

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC – SP

LETICIA B. TOURINHO DANTAS

O ISS E A SUA INCIDÊNCIA NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

MESTRADO EM DIREITO

São Paulo

2010

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

LETICIA B. TOURINHO DANTAS

O ISS E A SUA INCIDÊNCIA NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE em Direito, na área de concentração Direito do Estado, subárea de Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho.

São Paulo

2010

Banca Examinadora:

*Aos meus pais, Maria Vitória e Sérgio, aos meus
irmãos Rodrigo e Guilherme e à minha afilhada
Victoria, pelo amor, compreensão, apoio
incondicional e pela forma como enchem minha vida
de alegria.*

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Maria Vitória e Sérgio, meus irmãos, Rodrigo e Guilherme e à minha afilhada, Victoria, simplesmente por existirem na minha vida e, juntos, tornarmos nossos sonhos possíveis.

Ao professor e mestre Paulo de Barros Carvalho, exemplo de seriedade e excelência acadêmica, pela oportunidade de ter entrado no mestrado e, durante esta trajetória na PUC/SP, muito ter aprendido e aprofundado no estudo do Direito Tributário.

A Tácio Lacerda Gama e Andréa Medrado Darzé, que acreditaram em mim e incentivaram o meu ingresso no mestrado. Além de grandes amigos, muito tenho aprendido com eles ao longo destes anos de academia e de vida; os primeiros de muitos que estão por vir.

A Maria Rita Ferragut que, de professora, tornou-se grande amiga, sempre presente em momentos importantes da minha vida desde então.

A Silvia Piva, pela amizade iniciada nos corredores da PUC/SP e que não se limitou àquele espaço, fazendo hoje parte da minha vida, pelo seu apoio, especialmente nesta fase da dissertação, com incentivos constantes, mesmo nos momentos de maior angústia ao longo deste doloroso e gratificante processo de aprendizado.

A Júlia Nogueira e Tácio Lacerda Gama, pela incansável disposição para discutir e me ajudar a esclarecer as dúvidas que tanto me afligiam no decorrer deste trabalho.

A Roberta Prado, Renata Nogueira, Maria Carmem Barros, Nadja Valente, Ana Luiza Lourenço Salles, Fernanda Donabella Camano de Souza, Liane Grisi, Renata Duarte, Fernanda Carvalho, Gabriela Lemos, Ana Luiza Lourenço, Luciana Vilardi Mifano, Adriano Correia e todos os meus outros amigos especiais, pelo amor e compreensão, sempre.

*A adversidade desperta em nós capacidades que, em
circunstâncias favoráveis, teriam ficado
adormecidas.*
Horácio

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é estudar as normas que dispõem sobre a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza nas situações que caracterizam a importação de serviços, a fim de verificar a sua compatibilidade com o ordenamento jurídico-positivo.

A pesquisa tem como ponto de partida a análise do Texto Constitucional, buscando construir o conteúdo, sentido e alcance dos enunciados prescritivos que influem diretamente no regime jurídico do ISS. Neste plano, as atenções se voltam para o estudo da norma de competência do ISS e dos seus integrantes constitutivos como os princípios e demais enunciados infraconstitucionais, passando pelo estudo do papel da lei complementar na conformação do regime jurídico do ISS.

Traçados os limites de fundo e de forma que delimitam a instituição do Imposto sobre Serviços no plano constitucional, alcança-se o arquétipo constitucional deste imposto, parte para a investigação dos enunciados prescritivos introduzidos no ordenamento jurídico a partir da LC n. 116/03, analisando dentro dos limites do direito positivo, cada um dos critérios integrantes da regra-matriz de incidência tributária possível do ISS, a partir da construção dos respectivos conteúdos semânticos, enfatizando aqueles que podem provocar maiores discussões em relação à incidência do imposto na importação de serviços, a saber o critério material, o critério espacial e o critério subjetivo. Conclui que não houve por parte, seja do legislador constitucional seja do legislador complementar, a determinação do critério material (conjugação do verbo com o complemento), limitando-se, ambos os veículos introdutórios, a tratar da materialidade possível do imposto como sendo a prestação de serviços. Quanto ao critério espacial, intimamente relacionado ao princípio da territorialidade, verifica-se a possibilidade de adoção do princípio da origem, tanto quanto do destino na tributação da prestação de serviços, sendo indispensável para a localização da atividade tributável a existência de elementos de conexão com o ordenamento jurídico brasileiro, de modo a legitimar a tributação. Em relação ao critério subjetivo, em especial no tópico da sujeição passiva, constata-se que tem o legislador liberdade para a escolha daquele a quem incumbe o cumprimento da obrigação tributária, dentro dos limites previstos, podendo escolher pessoa diversa daquela que obtém o benefício econômico decorrente da atividade de prestação de serviço, desde que exista uma outra norma, que autorize a restituição (retenção ou reembolso).

