UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS

CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

PEDRO HENRIQUE AMARAL LOPES

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE
SERVIÇOS PRESTADOS INTEGRALMENTE NO EXTERIOR**

RIO DE JANEIRO

2017

PEDRO HENRIQUE AMARAL LOPES

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE
SERVIÇOS PRESTADOS INTEGRALMENTE NO EXTERIOR**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Escola de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO) como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Professora Dra. Edna Raquel Rodrigues Santos Hogemann

RIO DE JANEIRO

2017

RESUMO

O presente estudo abordará a (in)constitucionalidade da incidência do Imposto Municipal Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) em Serviços prestados integralmente no exterior. Ressalta-se que esse ineditismo tributário nasceu com a edição da Lei Complementar de nº 116 de 2003 e, embora sua inconstitucionalidade já tenha sido alvo de discussões doutrinárias, sua constitucionalidade continua intacta. Assim, esse trabalho pretendo apresentar os aspectos básicos do direito tributário e adentrar aos mais pequenos detalhes da questão apresentada. Serão apresentadas todas as nuances do ISS e discutido os argumentos que embasam o título deste estudo.

Palavras-chave: ISS, serviços prestados no exterior, inconstitucionalidade, aspecto material e territorial.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	5
2.	DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO NO BRASIL	7
2.1	Princípios Gerais.....	8
2.2	Carga Tributária Brasileira	12
2.2.1	Tributos Federais	13
2.2.2	Tributos Estaduais	16
2.2.3	Tributos Municipais	17
2.2.4	Contribuições Sociais.....	19
3.	DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA	21
3.1	Aspectos Conceituais.....	21
3.2	Aspectos históricos	22
3.3	Noções constitucionais de serviço	26
3.3.1	Mercadoria	27
3.3.2	Produto industrializado.....	28
3.3.3	Serviço	29
3.4	Hipótese de incidência tributária do ISS	31
3.4.1	Aspecto Temporal	32
3.4.2	Aspecto Pessoal	33
3.4.3	Aspecto Quantitativo	34
3.4.4	Aspecto Material.....	36
3.4.5	Aspecto Espacial.....	38
4.	A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE SERVIÇOS PRESTADO NO EXTERIOR E A SUA INCONSTITUCIONALIDADE.....	39
4.1	Aspectos da Tributação Sobre a Importação de Serviços	39
4.2	Análise Referente a Constitucionalidade da Tributação da Importação de Serviços	40
4.2.1	Limites ao Exercício do Poder Tributário Pelos Estados	40
4.2.2	A Dupla Função da Regra-Matriz De Incidência do ISS	41
4.2.3.	A Prestação de Serviços e seu Aspecto Material.....	44
4.2.4.	A Inconstitucionalidade em questão	45
5.	CONCLUSÃO	48
6.	REFERÊNCIAS	51

1. INTRODUÇÃO

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sofreu ao longo dos anos diversas alterações, em especial por se tratar de um tributo razoavelmente novo, como poderemos notar ao longo deste trabalho.

Antes de ser criado o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza nos moldes atuais, deve ser destacado que o ISSQN nasceu em 1965 com a Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965, substituindo o antigo imposto de Indústrias e Profissões e o Imposto Sobre Diversões Públicas de competência municipal.

Após a criação do ISSQN, a primeira legislação que regulamentou o imposto foi o Código Tributário Nacional, sofrendo posteriormente alterações pela Constituição de 1967, Decreto 406/68, Lei Complementar 56/87 até finalmente chegar aos moldes atuais com a Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº 116/2003.

A Lei Complementar nº 116/03 trouxe algumas novidades acerca do Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), dentre elas está a ampliação das hipóteses de incidência constantes na lista de serviços e, especialmente, a instituição da incidência do imposto municipal sobre as importações de serviços.

O art. 1º, e seu § 1º, da Lei Complementar de número 116/03, assim dispõem:

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.

Desde de sua edição, muito se tem discutido sobre a (in)constitucionalidade dessa norma posta pelo § 1º, bem como das que lhe são conexas, principalmente por se tratar de tributação inédita no campo de incidência do Imposto sobre Serviços, haja vista que o diploma anterior (Decreto-Lei nº 406/68) não fazia qualquer referência semelhante.

Visando contribuir para o debate da questão, serão apresentados os argumentos sustentados pela Doutrina, demonstrando a insubsistência da tributação (ISS) sobre a importação de serviços frente à Constituição Federal.

Para tanto, pretende-se neste trabalho apontar, a partir de uma visão esmiuçada do referido imposto, os pontos cruciais de embate e, dessa forma, durante o texto será realizado uma análise de todas as características e dimensões do mesmo.

A par das características do ISS na importação de serviços, trazendo conceitos primários do Direito tributários e os conjugando com noções avançadas como, por exemplo, a conceituação do que é serviço para fins de tributação, será possível chegar a conclusão no sentido de que, de fato, é inconstitucional a incidência do ISS sobre serviços prestados integralmente no exterior.

2. DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO NO BRASIL

O homem, para viver em sociedade, necessitou que fosse criada uma entidade com força superior, que elaborasse regras de conduta e construísse o Direito. Esta necessidade fez com que o Estado fosse constituído.

Para alcançar seus objetivos, o Estado necessita de recursos financeiros e precisa desenvolver atividades para obter, gerir e aplicar tais recursos, restando claro, que ele desenvolve atividade financeira correlata.

Aliomar Baleeiro¹ já dizia que a atividade financeira consiste, portanto, em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àquelas outras pessoas de direito público. Embora expressa em algarismos de dinheiro, a atividade financeira, do ponto de vista econômico, desloca, do setor privado para o setor público, massa considerável de bens e serviços retirando-os uns e outros ao consumo e ao investimento de particulares.

Os fins e objetivos políticos e econômicos do Estado só podem ser financiados pelos ingressos de receita pública. O principal item desta receita é advindo da arrecadação de tributos, ou seja: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. Todas as ações do Estado, sejam de receita ou de despesa, constituem, em apertadíssima síntese, a atividade financeira.

Tendo em vista que a relação de tributação, além de ser uma relação de poder, trata-se de uma relação jurídica, é de extrema importância que fosse regida por princípios. Estes princípios possuem como objetivo a proteção da sociedade contra os abusos de poder que o Estado possa impor. Ou seja, uma demonstração explícita da Democracia onde o próprio Estado protege o cidadão contra os eventuais abusos que o próprio poderia vir a cometer.

Em virtude da sua universalidade e por serem considerados comuns

¹ BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 16ª Edição, Ed. Forense – 2008, pg. 34.

a todos os sistemas jurídicos, destacam-se alguns princípios suso mencionados. Porém, importante destacar que a qualificação como “Princípio”, por si só, traz diversas interpretações, onde juristas renomados divergem do efetivo enquadramento de tais “conceitos” como “Princípio” ou não.

Porém, para fins do presente estudo, será seguido o rito mais congruente da jurisprudência e da doutrina nacional, sem a dedicação (merecida por outros fins) a este ponto:

2.1 Princípios Gerais

- **Princípio da Legalidade**

Nos termos do citado artigo 5º, inciso II da Constituição Federal², ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Nas palavras de Inocêncio Mártires Coelho³, o Princípio da Legalidade é um preceito multifuncional cujo núcleo essencial se espalha e se especifica no âmbito do ordenamento jurídico, dando origem a múltiplas expressões – processo legislativo, devido processo legal, supremacia da lei, perante a lei, reserva de lei, anterioridade da lei, vigência da lei, incidência da lei, retroatividade e ultra atividade da lei, reprimenda da lei, lacunas da lei, legalidade administrativa, legalidade penal, legalidade tributária, entre outras – as quais, embora distintas em sua configuração formal substancialmente traduzem uma só e mesma ideia, a de que a lei é o instrumento por excelência de conformação jurídica das relações sociais.

² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>

³ MENDES, Gilmar; COELHO, Inocêncio; BRANCO, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 4ª Edição, Ed. Saraiva – 2009, pg. 56.

