugar no espaço. O cômico, quando se apresenta ao público, não cria ou transforma matéria alguma porque o serviço corresponde a um proveito puramente intelectual do tomador, o espectador. Também a empresa de transportes, ao deslocar bens materiais de um lado para o outro, nada cria ou transforma. Sua atividade é intelectual e física e seu esforço é aplicado sobre bens materiais. O serviço em si, no entanto, é imaterial, não pode ser sentido senão pelo pensamento humano.

Há, ainda, os serviços mistos, os quais surgem com propriedades materiais e imateriais, como o do artesão contratado para fazer uma porta de igreja com entalhes de imagens de santos, caso em que os seus esforços criarão tanto um bem imaterial, a obra intelectual, artística, como a porta, bem composto por matéria. O advogado, ao elaborar um parecer, cria uma obra intelectual e, ao passá-la para o papel, para que possa entregar ao seu cliente, cria um bem material diverso do papel e da tinta aplicada.

As classificações e exemplos são úteis para demonstrar que um mesmo ato (prestar serviço) pode produzir efeitos das mais variadas ordens.¹³

Assim, o elemento material ou imaterial sobre o qual recai a prestação do serviço está vinculado à utilidade (resultado) decorrente do serviço.

Por fim, como último elemento, tem-se o interesse econômico sobre o qual recai a prestação de serviço. Como visto, na relação jurídica que envolve uma prestação de serviços, há o prestador e o tomador do serviço, cada qual com seu interesse econômico. O prestador do serviço possui interesse econômico, na medida em que presta o serviço em busca de uma remuneração, ao passo que o tomador do serviço possui interesse econômico no objeto da prestação, pois, se assim não fosse, não a teria contratado. Ao se falar em “interesse econômico sobre o qual recai a prestação de serviço”, a outra conclusão não se pode chegar senão a de que se está a tratar do interesse econômico do tomador; do interesse econômico gerado pela própria prestação do serviço.

Portanto, o Parecer Normativo nº 04/2016 deve ser interpretado – e aplicado – tendo-se por foco a identificação da utilidade do serviço, enquanto seu resultado. A pessoa sobre a qual recai a prestação é o tomador; o elemento material ou imaterial consiste na própria utilidade decorrente do serviço; e o interesse econômico é aquele gerado ao tomador pela própria prestação do serviço.

Tudo o que foi dito até o momento pode levar à descon sideração das exceções previstas no art. 2^o¹⁴ do Parecer Nor-

13. *ISS: do texto à norma*, Ed. Quartier Latin, 2005, pp. 290-291.

14. **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;

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

mativo em questão. Isso porque as hipóteses nele previstas, conforme a interpretação que se lhes der, podem apontar para elementos que não convergem com a utilidade do serviço, o que desnatura a imunidade da exportação de serviços.

Em suma, a se conferir, ao Parecer Normativo nº 04/2016, interpretação que aponte para critério distinto ao da utilidade do serviço, deve-se afastar a sua aplicação, na condição de ato infralegal que contraria o seu fundamento de validade: a lei.

3. A importação de serviços e o conceito de resultado

À luz do art. 1º, § 1º da LC nº 116/03, a prestação de serviço realizada em território estrangeiro e aquela que tenha início no exterior e seja concluída no País constituem hipótese de incidência do ISS. Tem-se, aqui, duas situações radicalmente distintas: na primeira, o serviço é prestado integralmente no exterior; na segunda, a prestação de serviço tem início no exterior (lá são praticadas meras atividades-meio¹⁵) e é concluída no Brasil.

Já se percebe, de imediato, que a segunda hipótese mencionada acima, a despeito de ser chamada de importação de serviços, não se reveste da sua natureza. O que se verifica, a partir da dicção legal, é que no exterior é executada apenas parte do serviço, isto é, são realizadas atividades consideradas

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.

15. Está-se tratando, aqui, dos serviços não fracionados, na medida em que, nos serviços fracionados, a fração do serviço prestado no Brasil é tributada pelas leis brasileiras e a fração realizada no exterior é tributada segundo as regras locais.

meio, sendo o serviço concluído no Brasil. E, consoante o regime jurídico do ISS no Brasil, nos serviços não fracionados a realização das atividade-meio é irrelevante; o que releva é o local em que concluído o serviço. Neste ter-se-á a incidência do imposto, nos termos da legislação brasileira.