Feito isso, tem início a análise da regra-matriz de incidência tributária do ISS incidente na importação de serviços, pelo mesmo método percorrido nas etapas anteriores, concluindo pela sua compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro.

Palavras-chave: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Importação de serviços. Lei complementar. Regra-matriz de incidência tributária. Estabelecimento tomador. Sujeição passiva. Substituição tributária. Capacidade contributiva. Norma de retenção.

ABSTRACT

The objective of this work is to study the rules that deal with the impact of the tax services (ISSQN) in situations that characterize the import of services in order to verify its compatibility with positive legislation.

The research has as its starting point the analysis of the constitutional text, seeking to build content, meaning and scope of prescriptive statements that impact directly on the legal regime of the ISS. In this plan, we focus the study of standards of competence of the ISS and what constitutes it and other infraconstitutional enunciations, through studying the role of supplementary law on the conformation of the legal system of the ISS.

Traced the boundaries of both substance and form that define the institution of Tax Services at the constitutional level, the archetype of this constitutional duty is achieved, partly to investigate these prescriptive statements introduced in the legal system from the LC 116/03, analyzing the limits of positive law, each of the criteria of the rule of taxation possible from the ISS by building their semantic content, focusing on those that can trigger further discussions in relation to the tax in imports of services, namely the substantive test, the space and subjective criteria. We concluded that neither the constitutional legislator nor complement legislator, the determination of the substantive (conjugation of the verb with the complement), limited, both vehicles sheaths to address the possible materiality of the tax as the provision of services. On the space criterion, closely related to the principle of territoriality, we verify the possibility of adopting the principle of origin, as well as the destination on the taxation of services, being indispensable to the location of taxable activity the existence of evidence of connection to the Brazilian legal system, in order to legitimize the tax. Regarding the subjective criterion, especially on the topic of passive submission, we note that the legislature has the freedom to choose those which are responsible for compliance with the tax liability within the prescribed limits, may choose different person from the one who gets the economic benefit arising from activity of service provision, provided that there is another rule that permits restitution (reimbursement or retention).

That done, we begin the analysis of rule of tax incidence of the incident ISS on the import of services covered by the same method in the previous steps, proving its compatibility with the Brazilian legal system.

Keywords: Tax Services of any kind. Import of services. Complementary law. Rule of tax incidence. Establishment taker. Passive submission. Tax substitution. Economic capacity. Standard deduction.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADC	Ação Direta de Constitucionalidade
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art.	Artigo
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
C/C	Combinado com
CC	Código Civil
Cap.	Capítulo
CF	Constituição Federal
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DJU	Diário de Justiça da União
DL	Decreto-Lei
ERESP	Embargos Infringentes no Recurso Especial
LC	Lei Complementar
Min.	Ministro
MP	Medida Provisória
RE	Recurso Extraordinário
Rel.	Relator
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 SISTEMA DE REFERÊNCIA E CONCEITOS FUNDAMENTAIS	14
1.1 Considerações iniciais e metodologia	14
1.2 Sobre o conceito de direito	16
1.3 Sistema e direito	23
1.4 O Subsistema Constitucional Tributário	28
1.5 Sobre a definição do conceito de norma jurídica	29
1.6 Validade e eficácia (e aplicação) das normas jurídicas	40
1.7 Definição de tributo e regra-matriz de incidência tributária	44
2 ASPECTOS ESTRUTURAIS DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NO PLANO CONSTITUCIONAL	51
2.1 Considerações iniciais	51
2.2 Enunciados constitucionais integrativos da norma de competência tributária do ISS	58
2.2.1 Princípios jurídicos tributários	58
2.2.1a Princípio da rigidez do Sistema Tributário e Princípio Republicano	61
2.2.1b O Pacto federativo e o princípio da autonomia dos municípios	64
2.2.1c A Soberania dos Estados e o Princípio da territorialidade	67
2.2.1d Princípio da capacidade contributiva	73
2.2.1e Princípio da vedação ao confisco	83
2.2.1f Princípio da estrita legalidade	86
2.3 Demais enunciados integrativos da norma de competência do ISS: lei complementar tributária	88
2.3.1 Teorias sobre as funções da lei complementar tributária no ordenamento jurídico brasileiro	92
2.4. Sujeição passiva e os enunciados do Código Tributário Nacional	97
2.4.1 Substituição tributária e suas espécies.	106
3 CONSTRUÇÃO DE SENTIDO DOS CRITÉRIOS INTEGRANTES DO ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL DO ISS	112
3.1 Breves considerações sobre o ISS e sua evolução legislativa	112
3.2 Arquétipo constitucional do ISS	113