No Direito Tributário, o Princípio da Legalidade objetiva, em suma, a garantia de que nenhum tributo será exigido ou aumentado, a não ser através de lei, conforme o disposto no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal⁴, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Nos dizeres de Hugo de Brito Machado, “criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber se este existe, qual o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago”⁵.

Assim, a lei instituidora do tributo há de conter: a descrição do fato tributável; a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade.

- **Princípio da Igualdade**

A igualdade é a base fundamental da democracia. É considerado tão abrangente que dele decorrem inúmeros outros princípios como a proibição da discriminação racial, a vedação a diferença salarial, de exercício de funções e de critério de admissão por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil, a proibição de qualquer discriminação quanto ao salário e os critérios de admissão de trabalhadores portadores de deficiências, a exigência de aprovação prévia em concurso público com investidura em cargo ou emprego e público, o princípio da isonomia tributária, dentre outros.

⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2009 p. 57.

O caput do Artigo 5º da Constituição Federal⁶ destaca que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.

No Direito Tributário, o mesmo Princípio pode ser observado através propriedade da projeção do Princípio geral da isonomia jurídica, conforme destacado no inciso II do artigo 150, da Constituição Federal⁷, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

- **Princípios da Anterioridade e Irretroatividade**

Pelo Princípio da Anterioridade, baseado no Art. 150, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal⁸, nenhum tributo poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Quanto a irretroatividade, no Direito Tributário, tendo como base o mesmo artigo, inciso III, alínea “a” da Carta Magna, nenhum tributo poderá ser cobrado em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado

Outros conceitos aqui poderiam ser citados para abranger de forma mais ampla os Princípios que regem temporalmente os tributos como o devido

⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>

⁷ *Idem, Ibidem*

⁸ *Idem, Ibidem.*

prazo nonagesimal aplicável as Contribuições Sociais – Alínea “c” do mesmo texto.

- **Princípio da Competência**

Pelo Princípio da Competência, as entidades tributantes devem, em suma, se limitar ao poder que lhes foi atribuído, ou seja, a competência tributária que lhes foi destinada pela Constituição Federal, no âmbito de cada tributo.

- **Princípio da Capacidade Contributiva**

Segundo a Constituição Federal⁹, parágrafo 1º do artigo 145, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O Princípio da Capacidade Contributiva, também conhecido como Princípio da Capacidade Econômica, é a forma de materialização do Princípio da Igualdade aplicado ao Direito Tributário. A capacidade contributiva é baseada na presença de uma riqueza disponível passível de ser tributada, porém, dispõe qual parcela desta riqueza poderá ser tributada em face das condições individuais, funcionando como medida para gradação e limitação dos tributos.

⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>

- **Princípio da Capacidade Contributiva**

Segundo o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal¹⁰, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco. Ou seja, o tributo não pode absorver grande parte do valor da propriedade ou da renda do contribuinte.

O confisco se caracteriza quando a alíquota efetiva, sobre uma operação, resulte que mais de 50% do seu valor econômico líquido (sem a inclusão de tributos) seja destinado ao fisco.

- **Princípio da Capacidade Contributiva**

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público, de acordo com o artigo 150, inciso V, da Constituição Federal¹¹.

Esta regra, nada mais é do que a proibição da instituição de um tributo cuja hipótese de incidência seja elemento essencial a transposição de fronteira interestadual ou intermunicipal.

2.2 Carga Tributária Brasileira

Entende-se como a carga tributária de um país, a parcela de recursos

¹⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>

¹¹ *Idem, Ibidem.*

governo. Ou seja, a quantidade de tributos (impostos, taxas e contribuições), cobrados pelas esferas Federal, Estadual e Municipal, que incidem sobre a economia e que são aplicados nas atividades Estatais.

Pode se dizer que o percentual de carga tributária de um país é o resultado obtido através da divisão do valor arrecadado de tributos em um período, normalmente em um ano- calendário, pelo valor do total de riquezas geradas internamente, cujo indicador que a expressa é o Produto Interno Bruto (denominado simplesmente PIB).

2.2.1 Tributos Federais

- **Imposto de Renda – IR**

O Imposto de Renda, imposto de competência da União, foi instituído na Constituição em 1934, apesar de já ser cobrado anteriormente. Tal imposto é considerado como a principal fonte de receita tributária e, também, como principal instrumento de intervenção do Poder Público no domínio econômico.

Conforme o disposto no artigo 44 do Código Tributário Nacional¹², a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

A forma de determinação da base de cálculo varia de acordo com o tipo de contribuinte.

- **Imposto de Importação - II**

Diz o artigo 19 do Código Tributário Nacional¹³ que “o imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como

¹² BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

¹³ *Idem, Ibidem.*

fato gerador a entrada destes no Território Nacional”.

A alíquota do Imposto de Importação pode ser específica, ou seja, expressa por uma quantia determinada, em função da unidade de quantificação dos bens importados, ou, *ad valorem*, indicada em porcentagem a ser calculada sobre o valor do bem.

Na primeira hipótese, a base de cálculo é a unidade de medida adotada pela lei tributária (artigo 20, inciso I, do CTN¹⁴). Já na segunda hipótese, a base de cálculo é o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País (artigo 20, inciso II, do CTN¹⁵).

Normalmente o importador é uma pessoa jurídica, regularmente estabelecida no país. Porém, para fins do imposto, é considerado importador, qualquer pessoa, natural ou jurídica que realize a introdução da mercadoria no território nacional.

- **Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; a sua saída dos estabelecimentos importador, comerciante ou arrematador; a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

As alíquotas do IPI são as mais diversas. Assim, a legislação específica adotou uma tabela de classificação dos produtos, denominada TIPI, onde se encontram elencadas as alíquotas dos produtos industrializados, as quais, variam

¹⁴ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

¹⁵ *Idem, Ibidem.*

de zero até 365,63%. A base de cálculo do imposto varia de acordo com o seu fato gerador.

No caso do desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira, o preço normal é acrescido do montante do imposto sobre a importação, das taxas exigidas para entrada do produto no País e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

No caso da saída dos estabelecimentos importador, comerciante ou arrematador, a base de cálculo será o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria e, na falta do referido valor, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

No caso da arrematação, quando apreendido ou abandonado o produto, e levado a leilão, a base de cálculo é o preço da arrematação.

- **Imposto sobre Operações Financeiras - IOF**

O imposto, de competência da União, incide sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários.

Segundo o Código Tributário Nacional¹⁶ tem como fato gerador, a efetivação da operação de crédito pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que represente a operação de câmbio, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este, a efetiva emissão da apólice de seguro ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, de acordo com a legislação específica e, por fim, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate dos valores mobiliários, na forma da lei aplicável.

- **Imposto sobre Propriedade Territorial Rural - ITR**

¹⁶ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município. Considera-se como contribuinte do imposto o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

A alíquota de imposto varia de 0,03% até 20% em função da área do imóvel e do grau de sua utilização. Tal imposto possui como base do cálculo o valor fundiário, ou seja, o valor da terra nua, sem qualquer benfeitoria.

2.2.2 Tributos Estaduais

- **Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços - ICMS**

O Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços (ICMS) é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal. Conforme definido pela própria Constituição Federal, possui como fato gerador as operações de circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que iniciadas no exterior.

Por ser uma fonte de receita bastante expressiva, para atrair investimentos e conseqüentemente mais riqueza e geração de renda para sua região, vários governos concedem isenção do ICMS. Esta ação recebeu o nome de Guerra Fiscal, e nada mais é, que a disputa, entre estados, para ver quem oferece melhores incentivos para que as empresas se instalem em seus territórios.

As alíquotas do ICMS variam de acordo com o serviço prestado e de acordo com a Unidade Federativa. Como regra geral, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço.

- **Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA**

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre a propriedade de veículos automotores, sendo vedada a cobrança de impostos ou taxas sobre a utilização destes veículos. O fato gerador do IPVA é a mera propriedade do veículo automotor e, portanto, o contribuinte deste imposto é o proprietário do veículo, presumindo-se que seja a pessoa em cujo nome o veículo esteja licenciado pela repartição competente.

A alíquota do IPVA é fixa, em valor determinado de acordo com o ano de fabricação, marca e modelo do veículo. A base de cálculo é o valor do veículo, seguindo os mesmos critérios de determinação da alíquota.