Discorreremos, portanto, sobre a primeira hipótese, em que o serviço é prestado integralmente no exterior, tratada exclusivamente¹⁶ na LC n° 116/03. Diz-se exclusivamente na LC n° 116/03, uma vez que nem mesmo a Constituição tratou do tema. O legislador nacional assim dispôs à míngua de autorização do constituinte, diversamente no que ocorreu no caso da exportação de serviços.

A partir do enunciado prescritivo do art. 1º, § 1º da LC n° 116/03, vê-se que o legislador nacional, em nenhum momento, menciona o vocábulo ‘resultado’. Eis o seu teor:

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.

Como se nota, não se logra êxito em identificar, no direito positivo, em que medida o vocábulo ‘resultado’ seria relevante para se determinar a incidência do ISS na chamada importação de serviços. Qualquer teoria que condicione a incidência do imposto nessa hipótese à definição do conceito de resultado acaba por atribuir interpretação abrangente ao mencionado dispositivo legal.

A evidenciar o exposto, façamos o exercício de incluir o vocábulo ‘resultado’ na interpretação do dispositivo legal em questão. Como amplamente exposto até aqui, o resultado do serviço só pode ser tido como utilidade do serviço. E se assim

16. É certo que, com a edição da LC n° 116/03, os Municípios editaram suas leis ordinárias, nas quais o tema também foi tratado.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

é, forçoso reconhecer-se que o serviço prestado integralmente no exterior a tomador no Brasil pode ter utilidade não apenas no País, mas em qualquer outra localidade. Tomemos como exemplo a situação fática objeto do REsp nº 831.124 – RJ. Uma turbina de avião de empresa aérea brasileira pode ser reparada na Alemanha e devolvida em funcionamento à sua aeronave, localizada na Itália, onde ter-se-á reputado o resultado do serviço. À luz do citado art. 1º, § 1º da LC nº 116/03, também nessa hipótese incidirá o ISS.

É dizer, de acordo com o direito positivo, em qualquer situação em que o serviço tiver sido prestado no exterior para tomador brasileiro haverá a incidência e cobrança do imposto, independentemente do local onde se verificar o seu resultado. Inexoravelmente, o Município brasileiro não dispensará atenção ao resultado (utilidade) da prestação do serviço.

Vale registrar que não estamos aqui a defender, ou não, a (i)legalidade ou a (in)constitucionalidade da exigência do ISS na importação de serviços. Procuramos demonstrar, apenas, que a definição do conceito de resultado não possui qualquer relevância no estudo do tema.

4. Conclusão

No caso da exportação de serviços, não há, no ordenamento jurídico, enunciados prescritivos que direcionem o intérprete à adequada interpretação do comando legal do art. 2º, I e par. único, da LC 116/03. Evitar-se-ia, com isso, interpretações equivocadas (tal como a levada a efeito pelo STJ no bojo do REsp nº 831.124 – RJ e a pretendida pelas autoridades administrativas paulistanas na aplicação do Parecer Normativo nº 04/2016) que afastem, por definitivo, a aplicação do aludido mandamento no plano concreto.

Nesse contexto, a única interpretação que se pode dar ao aludido comando legal é no sentido de se considerar o resultado do serviço como a utilidade do serviço. Assim, pode-se

concluir que a norma do art. 2º, I e par. único da LC 116/2003 agrega dois requisitos cumulativos para a caracterização da imunidade da exportação de serviços: (i) que o serviço seja concluído no Brasil e (ii) que o resultado, no sentido de ‘utilidade’ do serviço, seja percebido no exterior.

Já no que se refere à importação de serviços, não se logra êxito em identificar, no art. 1º, § 1º da LC nº 116/03, em que medida o vocábulo ‘resultado’ seria relevante para se determinar a incidência do ISS na chamada importação de serviços. Qualquer teoria que condicione a incidência do imposto nessa hipótese à definição do conceito de resultado acaba por atribuir interpretação abrangente ao mencionado dispositivo legal.