3.3 Conceito de serviço tributável na doutrina e jurisprudência	116
3.3.1 Obrigação de dar x obrigação de fazer	125
3.4 Estrutura da regra-matriz de incidência tributária do ISS no texto constitucional	133
3.5. Critério material possível e a taxatividade da lista de serviços	136
3.6. Critério temporal	145
3.7. Critério espacial	148
3.8. Critério pessoal	153
3.9. Critério quantitativo	157
4 O ISS NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS	160
4.1 Considerações iniciais	160
4.2 O ISS sobre a importação de serviços e a Lei Complementar n. 116/03	161
4.3 Conteúdo e alcance da expressão importação de serviços e a consagração do princípio do destino	165
4.3.1 Serviços provenientes do exterior do País	171
4.3.2 Serviços cuja prestação tenha se iniciado no exterior	175
4.4 Critério temporal	177
4.5 Critério espacial	182
4.5.1 O princípio da territorialidade e o ISS. Critérios de conexão possíveis.	187
4.5.2 Enunciados relativos à fixação da competência para determinação do critério espacial do ISS. Presunção? Ficção?	193
4.5.3 Local Estabelecimento prestador e a importação de serviços	202
4.5.4 O Local da efetiva prestação de serviços e a importação de serviços	206
4.6 Critério pessoal	207
4.6.1 Substituição tributária	209
4.7 Critério quantitativo	215
4.7.1 A personalidade no ISS e o princípio da capacidade contributiva	217
4.7.2 A base de cálculo do ISS e alíquota do ISS.....	222
4.8 Síntese da regra-matriz de incidência do ISS na importação de serviços no plano infraconstitucional	227
CONCLUSÕES	230
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	242

INTRODUÇÃO

É notória a importância que vem ganhando o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS no panorama do direito tributário nacional ao longo dos últimos anos, seja porque configura, hoje, a maior fonte de receita para os Municípios, seja em razão das complexidades sempre crescentes que surgem em decorrência da globalização e do avanço tecnológico, impondo ao direito positivo e àqueles que com ele lidam, na qualidade de fontes produtoras de normas (Poder Legislativo), intérpretes e aplicadores, constante atualização para apreender essa nova realidade.

Além de atualização, sempre dentro dos limites impostos pelo próprio sistema, é necessário ter senso crítico, guiando-se o intérprete pela advertência feita pelo mestre gaúcho Alfredo Augusto Becker em relação ao “Sistema dos Fundamentos Óbvios”, que muitos ruídos gera na construção das teorias do Direito Tributário e cuja origem principal paira “naquilo que se presume conhecido porque se supõe óbvio”.¹

O estudo do ISS, como ademais, de todas as espécies tributárias, há de ter como ponto de partida a Carta Constitucional, que cuidou detalhadamente do Sistema Tributário Nacional, a ele dedicando todo o Capítulo I, do Título IV. A complexidade aumenta no caso do ISS em razão de ser um tributo cuja competência foi outorgada aos Municípios, figura estranha a outros modelos federativos, dotando-lhes de autonomia. Aqui têm início as divergências doutrinárias que envolvem esta espécie tributária, especialmente no que diz respeito ao papel da lei complementar na definição do seu regime jurídico.

As disputas seguem no que se refere à própria materialidade do ISS e os seus limites impostos pela Constituição Federal. Ao lado daqueles que veem claramente a opção que teria sido feita pelo legislador constituinte pela tributação da *prestação* do serviço como o signo presuntivo de riqueza denotador de capacidade contributiva (objetiva), há quem defenda que o conteúdo econômico está na atividade que envolve o serviço, cabendo ao legislador infraconstitucional a opção pelo verbo que,

¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 11.

anteposto à materialidade, daria ensejo à tributação (a exemplo de *tomar* serviços ou *adquirir* serviços).

Outrossim, apesar de grande parte da doutrina especializada defender que a materialidade deste imposto esgota-se na própria *prestação do serviço*, há quem defenda que outros elementos, a exemplo do *resultado* do serviço, integram o conteúdo semântico da prestação, tomada esta como uma das materialidades possíveis do ISS.

Isso para não falarmos nos problemas relacionados ao critério espacial da regra-matriz de incidência tributária do ISS que, não se confundindo com o âmbito de validade das normas jurídicas, é fruto dos maiores conflitos de competência entre os mais de 5.500 municípios integrantes da Federação.

Bem verdade que este problema foi, sem sombra de dúvidas, agravado pela atuação do Superior Tribunal de Justiça que, imiscuindo-se no papel de Poder Legislativo, firmou entendimento, sob a égide do Decreto-Lei n. 406/68, de que o serviço considera-se devido no local da efetiva prestação, tornando letra-morta, sem declaração de inconstitucionalidade pelo órgão competente, o dispositivo que estipulava, para fins de disciplinar conflitos de competência, o local do estabelecimento prestador como a regra geral para fixação da competência do ente municipal.

Resultado desta postura foi, a propósito de fazer justiça fiscal, a extrema insegurança jurídica causada para os contribuintes, perdidos em meio ao afã arrecadatório dos municípios que, seguindo a lei quando lhes é conveniente (local do estabelecimento prestador) e o entendimento do STJ em todas as situações, normalmente se vê na contingência da bitributação, não sabendo ao certo a que ordem jurídica parcial se submeter.