- **Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD**

O ITCD compete aos Estados e ao Distrito Federal, conforme o artigo 155, inciso I do CRFB/88. O fato gerador e a base de cálculo desse imposto são definidos em lei estadual. A princípio, a base de cálculo do ITCD é o valor de mercado do bem objeto da transmissão, não podendo ser maior que o valor do bem.

2.2.3 Tributos Municipais

- **Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana - IPTU**

O imposto de competência dos Municípios sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de, pelo menos, dois dos seguintes melhoramentos, construídos ou mantidos pelo Poder Público: meio-

fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; abastecimento de água; sistema de esgotos sanitários; rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

As alíquotas do imposto são fixadas pelos Municípios, sem que a Constituição Federal ou o CTN imponham qualquer limitação. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel, não se considerando o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Entende-se como contribuinte do imposto o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

- **Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis - ITBI**

Compete aos Municípios instituir impostos sobre a transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

A alíquota do imposto é fixada em lei ordinária do Município competente e a base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

- **Imposto sobre Serviços - ISS**

O Imposto sobre serviços de qualquer natureza, ou apenas, imposto sobre serviços (ISS), é de competência dos municípios, conforme o inciso II, do artigo 24 da Constituição Federal. O município competente para cobrar o ISS é aquele onde ocorre o fato gerador, ou seja, a prestação do serviço.

Apesar de ser uma importante fonte de receita tributária para os municípios, por falta de condições administrativas, não é cobrado por muitos municípios.

Conforme o inciso I do parágrafo 3º do artigo 156 da Constituição

Federal¹⁷, os Municípios gozam de autonomia para fixar as alíquotas do ISS, mas, em alguns casos, a União poderá fixar alíquota máxima para este imposto.

Por ser um imposto fixo, não se fala em alíquota. Normalmente, o imposto tem como base de cálculo o preço do serviço. Nos casos de prestações que também tenham a incidência do ICMS, é deduzido do valor da operação o preço das mercadorias que serviram de base de cálculo para o imposto estadual.

2.2.4 Contribuições Sociais

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.

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres, “a contribuição social é a contraprestação devida pela seguridade social e outros benefícios na área social, garantidos pelo Estado a determinado grupo da sociedade, de que decorra benefício especial para o cidadão que dele participa”¹⁸.

Ainda segundo Ricardo Lobo Torres, “a contribuição social é forma de financiamento direto da seguridade e dos direitos sociais, pelos que participam do mesmo grupo econômico, assim na posição de patrão que na de empregado”¹⁹, mas, nos últimos anos, veio assumindo também a forma de financiamento indireto, à moda dos impostos, como acontece com o PIS/PASEP, a COFINS, a CSLL e a CPMF. Um dos seus fundamentos é a destinação constitucional a seguridade social, à educação ou à cultura, o que não se confunde com referibilidade a órgãos ou fundos, pois a contribuição social é casual ou finalística.

O fato gerador das contribuições sociais pode consistir em contribuição previdenciária, no caso de recebimento do salário em folha de pagamento,

¹⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 14ª Edição, Ed. Renovar – 2007, pag. 187

¹⁹ *Idem, Ibidem.*

COFINS, no caso de faturamento ou ingresso de receita, CSLL, no caso de lucro líquido, CPMF, quando ocorrer movimentação financeira, dentre outros.

Conforme o disposto na Constituição Federal²⁰, a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; a receita ou o faturamento; o lucro; do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social; sobre a receita de concursos de prognósticos; do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

²⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>

3. DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA

3.1 Aspectos Conceituais

Podemos definir tributo, seguindo o que preconiza o artigo 3º do Código Tributário Nacional, como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”²¹.

Sendo mais específico, o imposto, uma das espécies de tributo (art. 5º do CTN²² e art. 145 da Constituição Federal de 1988 [CF]²³), é conceituado pelo artigo 16 do CTN como: “...o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”²⁴.

De acordo com MACHADO, “A obrigação de pagar imposto não se origina de nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. O fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte, relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado”²⁵.

Dessa forma, é possível concluir que o imposto trata-se de um tributo unilateral, ou seja, que independe de uma contraprestação do Poder Público, sendo apenas necessário que ocorra o fato gerador para que se configure a sua hipótese de incidência.

²¹ BRASIL. Lei de número 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acessado em 12 de fevereiro de 2017.

²² BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

²³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acessado em 12 de fevereiro de 2017.

²⁴ *Idem, Ibidem.*

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009 p. 299.

Englobado por essa espécie tributária, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza previsto pela Constituição Federal de 1988 em seu artigo 156, Inciso III, situa-se no capítulo que versa sobre “Impostos do Município”²⁶.

O ISS pode ser conceituado como o imposto que tem como fato gerador a prestação de serviços de qualquer natureza realizados em favor de terceiros por empresas ou profissionais autônomos.

Sendo excluídos dessa gama de prestações os serviços prestados em regime estatutário e regime celetistas, os autosserviços e os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicação. Esses três últimos já abrangidos pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

3.2 Aspectos históricos

No final do século XIX, com a promulgação da Constituição da República de 1891, pode-se afirmar que pela primeira vez foi positivado um tributo sobre serviços no Brasil. Nomeado de Imposto sobre Industrias e Profissões, alcançava principalmente atividades ligadas ao setor industrial e de serviços.

Após um salto temporal de quase sessenta anos, com a promulgação da Constituição de 1946, o Imposto sobre Industrias e Profissões passou a ser exclusivamente de competência dos Municípios e, alguns anos depois, em 1965, finalmente o Brasil excepcionou um texto legal estabelecendo um sistema tributário: A Emenda Constitucional de número dezoito (E.C. n.18²⁷).

A partir de então, o Imposto Sobre Transações e o Imposto sobre Diversões Públicas foram remodelados e receberam um novo nome, o de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o qual seria de competência exclusiva dos Estados.

²⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

²⁷ BRASIL. Emenda Constitucional Nº 18, de 5 de Fevereiro De 1998. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc18.htm>. Acessado em 12 de fevereiro de 2017.

O mesmo aconteceu com o antigo Imposto sobre Industrias e Profissões, obteve uma nova denominação, a de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), o qual seria de competência exclusiva dos municípios.

No artigo 15 da referida Emenda Constitucional, a mesma assim dispôs sobre o ISS:

“Art. 15. Compete aos municípios o imposto sobre serviço de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.
Parágrafo único. Lei Complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este das previstas do art. 12.”²⁸

Devido a uma necessidade de completa distinção entre as atividades alvo do ISS e daquelas alvo do ICMS, a EC subscrita só veio a se tornar executável no ano seguinte, em 1966, com a publicação da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, conhecida como Código Tributário Nacional.

A referida lei, em seus artigos 71 a 73, tornou possível visualizar de forma concreta as operações sujeitas ao ICMS e ao ISS. O CTN assim dispôs sobre a delimitação do termo “serviço”:

“Art. 71. [...] § 1º. Para os efeitos deste artigo, considera-se serviço:
4. – O fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais;
5. – A locação de bens móveis;
6. – A locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza.”²⁹

²⁸ BRASIL. Emenda Constitucional Nº 18, de 5 de Fevereiro De 1998. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc18.htm>. Acessado em 12 de fevereiro de 2017.

²⁹ BRASIL. Lei de número 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acessado em 12 de fevereiro de 2017.

Novamente, no ano seguinte, a promulgação da Constituição de 1967 trouxe novidades em matéria tributária.

Em seu artigo 25, inciso II, a mesma passou a exigir a definição em uma Lei Complementar, não somente dos critérios de distinção entre as operações sujeitas ao ICMS e ao ISS, mas a definição específica dos serviços passíveis de tributação:

“Art. 25. Compete aos municípios decretar imposto sobre: [...] II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência da União ou dos Estados definidos em lei complementar.”³⁰

Consequentemente, em 31 de dezembro de 1968, foi editado o Decreto-lei de número 406, o qual revogou expressamente todas as disposições sobre o ISS contidas no Código Tributário Nacional.

Dessa vez, não mais se definia o termo serviço. Como a constituição havia exigido, agora os serviços sobre os quais haveria incidência do imposto estavam listados:

Art. 8º. O imposto, de competência de municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa profissional ou autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.³¹

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o ISS passou a ser previsto no artigo 156, inciso III:

³⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em 28 de abril de 2016.

³¹ BRASIL. Decreto-Lei de número 406, de 31 de dezembro de 1968. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>. Acesso em 12 de fevereiro de 2017.

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre: [...] III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”³²

A Carta Magna também atribui outras especificidades para a Lei Complementar em papel de matéria tributária:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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.”³³

Após a promulgação da CF de 1988, algumas mudanças no cenário legislativo do ISS podem ser citadas como, por exemplo, a EC n 03/1993 e a EC 37/2002. A primeira alterou a ordem dos incisos e parágrafos que dispõe sobre o tributo, enquanto a segunda estabeleceu a necessidade de uma lei complementar que fixasse a alíquota máxima e mínima para o imposto e os cenários em que os municípios deveriam conceder benefícios fiscais aos contribuintes.

Atualmente, os serviços passíveis de tributação pelo imposto sobre serviços estão definidos pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. É este o texto legislativo responsável por disciplinar o imposto e é através dos seus dispositivos que se torna possível identificar os limites aos elementos que constroem a regra-matriz de incidência do ISS³⁴.

³³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

³⁴ BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 17 de fevereiro de 2017.

3.3 Noções constitucionais de serviço

É essencial que o termo serviço, quando tange ao ISS, tenha seu sentido extraído da Carta Magna e interpretado em um contexto inteiramente jurídico. Essa necessidade se traduz na imperatividade de que não ocorram interpretações extensivas ou no sentido contrário ao teor inicial que a este termo lhe foi dado.

Nesse sentido, HARADA exemplifica equívocos tributários ocasionados no passado devido a esse tipo de confusão:

“[...] a insegurança jurídica na identificação do fato gerador de cada imposto reside na confusão conceitual. Por exemplo, no passado, era comum a confusão entre o serviço de comunicação, tributado pelo ICMS, com o serviço de publicidade, tributado pelo ISS. Outras vezes, confundia-se a prestação do serviço de comunicação com a comunicação em si esquecido do caráter mercantil do imposto. Como se sabe, muita tinta foi gasta em torno da tributação dos provedores da Internet pelo ICMS até chegar à conclusão de que os provedores prestam serviços de comunicação de valor adicionado.”³⁵

Dessa forma, é imperativo que seja definido juridicamente os conceitos de cada termo constante nas normas. Isso, porque é preciso assegurar os limites impostos pela constituição aos entes tributantes quando da instituição dos impostos previstos.

O Código Tributário Nacional positiva este entendimento em seus artigos 109 e 110:

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. 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”³⁶

³⁵ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas. 2016. p. 339.

³⁶ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Como preconizado nos dispositivos supracitados, o direito tributário guarda relação de superposição com os outros ramos do direito e, sendo assim, se faz necessário conceituar os termos obrigacionais relativos ao Direito civil e aqueles de raízes econômicas, visando delimitar o alcance do imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza.

Por isso, se mostra necessário definir a abrangência jurídica dos vocábulos que caracterizam os impostos brasileiros incidentes sobre o consumo: “mercadoria”, “produto industrializado” e “serviço”.

3.3.1 Mercadoria

Uma das maiores dificuldades entre os doutrinadores é apontar o momento exato em que o produto industrializado se torna, de fato, uma mercadoria. FABRETTI aponta o momento exato em sua obra indo de encontro com a maior parte da doutrina:

“[...] Sabe-se que o produto industrializado, importado ou arrematado, no momento da saída do estabelecimento industrial, importador ou atacadista, ainda é produto industrializado. Ao entrar na segunda etapa da circulação econômica, ou seja, a comercialização, deixa de ser produto e passa a ser mercadoria.”

37

Nesse contexto, poderíamos considerar que mercadorias são os itens moveis que são objetos de comércio.

No entanto, para alguns autores essa classificação é ultrapassada, já que a própria Constituição estendeu o conceito tradicional de mercadoria ao positivar a incidência do ICMS sobre a venda de energia elétrica, sendo este um bem incorpóreo.

Portanto, deve-se considerar que o ICMS incide sobre a circulação de bens corpóreos e incorpóreos e nesse sentido HARADA complementa:

³⁷ FABRETTI, Lúdio Camargo. Código Tributário Nacional Comentado. São Paulo: Atlas, 2008, pg. 146.

“O ICMS incide sobre circulação de bens corpóreos e incorpóreos, mas que expressa uma obrigação de dar, cujo objeto da prestação é uma coisa ou direito, algo já existente.”³⁸

3.3.2 Produto industrializado

O Código Tributário Nacional conceitua produto industrializado em seu artigo 46, parágrafo único, da seguinte forma:

“[...]considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade ou o aperfeiçoe para o consumo.”³⁹

Dessa forma, podemos considerar que todo produto que atravessa o ciclo econômico da produção até o consumo, usando como meio as operações de circulação de mercadoria, poderão ser denominados produtos industrializados.

PAUSEL e MELO explicam o ponto fulcral de diferenciação dos âmbitos de incidência do IPI e do ISS:

“Embora o IPI e o ISS impliquem um “fazer”, a atividade de industrialização compreende a produção ou beneficiamento de bens em massa, repetidos, sendo distinta de serviço, por possuir individualidade. Embora os impostos apresentem um natural substrato econômico (inerente à própria capacidade contributiva), há que se considerarem as distintas categorias jurídicas tributárias, inexistindo sentido em conferir-se preeminência a etapas econômicas (produção, circulação, consumo), para a conceituação de serviço.

Os tributos distinguem-se pela circunstância de que o IPI não consiste unicamente num “fazer”, mas também em um “dar” (produto industrializado), decorrente de operações de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou acondicionamento, e renovação ou recondicionamento. O ISS

³⁸ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas. 2016. p. 339

³⁹ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

implica apenas um “fazer”, mediante esforço pessoal, que pode (ou não) traduzir-se num bem corpóreo, ou na utilização de materiais.”

40

Sintetizando, no caso do IPI, mesmo que a industrialização envolva um “fazer”, essencialmente há uma obrigação de dar, pois devido a expressa definição, trata-se de um imposto que tem como incidência a venda, importação ou arrematação de produto industrializado.

3.3.3 Serviço

No sistema jurídico brasileiro, há inúmeras controvérsias em relação a conceituação do termo “serviço”. Devido à complexidade do tema, podemos encontrar diversas visões e argumentos a depender do ramo do direito no qual o vocábulo encontra-se inserido.

HARADA refletindo sobre o tema conclui que:

“Se a Constituição Federal utilizou a expressão serviços de qualquer natureza para fixar a competência impositiva municipal, sem dizer o que é, obviamente o conceito dado pelo direito privado é vinculante ao direito tributário, não podendo o legislador tributário alterar esse conceito. Isso está expresso no art. 110 do CTN.

Serviço significa um bem econômico imaterial, fruto de esforço humano aplicado à produção. “É produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade (transporte, espetáculo, consulta médica), mas que não se apresenta sob forma de bem material” (Cf. Grande Enciclopédia Delta Larousse. Rio de Janeiro: Delta, 1970, vocábulo serviço).

Prestar serviço significa servir, isto é, ato ou efeito de servir. **É o mesmo que prestar trabalho ou atividade a terceiro, mediante remuneração.** O ISS recai sobre circulação de bem imaterial (serviço).”⁴¹

⁴⁰ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*, 6. ed. p. 306.

⁴¹ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas. 2016. p. 340

BARRETO conceitua o vocábulo serviço nos seguintes termos:

“É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é o fazer desenvolvido para outrem.

O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é o esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. Conceitualmente, parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem se serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho ‘para si mesmo’, não o é afirmar-se que se prestou um serviço ‘a si próprio’.

Em outras palavras, pode haver trabalho sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica.