Com a edição da Lei Complementar n. 116/03, surge mais um ponto de controvérsias e confusões envolvendo o já intrincado regime jurídico a que se submete o ISS: a previsão da tributação da importação de serviços provenientes do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior.

A atuação do legislador complementar, a nosso ver e a despeito de posições contrárias da doutrina especializada, prevendo a tributação das importações e

desoneração das exportações, tem fundamento de validade extraído da própria Constituição Federal.

Partindo da lógica que rege a tributação de mercados não integrados, o legislador constitucional adotou, nestes casos, o princípio do destino na tributação, autorizando a desoneração das exportações de serviços. Ou seja, serviços produzidos no Brasil cujo benefício econômico seja voltado para outros Estados Soberanos poderão ser excluídos (isenção) do campo de incidência do ISS.

Em decorrência desta mudança de perspectiva na tributação das prestações de serviços transnacionais, surgem vozes na doutrina que defendem a inconstitucionalidade dos enunciados prescritivos inseridos no sistema do direito positivo por meio da Lei Complementar n. 116/03.

Dúvidas surgem acerca da própria materialidade desta exação e, portanto, da sua adequação ao sistema do direito positivo. Seria uma nova materialidade, consistente, não mais na prestação, mas na importação de serviços? O *resultado* do serviço poderia integrar a sua materialidade, servindo, portanto, como critério de conexão apto a vincular determinado fato ocorrido fora dos limites do território nacional a determinado município, integrante da Federação?

No que se refere ao aspecto espacial da regra-matriz de incidência, questiona-se o princípio da territorialidade material, que permite a localização de determinados fatos jurídicos em outros lugares, que não os limites geográficos do território onde se realizou a prestação de serviço a partir de outros critérios de conexão.

A existência destas questões, dentre outras, nos animou a aprofundarmos nesta análise, de modo a tentar, de alguma forma, apontar caminhos para a sua elucidação, partindo da análise do direito positivo e sob um ponto de vista estritamente jurídico.

Certamente, não temos como objetivo oferecer uma resposta definitiva ao tema tratado, pela própria complexidade de que se reveste, mas tão-somente apresentar uma interpretação possível ao fenômeno em questão, procurando contribuir para o desenvolvimento do seu estudo.

1 SISTEMA DE REFERÊNCIA E CONCEITOS FUNDAMENTAIS

1.1 Considerações iniciais e metodologia

Qualquer estudo que se pretenda científico deve atender aos rigores da linguagem que lhe serve de instrumento constitutivo e atentar para a clareza e coerência do discurso, o que impõe ao cientista a utilização de termos exatos e, quando tanto não for possível, caber-lhe-á elucidar a acepção na qual são estes utilizados, a fim de minorar e, se possível, extirpar da mensagem, quaisquer ruídos que possam dificultar a sua recepção, de sorte que os enunciados produzidos possam ostentar força suficiente para descrever o seu objeto.

Um trabalho com aspirações científicas, portanto, pressupõe a escolha de um método², assim entendido como o conjunto de instrumentos de que se vale o investigador para aproximar-se do objeto de análise, bem como a explicitação do sistema de referência com base no qual os enunciados descritivos serão produzidos. Neste sentido, Goffredo Telles Junior³: “Sim, porque a idéia de sistema de referência toma posição dominante em todo o conhecimento humano. Sem sistema de referência, o conhecimento é desconhecimento.”

Dito isto, o presente trabalho tem como pano de fundo a concepção do direito como um sistema de linguagem, que é o seu modo de expressão e elemento constitutivo.⁴

Em outras palavras, o direito, como bem cultural, está objetivado em linguagem que, repita-se, apresenta-se como o seu integrante constitutivo, sendo

² Segundo João Maurício Adeodato, o que distingue o fato do conhecimento científico é postura (approach, Einstellung), a forma de aproximação perante o objeto e a transmissão de conhecimentos (Cf. ADEODATO, João Maurício Leitão. *Filosofia do direito: uma crítica à verdade à ética na ciência*. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 160).

³ Apud CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. Saraiva: São Paulo, 2008, p. 2.

⁴ Há que se alertar, todavia, o pensamento daqueles para quem o Direito não se reduz linguagem. Neste sentido Tárek Moussalem: “Direito não é linguagem. Afirmar o contrário seria acentuado reducionismo. Muito embora não existam óbices em estudá-lo como linguagem, não é objeto da Ciência do Direito o estudo do direito positivo enquanto linguagem. Trata-se, em verdade, de questão relevante para a Semiótica, não para a Ciência do Direito. Apenas para a Semiótica, a linguagem do direito positivo é o fim temático. (MOUSSALEM, Tarék Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 17).

indissociável a manifestação do direito de uma linguagem, idiomática ou não, que lhe sirva de veículo de expressão, como adverte Paulo de Barros Carvalho.⁵

Essas ideias estão alinhadas com a mudança na concepção filosófica do conhecimento que recebeu o nome de giro linguístico. A partir de então, a chamada filosofia da consciência deu lugar à filosofia da linguagem. Assim, pode-se dizer que, nos meandros deste novo paradigma, a linguagem deixa de figurar apenas como instrumento de comunicação de um conhecimento já realizado para ser vista como condição mesma deste conhecimento⁶.

Ainda sobre esta nova corrente de pensamento filosófico por meio da qual não há que se falar da realidade em si, senão na realidade construída artificialmente pela linguagem⁷, Manfredo Araújo de Oliveira explica que o fundamento deste novo modelo de pensamento se ampara

na tese fundamental de que é impossível filosofar sobre algo sem filosofar sobre a linguagem, uma vez que esta é o momento necessário constitutivo de todo e qualquer saber humano, de tal modo que a formulação de conhecimentos intersubjetivamente válidos exige reflexão sobre a sua infra-estrutura linguística.⁸

Partindo deste contexto, não se pode cogitar uma “verdade absoluta” como sendo fruto da correspondência entre a proposição linguística e o objeto de estudos, na medida em que a verdade é fruto de uma construção linguística. Mais ainda: todo conhecimento é uma construção linguística, e a verdade das proposições linguísticas nasce, assim, do consenso entre aqueles que lidam com a teoria.

Sintetizando as conquistas decorrentes deste movimento filosófico conhecido por “giro linguístico”, dentre as quais a já propalada desconstrução da verdade objetiva ou absoluta, Paulo de Barros Carvalho registra que, a partir daí, “onde houver o

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 109.

⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 13.

⁷ A linguagem, como afirmado por Dardo Scavino (*Filosofia Actual: pensar sin certezas*. Buenos Aires: Paidós, 1999, p. 12), “deja de ser un medio, algo que estaría entre el yo y la realidad, y se convertiría en un léxico capaz de crear tanto el yo como la realidad.”

⁸ OLIVEIRA, Manfredo Araújo. *Reviravolta Linguístico Pragmática na Filosofia Contemporânea*. São Paulo: Loyola, 1997, p. 13.

fenômeno conhecimento, estarão interessados, como fatores essenciais, o sujeito, o objeto e a possibilidade de o sujeito captar, ainda que a seu modo, a realidade desse objeto.”⁹

Daí porque, de logo, afasta-se do presente trabalho qualquer discussão acerca da procedência ou não dos argumentos que serão desenvolvidos, mormente frente os estudos desenvolvidos ao longo dos anos pela Dogmática tradicional.

Sendo a verdade uma construção linguística trabalhada pelo consenso entre os cientistas e, portanto, relativa, o que se busca é a contextualização desta investigação, com apresentação do método para a aproximação do objeto, qual seja, o método analítico-hermenêutico e a fixação de premissas que fundamentarão todas as conclusões que serão alcançadas, com o objetivo único de suscitar novos debates capazes de enriquecer o tema ora analisado.

Em face disso, e tendo em vista que a finalidade dessa investigação é analisar o imposto sobre serviços de qualquer natureza na importação e na exportação de serviços, iniciaremos o presente trabalho: (i) indicando o método utilizado para aproximação do objeto de estudos e definindo conceitos fundamentais; (ii) analisando os enunciados constitucionais que direta e indiretamente se prestam para a conformação da regra-matriz de incidência tributária do ISS, integrados pelas prescrições contidas no bojo da Lei Complementar n. 116/03, fixando os limites e requisitos estabelecidos pelo direito positivo para a sua criação; e (iii) fixando as premissas fundamentais para, ao final, termos argumentos sólidos que permitam a compreensão das conclusões alcançadas.

Trata-se de condição inarredável do método utilizado, qual seja, o hermenêutico-analítico.

1.2 Sobre o conceito de direito

Apesar de tratar-se de conceito fundamental¹⁰ da ciência jurídica, porque sobre ele serão construídos todos os demais, não há consenso sobre os elementos

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 160.

¹⁰ Nas palavras de Lourival Vilanova: “O conceito do direito é o conceito fundamental para as ciências jurídicas. Na ordem do conhecimento jurídico é conceito supremo. Não é possível, logicamente, remontar a conceito mais alto no domínio do jurídico. Nesse particular domínio, ele é único. Por ser o conceito supremo, não está coordenado a outros, nem é derivado de outros. Por seu posto lógico, é o vértice da

caracterizadores do signo “direito”, sendo diversas as causas de tamanha discrepância, como a própria complexidade do objeto jurídico, os pressupostos filosóficos que servem de base às definições, os pontos de vista cognoscitivos – formas de aproximação do objeto (ora como forma, ora como conteúdo, ora como valor, natureza sociológica, histórica etc.), dentre outras.