Num primeiro momento, **pode-se conceituar serviço como todo o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem)**. Assim, o gênero trabalho é esforço humano (em sentido próprio favor ou no de terceiros) e espécie serviço é apenas o esforço humano desenvolvido em benefício de terceiros.”⁴²

No mesmo sentido é o entendimento de **GIARDINO**:

“A Constituição reserva aos Municípios a instituição de imposto ‘sobre serviços de qualquer natureza’, não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados (art. 24, II). Atribuí-lhes, pois, poderes de tributação sobre o fato ‘serviços’.

Não há, no caso, imposto do tipo ‘documental’ ou seja (na classificação exposta por Amílcar Falcão) incidente sobre o título expressivo da relação (jurídica) ‘de serviços’ estabelecida. Tampouco imposto sobre ato negocial: o fato da realização ou consumação do contrato de serviços.

Na verdade, quando a Constituição alude a serviços de qualquer natureza, refere-se ao próprio ato material ou prestação concreta, especificamente o evento representativo da execução do contrato de serviços que, embora só se verifique sobre o pressuposto da antecedente contratação, com ela não se confunde.”⁴³

⁴² BARRETO, Aires. F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 29.

⁴³ GIARDINO, Cléber. ISS – competência municipal. *Revista de Direito Tributário*, n. 32. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. P. 233

Das lições acima, é possível extrair algumas conclusões relevantes em relação ao tema do presente trabalho e que, nos próximos capítulos, terão conexão direta com a conclusão do mesmo.

Primeiramente, é possível concluir que o aspecto material da regra-matriz constitucional do ISS consiste na prestação de serviço, entendida como uma atividade humana desenvolvida em benefício de outrem.

Em seguida, entende-se que o conceito constitucional de serviço, relativamente a sua tributação, não corresponde ao mesmo extraído dos dicionários ou das definições mais ordinárias, pois o termo empregado no dispositivo legal precisa ser interpretado de acordo com sua raiz jurídica visando restringir o alcance do vocábulo.

Adicionalmente, conclui-se que o termo “serviço” utilizado para identificar o momento do fato gerador do ISS, pode ser interpretado como uma “obrigação de fazer”, se distanciando das “obrigações de dar”.

Por último, podemos afirmar que a tributação de qualquer outro instituto que esteja fora de alcance dos objetivos da norma matriz instituidora do imposto sobre serviços de qualquer natureza, será equivocada e contra os princípios elencados na Carta maior e, por isso, inconstitucional.

3.4 Hipótese de incidência tributária do ISS

A hipótese de incidência de um tributo é a descrição abstrata e hipotética de uma ação que terá como consequência o nascimento da obrigação tributária de recolher impostos sobre os frutos daquela.

Através dos dispositivos jurídicos será possível encontrar os aspectos fundamentais que formam a hipótese de incidência tributária. Esta estará representada nos aspectos material, espacial e temporal, enquanto sua consequência poderá ser encontrada nos aspectos quantitativo e pessoal.

A Lei Complementar de número 116 de 2003 é a responsável por definir os componentes da regra-matriz de incidência do ISS, os quais serão vistos a seguir.

3.4.1 Aspecto Temporal

O aspecto temporal é o momento no qual nasce a obrigação tributária. É o contexto temporal que nos permite identificar exatamente em que instante aconteceu o fato descrito. Permite, dessa forma, afirmarmos que é este o aspecto responsável por amarrar devedor e credor através de um liame jurídico (tempo).

A temporalidade do fato gerador deve, portanto, estar especificada na norma de forma clara e objetiva, pois é ela que demonstra o momento exato em que nasce a obrigação tributária entre o contribuinte ou responsável pelo imposto e o ente tributante.

Caso o legislador não exponha claramente o momento em que o fato gerador acontece, a doutrina entende que deverá ser considerado o momento em que o fato material descrito na hipótese de incidência ocorre. Ou seja, entende-se que independente da exposição ou não do mesmo, sempre haverá o aspecto temporal da hipótese de incidência.

A Lei Complementar n. 116/2003 e o Decreto-lei n. 406/68 não possuem qualquer descrição da forma específica do aspecto temporal. Dessa forma, coube a legislação ordinária essa determinação. Como pode ser observado no art. 116 do Código Tributário Nacional:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”⁴⁴

⁴⁴

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

3.4.2 Aspecto Pessoal

É através do aspecto pessoal que será possível identificar os sujeitos envolvidos na incidência do ISS. Em um polo da relação jurídica, o sujeito passivo – aquele que detém competência para instituir e efetuar a cobrança do tributo – e, do outro lado, o sujeito ativo – aquele que terá como obrigação o pagamento do tributo por ser responsável pela geração do fato imponible.

Nas palavras de ATALIBA:

“O aspecto pessoal é o atributo da hipótese de incidência que determina o sujeito ativo da obrigação tributária respectiva e estabelece os critérios para fixação do sujeito passivo.”⁴⁵

O Código Tributário Nacional, em seus artigos 119 e 121, faz expressa menção aos polos dessa relação jurídica, nos termos que seguem:

“Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.

[...]

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”⁴⁶

A Carta Magna, em seu art. 156, inc. III⁴⁷, outorga aos Municípios e ao Distrito Federal a titularidade de sua competência tributária. São estes entes públicos os responsáveis por efetuar a cobrança do ISS e detentores do direito de instituir o mesmo. Estes, portanto, serão o polo ativo da obrigação.

⁴⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 87.

⁴⁶ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

⁴⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>

Já em relação ao sujeito passivo, o CTN estabelece como contribuinte aquele que possua relação direta com o fato gerador da incidência tributária. Ou seja, no caso do ISS, o prestador do serviço será o polo passivo.

Essa regra está estabelecida na Lei Complementar n. 116/03, em seu art. 5º, onde dispõe da seguinte forma:

“Art. 5º. Contribuinte é o prestador do serviço.”⁴⁸

Entretanto, diversamente do que é encontrado no artigo suscitado, devido ao art. 6º da mesma LC n. 116/03, existe a possibilidade de que, mediante edição de Lei, seja atribuída a responsabilidade pelo crédito tributário a um terceiro, o qual encontra-se vinculado de certa forma ao fato gerador da obrigação tributária.

Nesse cenário, a responsabilidade transmite-se do contribuinte, ou seja, do prestador do serviço, ao responsável (aquele que está contratando o mesmo), ou seja, ao tomador do serviço.

Assim está disposto no artigo em questão:

“Art. 6º. Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.”⁴⁹

3.4.3 Aspecto Quantitativo

É no aspecto quantitativo que podemos encontrar a chave para a determinação do objeto prestacional, em outras palavras, qual o valor que o polo ativo pode exigir e que o polo passivo deverá pagar.

⁴⁸ BRASIL. Lei Complementar n. 166, de 31 de julho de 2003.

⁴⁹ *Idem, Ibidem.*

Podemos afirmar que o aspecto quantitativo será o responsável por apresentar a base de cálculo do tributo e a sua alíquota, que, quando combinadas, definem o valor numérico do débito tributário.

CARVALHO explica como a base de cálculo e alíquota do ISS possuem relação de complementariedade:

“Uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador. Para tanto, recebe a complementação de outro elemento que é a alíquota, e da combinação de ambos resulta a definição do *debitum* tributário. Sendo a base de cálculo uma exigência constitucionalmente obrigatória, a alíquota, que com ela se conjuga, ganha, também, foros de entidade indispensável. Carece de sentido a existência isolada de uma ou de outra.”⁵⁰

A base de cálculo, a não ser que haja dispositivo legal contrário, será sempre o próprio valor cobrado pela realização do serviço, como dispõe o art. 7º da LC 116/03:

“A base de cálculo do imposto é o preço do serviço”⁵¹

As únicas exceções à regra estão dispostas nos três parágrafos do mesmo dispositivo: serviços profissionais prestados por autônomos ou pelas chamadas sociedades civis de profissão regulamentada (§1º e §3º) e prestações de serviço relacionados à construção civil (§2º).

É importante ressaltar que quando fala-se em “preço do serviço”, deve-se entender a mesma como todos os custos despendidos para a prestação do mesmo como, por exemplo, materiais, mão-de-obra terceirizada e locação de equipamentos.