Assim, a definição de “direito” depende sempre do enfoque que se lhe quer atribuir o intérprete e, até mesmo, do influxo histórico, sociológico e psicológico de cada tempo, conforme observado por Lourival Vilanova:

No problema do conceito do direito verifica-se a condicionalidade do sujeito frente ao seu objeto, condicionalidade que se constata em todas as ordens do conhecimento. A vinculação a um tempo e a uma cultura condiciona a perspectiva do sujeito. Devido à perspectiva possível para cada conjuntura histórica, os objetos não são vistos na totalidade de seus caracteres: somente os caracteres que têm uma relação com a posição especial do sujeito caem dentro da órbita de seu interesse.¹¹

Diante da complexidade inerente ao objeto jurídico, cumpre-nos esclarecer em qual acepção será tomado o conceito de direito no presente trabalho, sem descartar a importância das demais perspectivas cognoscitivas, de maneira que as conclusões alcançadas neste discurso científico possam ser submetidas a um juízo crítico dos leitores e devidamente comprovadas a partir do contexto no qual estão inseridas.

E este primeiro corte metodológico, com analisar o direito positivo sob o ponto de vista lógico – estritamente normativo – não tem, nem poderia ter, qualquer pretensão de esgotar o conhecimento jurídico¹². Nesse sentido, é a lição do mestre pernambucano:

pirâmide jurídica conceptual. Sua amplitude e validez cobre todo o campo dos objetos jurídicos.” (VILANOVA, Lourival. *Sobre o conceito de Direito*. São Paulo: AxisMundi: IBET, 2003, p.19)

¹¹ Ibid., p. 41-42.

¹² Também quanto a esse tema, são precisas as lições de Miguel Reale: “A integração de três elementos na experiência jurídica (o axiológico, o fático e o técnico-formal) revela-nos a precariedade de qualquer compreensão do Direito isoladamente como fato, como valor ou como norma, e, de maneira especial, o equívoco de uma compreensão do Direito como pura forma, suscetível de albergar, com total indiferença, as infinitas e conflitantes possibilidades dos interesses humanos. [...] Dois extremos devem aqui ser evitados. De um lado, põem-se aqueles que pretendem, a todo transe, atingir um conceito de Direito livre de qualquer nota axiológica, projetando a idéia de Justiça fora do processo da juridicidade positiva (Stammler e Del Vecchio); e do outro, situam-se aqueles que identificam positividade jurídica e justiça, indivíduo e sociedade (Hegel, Gentile, Binder). Nem se esqueçam, sob outro prisma, aqueles que conferem à Justiça mero sentido utilitário ou econômico, traduzindo uma composição extrínseca de

Com sublinhar o ponto de vista lógico, não significa que o direito se desdobre obedecendo apenas a uma dialética imanente e puramente lógica. O direito é um fato real, que se encontra no meio social, ora sofrendo as injunções dos fatores sociais, ora sobre eles reagindo e orientando. Os fins, as necessidades a atender, são impostos ao direito pela realidade social concreta. Sociologicamente, são os fins que criam o direito. E, como os fins não são sempre os mesmos, quer para uma comunidade no curso do tempo, quer para diferentes grupos sociais, de vez que os fins são unidades de interesses que evoluem historicamente, daí resulta que o direito se veja sujeito a uma dinâmica imposta pela realidade social, em lugar de funcionar como um sistema estático de normas, cuja validade lógica estivesse à margem de toda evolução.¹³

Diante disso, temos que o direito positivo apresenta-se como um conjunto de normas válidas e vigentes em determinada sociedade e momento histórico, voltadas à regulação das condutas humanas nas suas relações de intersubjetividade, com vistas à implantação de determinados valores eleitos pela sociedade.

É dizer, o direito positivo pode ser considerado como um código artificial¹⁴, por meio do qual se comunicam padrões de comportamento atribuindo-lhes valores, de maneira que os comportamentos socialmente desejados são qualificados pelo direito pelos modais deônticos “permitido (P)” ou “obrigatório (O)”, ao passo que os comportamentos indesejados – valorados negativamente – são qualificados pelo modal deôntico “proibido (V)”.

Sob o prisma da linguagem, o direito é texto jurídico. Mas não é um texto fechado, estando sempre sujeito aos influxos advindos da realidade social e por ele captados por meio de normas jurídicas. Neste sentido Gregório Robles:

O texto jurídico é um texto aberto. Não é, portanto, uma *obra* (ainda que seja possível a análise literária ou histórica de uma fração do texto jurídico como, por exemplo, o código civil). A abertura indica que o texto não surge de uma só vez (como acontece com a novela), mas vai sendo gerado e regenerado progressivamente, como mecanismo autopoietico que é. O ser texto do direito é um ser *in fieri*, nunca terminado, mas em

interesses ou de vontades”. (REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*, 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 700).

¹³ VILANOVA, Lourival. *Sobre o Conceito de Direito*. São Paulo: AxisMundi: IBET, 2003, p. 47.

¹⁴ Segundo Clarisse Von Oertzen de Araújo, as linguagens formalizadas são consideradas, pela teoria da comunicação, como códigos artificiais. Daí porque, ao analisar o direito como um sistema de linguagem artificialmente elaborado – proposta na qual nos apoiamos, ela o classifica como um “código artificial”, assim considerados todos os códigos que se utilizam de uma linguagem natural como ferramenta de constituição. (ARAÚJO, Clarisse Von Oertzen de. *Semiótica do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 18).

permanente transformação. Regenera-se mediante decisões diárias, que se incorporam em novas leis, em novas normas de vários tipos, em novas sentenças judiciais etc.¹⁵

Enquanto sistema de linguagem que é, o signo “direito” pode ser analisado em três perspectivas: (i) sintática – quando a preocupação se volta à definição do uso do termo em face da sua relação formal com outros vocábulos; (ii) semântica – quando a definição do termo é buscada levando-se em conta a relação entre ele e o objeto que se comunica; e (iii) pragmática, quando a análise volta-se para a relação entre o termo e os utentes da linguagem (por quem e para quem o usa)¹⁶

Considerando o direito como texto, Gregório Robles desdobra esses três prismas de análise de acordo com a sua finalidade, separando-os em três níveis: (i) teoria formal do direito (primeiro nível); (ii) teoria da dogmática jurídica (segundo nível); e (iii) teoria da decisão jurídica (terceiro nível), e os sintetiza:

Como todo texto, o direito tem uma estrutura, uma forma específica (primeiro nível); também tem um significado, ou melhor, um conjunto de significados bastante complexo (segundo nível); e, por último, assim como todo texto, o direito é criado mediante *atos de fala* especiais, que chamamos de leis, sentenças judiciais etc. (terceiro nível).

[...]

A teoria formal do direito é a parte da teoria do direito que estuda as *formas jurídicas*, as formas de todo direito possível. Também pode ser chamada de teoria pura do direito, que é uma denominação usada por KANT e popularizada primeiro por STAMMLER e depois pela chamada Escola de Viena, principalmente por Kelsen.

A dogmática é a ciência do direito em sentido estrito, isto é, o conhecimento sistemático das normas e dos conceitos jurídicos próprios de um ordenamento jurídico concreto.

[...] a teoria da decisão jurídica se concentra no tema da *produção* ou geração de toda ordem jurídica. Sua preocupação não tem o caráter estático, como nas duas primeiras, mas caráter dinâmico ou diacrônico; estuda o direito em sua geração a partir dos processos de decisão.¹⁷

¹⁵ ROBLES, Gregório. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. São Paulo: Manole, 2005, p. 29.

¹⁶ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito – técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 1988, p. 37.

¹⁷ Op. cit., p. 56, 57 e 60.

Tárek Moysés Moussalem¹⁸ ressalta, apoiado em Carlos Santiago Nino, “três problemas que prejudicam o conhecimento da palavra ‘direito’: a) ambiguidade; b) vaguidade e c) carga emotiva.”

A ambiguidade reside na utilização do mesmo vocábulo para designar mais de um objeto¹⁹; a vaguidade “é o estado de indeterminação da palavra, é sua condição de imprecisão²⁰”; e a carga emotiva refere-se ao impacto emocional causado no utente da linguagem quando de sua utilização, pois o termo é utilizado em muitos casos como sinônimo de “Justiça” e de “prerrogativa”. A carga emotiva diz respeito ao plano pragmático da linguagem que se preocupa, justamente, com tais relações entre os signos e os utentes da linguagem.

Os aspectos da ambiguidade e vaguidade do vocábulo “direito” foram bem observados por Ferraz Jr.²¹ como uma questão de imprecisão sintática, já que o termo pode ser conectado a verbos ou adjetivos podendo, ainda, ser utilizado como substantivo.

No que se refere ao aspecto semântico, o mesmo autor ressalta que a expressão apresenta uma imprecisão tanto denotativa – em razão dos seus muitos significados (extensão), como conotativa, haja vista a impossibilidade de enunciação exaustiva e uniforme das propriedades que deveriam estar presentes em todos os casos em que a palavra é utilizada. A carga emotiva, por sua vez, dificulta sobretudo uma definição do termo “direito”, já que qualquer definição que se dê terá certamente um cunho persuasivo, reconduzindo à questão da ideologia²².

Diante de tamanha complexidade do objeto jurídico, incumbe-nos uma tomada de posição na tentativa, senão de defini-lo – já que este esforço sem sombra

¹⁸ MOUSSALEM, Tarék Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 52.