Em relação a alíquota, no caso do ISS, o inciso I do § 3º do art. 156 da Constituição Federal define que cabe à lei complementar fixar suas alíquotas

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 74.

⁵¹ BRASIL. Lei Complementar n. 166, de 31 de julho de 2003.

máximas e mínimas⁵². A Lei Complementar n. 116/03, dessa forma, exerce neste ponto em específico, apenas parte de suas atribuições.

Isto porque, apesar de ter fixado o teto máximo de 5% para alíquota do ISS (art. 8º, inc. II), ela omitiu-se em relação a alíquota mínima. Neste cenário, manteve-se a alíquota mínima provisória de 2%, prevista na Emenda Constitucional n. 37, de 12 de junho de 2002, que acrescentou o art. 88 ao Ato de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), dispondo a alíquota de 2% enquanto não houvesse a fixação de outra alíquota mínima por lei complementar:

“Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incs. I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inc. III do caput do mesmo artigo:

I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Dec.-lei 406, de 31.19.1968;

II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inc. I; “⁵³

Apesar das discussões doutrinárias, a maior parte da mesma considera que a alíquota do ISS pode variar entre 2% e 5%, conjugando a Lei Complementar n. 116/03 e a EC n. 37/02.

3.4.4 Aspecto Material

O aspecto material é o que determina o ato tributário, o qual desencadeará o fato gerador. Sobre a importância desse aspecto, ATALIBA leciona nos seguintes termos:

⁵² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

⁵³ BRASIL. Emenda Constitucional n. 37, de 12 de junho de 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm>. Acesso em 30 de maio de 2017.

“Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.”⁵⁴

No caso do ISS, a materialidade objeto da norma é a prestação do serviço, conforme disposto no art. 156, inc. III da CF de 1988, desde que não esteja compreendido dentro das hipóteses previstas no art.155, inc. II (serviços sujeitos ao ICMS), e definido na LC n116/03.

O art. 1º da Lei Complementar de n. 116/03 assim dispõe:

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

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

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

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

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.⁵⁵

Por fim, é necessário que essa prestação ocorra sob determinadas circunstâncias, como leciona BAPTISTA:

⁵⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 90.

⁵⁵ BRASIL. Lei Complementar n. 166, de 31 de julho de 2003.

“[...] a prestação de fazer objeto da incidência do ISS não pode se encontrar inserida nas hipóteses de “a) prestação-fim de um serviço de transporte intermunicipal ou de um serviço de comunicação, b) prestação de serviço de trabalhador empregado, avulso ou servidor público, e c) prestação de serviço alcançada por regras de imunidade.”⁵⁶

3.4.5 Aspecto Espacial

O aspecto espacial da hipótese de incidência pode ser definido como a indicação de circunstância de lugar exposta explicitamente na hipótese de incidência e de conteúdo relevante para a determinação do espaço no qual se configurou o fato gerador.

Devido ao tema deste trabalho, a determinação do local onde incide o tributo receberá extrema atenção no próximo tópico. Dessa forma, e visando eliminar afirmações repetitivas, falaremos mais desse aspecto no próximo capítulo deste estudo.

⁵⁶ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*, 2007. p. 622

4. A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE SERVIÇOS PRESTADO NO EXTERIOR E A SUA INCONSTITUCIONALIDADE

A Lei Complementar nº 116/03 abarcou novas regras genéricas acerca do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), trazendo dispositivos que trouxeram novidades a regência do referido imposto municipal.

Dentre estas, destaca-se a prevista no § 1º do artigo 1º do aludido diploma legal, qual seja ela, a incidência do ISS sobre serviços prestados no exterior ou naqueles nos quais a sua prestação tenha sido iniciada no exterior.

O Presente estudo pretende analisar a compatibilidade constitucional de uma das mais controversas questões tributárias: a tributação pelo ISS de serviços prestados integralmente no exterior (importação de serviços).

4.1 Aspectos da Tributação Sobre a Importação de Serviços

Dentro da lógica criada com esse ineditismo e as disposições constantes no artigo 1º da LC nº 116/03 e em seu § 1º, podemos afirmar que o fato gerador do ISS na importação de serviços seria a prestação de serviços previstos na lista anexa à referida lei complementar, quando estes sejam realizados no exterior (serviços advindos do exterior) ou que lá tenham sua prestação iniciada.

Nos casos previstos, de acordo com a regra geral prevista no artigo 5º da LC nº 116/03, o contribuinte do imposto é o prestador do serviço, apesar do mesmo texto legal determinar a responsabilidade tributária do tomador do serviço (artigo 6º, § 2º, I)⁵⁷, que irá figurar como agente de retenção do ISS.

Em relação ao local da prestação do serviço, a operação de importação de serviço encontra-se entre as exceções à regra geral de cobrança do ISS pelo Município, que se baseia na localização do estabelecimento do prestador.

Nesses casos, de acordo com o disposto no inciso I do Artigo 3º da Lei Complementar nº 116/03, o serviço considera-se prestado e “o imposto deverá ser

⁵⁷ BRASIL. Lei Complementar n. 166, de 31 de julho de 2003.

recolhido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado.”⁵⁸

A base de cálculo do ISS nas referidas operações não sofre alterações, correspondendo ao preço do serviço, conforme artigo 7º da LC n.º 116/03.

Destaca-se que, ainda que não exista previsão expressa nesse sentido, nos casos em que a pessoa jurídica brasileira, responsável pelo recolhimento do ISS, assume seu encargo financeiro, entende-se que a base de cálculo do ISS deve ser reajustada de forma a incluir o montante do imposto no preço do serviço.

4.2 Análise Referente a Constitucionalidade da Tributação da Importação de Serviços

Com a edição da Lei Complemente 116/03, muitos questionamentos foram levantados pelos operadores do Direito Tributário acerca da viabilidade constitucional da tributação instituída pela referida lei sobre a importação de serviços.

A doutrina, ainda nos dias atuais, discute fervorosamente qual seria a resposta correta para a análise proposta. Não há uma resposta exata e ainda hoje é realizado a cobrança de ISS sobre esses serviços.

Entretanto como o direito é matéria mutante e devido a uma maior atenção a questão da tributação internacional, os argumentos que envolvem o assunto podem ser discutidos para chegar a uma conclusão e é isso que será realizado nos tópicos que seguem.

4.2.1 Limites ao Exercício do Poder Tributário Pelos Estados

Apesar das discussões doutrinarias acerca do tema, referente aos **limites espaciais imponíveis à soberania tributaria de cada Estado, tem se solidificado** cada vez mais a ideia de que tais limites são, em princípio, aqueles **correspondentes à possibilidade de eficácia das normais fiscais.**

⁵⁸ BRASIL. Lei Complementar n. 166, de 31 de julho de 2003.

Na mesma linha de raciocínio é o entendimento de ROCHA:

“No direito tributário material não há limitação alguma à imposição: os critérios de vinculação com o sujeito ativo, sejam eles mais diretamente entre os sujeitos ou entre o fato gerador e o sujeito ativo, podem ser de qualquer natureza e a única limitação é de índole prática, devendo a lei estabelecer como fatos geradores somente aqueles que de certa maneira sejam controláveis pela administração e sejam suscetíveis de conduzir ao resultado que a lei tributária se propõe. Dentro desses limites o legislador pode eleger qualquer critério de vinculação do fato gerador ao sujeito ativo, segundo lhe pareça mais oportuno.”⁵⁹

Nesse sentido, entende-se que a soberania tributária de uma nação estaria totalmente limitada pela possibilidade do Estado executar as normas que o mesmo editou. Dessa forma, não haveria sentido em criar regras inócuas como, por exemplo, o direito ao Estado Brasileiro de tributar operações de circulação de mercadoria ocorridas dentro de outro Estado soberano, pois o Brasil não lograria meios de tornar eficaz uma regra jurídica nesse sentido.

Ainda que aceitemos que a tese de que cada Estado pode tributar qualquer evento ocorrido, independente do seu local, de forma irrestrita, fica claro que um sistema tributário como o brasileiro, cercado por forte regulação constitucional, essa tributação teria necessariamente que se coadunar com as regras e princípios estabelecidos pela Constituição Federal.

No caso do Imposto sobre serviços importados, tópico de discussão do presente trabalho, não é o que acontece.

4.2.2 A Dupla Função da Regra-Matriz De Incidência do ISS

Como exposto no último tópico, a Carta Magna estabeleceu limites às competências tributárias de cada ente tributante. Assim, pode-se alcançar a ideia de que cada regra de atribuição de competência tributária detém uma dupla função, na medida em que estabelece as situações em que determinada

⁵⁹ ROCHA, Sergio André. Tributação Internacional. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2014, pg. 292.

competência pode ser exercida, ao mesmo tempo, determina também que toda e qualquer situação que se encontra fora de campo de incidência, encontra-se excluída da tributação.

ROCHA leciona no mesmo sentido:

“[...] Ao estabelecer que os municípios e o Distrito Federal possuem competência para instituir imposto sobre a prestação de serviços, determina a Constituição, simultaneamente, que lhes falce competência para tributar pelo ISS qualquer comportamento que não possa ser equiparado à atividade de prestação de serviços. Daí a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre atividades de locação, por exemplo. ”⁶⁰

Além de estabelecer o comportamento a ser tributável, a regra-matriz de incidência também conta com diretrizes espaciais, as quais indicam o local onde a ocorrência do comportamento estabelecido como fato gerador produz os efeitos fiscais previstos.

Conclui-se, portanto, que a incidência de cada tributo está condicionada à ocorrência do fato gerador em determinado local. Caso o mesmo ocorra em lugar diferente do que encontra-se disposto na regra-matriz, não haverá incidência e, conseqüentemente, nascimento do débito tributário.

Esse entendimento é reforçado por ROCHA nos seguintes termos:

“[...] a ocorrência do fato gerador do imposto encontra-se sempre vinculada aos limites territoriais de um Município, de forma que, em uma primeira análise, não haveria que se falar em fato gerador do ISS ocorrido fora de um Município. ”⁶¹

O aspecto espacial do ISS encontra-se definido na Lei Complementar nº 116/03 e tem como base dois critérios. A regra feral é de que o imposto é devido no Município em que está o estabelecimento do prestador do serviço e a exceção é o imposto ser devido no local em que o mesmo é prestado.

No caso da importação de serviços, a Lei Complementar nº 116/03 prevê

⁶⁰ ROCHA, Sergio André. Tributação Internacional. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2014, pg. 292.

⁶¹ *Idem, ibidem*

que seria considerado prestado o serviço no Município onde estiver localizado o estabelecimento do tomador ou do intermediário do serviço e é esse um dos pontos que devem ser questionado à luz da constituição.

A referida previsão não está em consonância com os limites espaciais impostos pela constituição para a cobrança do ISS. Isso porque, nos casos em que o serviço é integralmente prestado no exterior, o vínculo estabelecido entre a prestação do serviço e o Município brasileiro, não acontece pela realização do fato gerador (prestação de serviço) neste, mas devido a presença do sujeito passivo no mesmo.

Assim, ao vincular a presença do tomador do serviço, o qual não possui qualquer vínculo com a relação jurídica tributária, com o fato gerador de um imposto do qual ele não participa (não presta o serviço), desrespeita os limites espaciais estabelecidos pela constituição.

Diversamente do que argumenta-se acima, parte da doutrina se posiciona contra a tese que pareceria cabível questionar a constitucionalidade da lei complementar pelo fato de o desenvolvimento do serviço ocorrer no exterior.

Essa corrente cita como exemplo a ênfase foi dada ao aspecto material do ICMS, que garantia a tributação sobre operações relativas à circulação de mercadoria e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Isso, fez com que fosse necessário que o próprio constituinte tratasse de admitir sua incidência para os casos de importações.

No caso do imposto municipal, o constituinte deixou bem claro que o mesmo incide sobre os serviços de qualquer natureza e, portanto, teria aberta a possibilidade de tributar um serviço cujo resultado verifique-se no país, mesmo que sua prestação tenha ocorrido no exterior.

Assim, a doutrina que defende a constitucionalidade da exigência do ISS sobre a importação de serviços, em resumo, afirma que a regra constitucional atributiva de competência do imposto municipal não deposita ênfase em sua materialidade, como aconteceria com o ICMS.

Dessa forma, se faz necessário esmiuçar o sentido profundo de “prestação de serviço” e trazer conceitos já citados no terceiro capítulo desta obra.

4.2.3. A Prestação de Serviços e seu Aspecto Material

Apesar do argumento utilizado pela Doutrina divergente, é cristalino que a Constituição ao prever a possibilidade de tributação de serviços de qualquer natureza está referindo-se à instituição de imposto sobre a prestação de serviços, uma vez que, diversamente do que acontece com o IPI, por exemplo, em que há a tributação sobre uma determinada categoria de bens, os “produtos industrializados”, o ISS incide, necessariamente sobre uma atividade, denominada “serviços” ou “prestação de serviços”.

Dessa forma, importa reascender a discussão do capítulo 3 sobre o que seria serviço. Para Aires Barreto, o vocábulo serviço pode ser compreendido nos seguintes termos:

“É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é o fazer desenvolvido para outrem.

O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é o esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. Conceitualmente, parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem se serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho ‘para si mesmo’, não o é afirmar-se que se prestou um serviço ‘a si próprio’.

Em outras palavras, pode haver trabalho sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica.

Num primeiro momento, pode-se conceituar serviço como todo o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem). Assim, o gênero trabalho é esforço humano (em sentido próprio favor ou no de terceiros) e espécie serviço é apenas o esforço humano desenvolvido em benefício de terceiros.”⁶²

Ressaltando o aspecto material intrínseco ao conceito de serviço, Cleber Giardino sustenta:

“...quando a constituição alude a serviços de qualquer natureza, refere-se ao próprio ato material ou prestação concreta,

⁶² BARRETO, Aires. F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 29.

especificamente o evento representativo da execução do contrato de serviços que, embora só se verifique sob o pressuposto da antecedente contratação, com ela não se confunde.”⁶³

José Eduardo Soares de Mele sustenta o mesmo entendimento no sentido de que a materialidade constitucional do ISS correspondente à atividade de “prestar serviços”, ao aduzir que “o cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma ‘prestação de serviço’, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado”⁶³

Adicionalmente, apesar da legislação tributária não definir o vocábulo “serviço”, há no ordenamento jurídico brasileiro definição de serviço, no mesmo sentido, no § 2º do artigo 3º da Lei nº 8.078/90 (Código de defesa do consumidor), cuja redação é a seguinte:

“Art.3º [...]

§ 2º. Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.”⁶⁴

Conclui-se, dessa forma, que o aspecto material da regra-matriz constitucional do ISS consiste na prestação de serviço, entendida como uma atividade humana desenvolvida de em benefício de outrem.

4.2.4. A Inconstitucionalidade em questão

Diante do que foi discutido neste capítulo podemos aduzir as informações que seguem.

Primeiramente, quanto a questão espacial, fica claro que o Brasil, Estado

⁶³ GIARDINO, Cléber. ISS – Competência Municipal: O artigo 12 do Decreto Lei nº 406

⁶⁴ BRASIL. Lei Nº 8.078, de 11 de Setembro de 1990.

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8078.htm>

Soberano, pode editar normas que instituíam impostos em qualquer lugar do mundo. Entretanto, tais normas se mostram inócuas, na medida em que, por não ter artifícios para efetuar a cobrança dos mesmos, não detém as ferramentas necessárias para alcançar o cerne da motivação da existência de um tributo: a de recolher impostos para o Estado que requer que um fato gerador seja tributável.

Ademais, fica claro que a previsão constante na Lei Complementar 116/03 não converge com os princípios de soberania previstos na constituição ao estabelecer o vínculo entre a prestação do serviço e o município brasileiro, não pela realização do fato gerador (a prestação do serviço)

A referida previsão não está em consonância com os limites espaciais impostos pela constituição para a cobrança do ISS. Isso porque, nos casos em que o serviço é integralmente prestado no exterior, o vínculo estabelecido entre a prestação do serviço e o Município brasileiro, não acontece pela realização do fato gerador (prestação de serviço) neste, mas devido a presença do sujeito passivo no mesmo.

E, conforme afirmado anteriormente, ao vincular a presença do tomador do serviço, o qual não possui qualquer vínculo com a relação jurídica tributária, com o fato gerador de um imposto do qual ele não participa (não presta o serviço), desrespeita os limites espaciais estabelecidos pela constituição. Sendo, portanto, inconstitucional a cobrança de tal imposto.

Finalmente, enfrentando os argumentos contrários às conclusões acima, de que quando o constituinte instituiu o imposto, ele não deu ênfase ao aspecto material. Importa destacar que o texto constitucional deixa claro que quando se fala em “possibilidade de tributação de serviços de qualquer natureza”, está se referindo à instituição de imposto sobre a prestação de serviços.

Ou seja, o ISS somente incidirá sobre uma atividade denominada “serviços” ou “prestação de serviços” e, como visto durante este estudo, serviço será toda a “atividade humana desenvolvida de em benefício de outrem”.

De forma que, ao instituir a cobrança de ISS sobre serviços prestados integralmente no exterior, está ultrapassando a soberania do Estado brasileiro para alcançar um fato gerador ocorrido fora do campo permitido pela constituição e, sendo assim, impossível de ser requerida a cobrança do imposto e consequentemente sendo inconstitucional a escolha do tomador do serviço como agente de retenção, já que o mesmo não possui vínculo com nenhum dos polos

da obrigação e a mesma se origina de um fato que não está conectado ao território brasileiro e, portanto, fora do campo espacial capaz de ser alvo da incidência do ISS.

Conclui-se, devido ao fator espacial, material e até mesmo em relação a condição do agente de retenção do imposto, que a incidência do ISS sobre serviços prestados integralmente no exterior é inconstitucional e, assim, passível de ser questionada a luz dos princípios da Carta maior e de seus institutos secundários.

5. CONCLUSÃO

A Constituição Federal é rígida e, com extrema rigidez, fixa as competências tributárias, determinando as áreas exclusivas de atuação das pessoas políticas. A legislação infraconstitucional não altera a Constituição, assim, não pode a lei complementar diminuir ou ampliar competências.

Cada regra de atribuição de competência tributária exerce uma função dupla. Descreve, genericamente, ao distribuir as competências, quais os fatos que podem ser escolhidos pelo legislador infraconstitucional como hipótese de incidência de determinado imposto, ao mesmo tempo excluindo da tributação toda e qualquer situação que se encontra fora de seu campo de incidência.

O inciso III do art. 156 da Constituição estabelece o âmbito de competência dos Municípios para legislar sobre o Imposto sobre Serviços, não compreendidos na competência dos Estados, definidos em lei complementar.

Do conceito de serviço descrito pela Constituição podemos alcançar a ideia de que somente é tributável a materialidade de “prestar serviço”, pois o prestador é o beneficiário da remuneração, que é o que indicará a mensuração do conteúdo econômico.

A materialidade descrita pelo § 1º do art. 1º, da LC nº 116/03, quanto à importação de serviços, pretende, sem autoridade legislativa, ampliar a materialidade constitucional, para “consumir, fruir ou utilizar serviço”. Algo que, conforme demonstrado no último capítulo, não se sustenta.

A Constituição não é explícita no que diz respeito ao local onde será considerado ocorrido o fato gerador. Entretanto, verifica-se que o critério espacial da hipótese deve coincidir com o campo de eficácia da lei tributária. Portanto, o fato jurídico definido pela Constituição há de ocorrer em um ponto situado dentro do território do Município, que é onde a lei municipal poderá produzir seus efeitos.

Isso quer dizer que, consoante o princípio da territorialidade, a ocorrência da hipótese de incidência do ISS encontra-se sempre vinculada aos limites de um Município, no âmbito interno do país, e não no exterior, salvo autorização constitucional expressa, o que não acontece no caso exposto.

Embora a LC nº 116/03 estabeleça, no seu art. 3º, inc. I, que, na hipótese

de importação de serviços, o mesmo será considerado prestado no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço, deve-se considerar prestado o serviço, de acordo com as lições constitucionais, no local do estabelecimento prestador ou no local da sua efetiva prestação, a depender da tese adotada.

O conceito de importação de serviços está implícito na disposição do § 1º do art. 1º da LC nº 116/03, segundo o qual o imposto incide sobre os serviços provenientes do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior, interpretado à luz da materialidade constitucional conferida ao ISS (“prestar serviço”), varia conforme a tese escolhida referente ao critério espacial.

A adoção do critério espacial do local da efetiva prestação do serviço restringe a incidência do ISS, pois inviabiliza a cobrança do imposto quando a execução dos serviços ocorre além dos limites territoriais do país, diferentemente do que ocorre quando o critério espacial for o do local do estabelecimento prestador.

Diante da hipótese de incidência do ISS planejada pela Constituição, o polo passivo direto (contribuinte) da obrigação será, necessariamente, o prestador do serviço, sendo que o mesmo somente pode ser alcançado pela norma quando o fato jurídico ocorrer no território nacional.

A LC nº 116/03, no seu art. 6º, § 2º, inc. I, quanto à importação de serviços, determina como responsáveis tributários o tomador ou intermediário do serviço, o que destoa totalmente daquilo previsto na constituição, já que retira o foco do contribuinte e transfere a responsabilidade para o tomador do serviço, o qual não está inserido no vínculo jurídico-tributário nascido com a ocorrência do fato gerador.

Devido ao total desrespeito entre os critérios trazidos pela Lei Complementar nº 116/03, com os que compõem a regra-matriz constitucional do ISS, pode-se entender que a referida lei visou a criação de um imposto novo, o qual seria de competência da União.

Indo além, o próprio art. 156, III, da CF não faz qualquer referência à importação de serviços. Por isso, pode-se afirmar que a legislação complementar ultrapassa os limites de sua função (art. 146, CF), incluindo dispositivo de assunto fora do escopo encontrado na Carta Magna.

Assim, por não possuir os pressupostos constitucionais para a instituição

de impostos residuais (art. 154, I, CF), o ISS sobre a importação de serviços se torna um ineditismo tributário sem alcance e, portanto, sem que possa atingir seus objetivos e respeitar os ditames constitucionais.

Dessa forma, e por todos os argumentos apresentados neste trabalho, fica claro que não há respaldo constitucional para a incidência do ISS sobre a importação de serviços. Sendo que, quando estes serviços tiverem sua prestação integralmente no exterior, podemos considerar uma anomalia tributária, tendo em vista que claramente não há respaldo constitucional para a efetuar a cobrança do tributo e a ferramenta que a Lei Complementar 116/03 criou se mostra inconstitucional e inapropriada ao transferir a responsabilidade do contribuinte para o tomador do serviço.

Ainda hoje sendo fruto de debate doutrinário de forma intensa, a questão não teve uma resolução. É cristalino que a “gula tributária” por parte dos municípios conjugada com um Estado falido fez com que uma anomalia tributária permaneça viva por mais de uma década. Importa destacar que, apesar da demora, há em curso ações voltadas a declaração da inconstitucionalidade de tais dispositivos.

6. REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 16ª Edição, Ed. Forense – 2008.

BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BARRETO, Aires. F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2005.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 12 de junho de 2017.

BRASIL. *Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>. Acesso em 28 de abril de 2017.

BRASIL. *Emenda Constitucional n. 37, de 12 de junho de 2002*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm>. Acesso em 12 de junho de 2017.

BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 28 de junho de 2017.

BRASIL. *Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 28 de abril de 2017.

CARNEIRO, Cláudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 4ª Edição, Ed. Saraiva – 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Código Tributário Nacional Comentado*. São Paulo: Atlas, 2008.

GIARDINO, Cléber. *ISS – competência municipal*. *Revista de Direito Tributário*, n. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014.

MENDES, Gilmar; COELHO, Inocêncio; BRANCO, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 4ª Edição, Ed. Saraiva – 2011.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*, 6. ed.

ROCHA, Sergio André. *Tributação Internacional*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 14ª Edição, Ed. Renovar – 2012.