¹⁹ Além dos significados de “direito positivo” e de “ciência do direito”, o *Novo Dicionário da Língua Portuguesa* (HOLANDA, Aurélio Buarque de. 1ª ed., 14ª impressão. Nova Fronteira, 1986) aponta para o verbete *direito* outros vinte significados, dentre eles destacam-se: lado do corpo humano: “4- que segue sempre a mesma direção; reto, direto. 5. que não é curvo. 6. Aprumado, ereto. 7. Íntegro, probo, justo, honrado. 8. Leal, franco, sincero [...] 9. Aquilo que é justo, reto ou conforme a lei. 10. Faculdade legal de praticar ou deixar de praticar um ato. 11. Prerrogativa que alguém possui, de exigir de outrem a prática ou abstenção de certos atos, ou o respeito a situações que lhe aproveitam. 12. Faculdade concedida pela lei; poder legítimo.”

²⁰ MOUSSALEM, Tarék Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 55.

²¹ Op. cit., p. 38

²² Ibid., loc. cit.

de dúvidas escapa aos limites do presente trabalho, ao menos de elucidar os contornos do conceito de direito adotado nesta investigação.

Assim, sendo o direito um conjunto de normas voltadas para a regulação dos comportamentos intersubjetivos visando à implantação de valores socialmente desejados, tem-se que ele se apropria do acontecimento social, reduzindo as suas complexidades. É dizer, selecionando propriedades tidas por relevantes pelo legislador – a partir da observância da realidade social circundante –, a elas atribuindo uma consequência (causalidade jurídica). Aqui reside a diferença básica entre causalidade e imputação firmada por Hans Kelsen²³, mundo do *ser ali* e *dever-ser* aqui:

Na descrição de uma ordem normativa da conduta dos homens entre si é aplicado aquele outro princípio ordenador, diferente da causalidade, que podemos designar como *imputação*. [...] Na proposição jurídica não se diz, como na lei natural, que, quando A é, B é, mas que quando A é, B deve ser, mesmo quando B porventura, efetivamente não seja. O ser o significado da cópula ou ligação dos elementos na proposição jurídica diferente do da ligação dos elementos na lei natural resulta da circunstância de a ligação na proposição jurídica ser produzida através de uma norma estabelecida pela autoridade jurídica – ato de vontade, portanto –, enquanto que a ligação de causa e efeito que na lei natural se afirma, é independente de qualquer intervenção dessa espécie.

Com isso, quer-se dizer que, apesar de ser o direito um objeto cultural e, como tal, impregnado de questões valorativas, éticas, econômicas, políticas ou meramente sociais na sua formação, tais questões somente podem ser consideradas pelo dogmático do direito quando recepcionadas como conteúdo de normas jurídicas.

Com efeito, sendo o direito positivo um sistema autopoietico, que regula a sua própria criação, a interiorização dos elementos provenientes de outros sistemas é purificada por regras endógenas do próprio direito. A análise do direito positivo sob esta perspectiva intrassistemática – a qual é adotada no presente trabalho – em oposição à perspectiva intersistemática, foi bem captada por Tarék Moysés Moussalem²⁴:

²³ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed., 5. tir. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 86-87.

²⁴ MOUSSALEM, Tarék Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 56).

Do ponto de vista intersistemático, o direito positivo é subsistema do sistema cultural total. Mantém constante troca de informações com o meio ambiente. Mas esse trocar de informações (em sentido luhmanniano) requer a existência de regras de formação e de transformação endógenas ao próprio direito positivo, que são responsáveis pela assimilação de elementos exógenos e de ejeção de frações internas.

Ao falar em direito como sistema, insta fazermos mais uma elucidação, haja vista a ambiguidade presente na expressão. De fato, ao falarmos em “sistema de direito” tanto podemos nos referir (i) ao sistema do direito positivo, enquanto conjunto de normas jurídicas válidas, em determinado tempo e espaço, organizado segundo nexos de coordenação e subordinação debaixo de um princípio unificador (norma hipotética fundamental²⁵, como (ii) ao sistema da Ciência do Direito, entendido como o plexo de proposições que buscam descrever as normas jurídicas que integram o sistema do direito positivo, objetivando a construção de sentido, conteúdo e alcance deste último.

A importância do conceito de sistema, como argutamente observado por Tácio Lacerda Gama²⁶ está no fato de poder delimitar um conjunto sobre o qual serão dispensadas as atenções no desenvolvimento de um estudo.

Faremos, então, mais um corte epistemológico, a fim de melhor delimitar o conjunto das normas que serão analisadas e interpretadas.

Para isso, podemos fazer uma abstração isoladora e, para fins meramente didáticos, falar em subsistema de direito tributário positivo como sendo o conjunto das normas jurídicas que versam sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de

²⁵ O fechamento do sistema do direito proposto por Hans Kelsen, na sua *Teoria Pura do Direito*, a partir da concepção de uma norma superior, pressuposta e capaz, portanto, de conferir uniformidade ao conjunto de normas em que consiste o Direito, foi de fundamental importância para a concepção do direito como sistema de normas organizada hierarquicamente (estrutura piramidal) por vínculos de fundamentação de derivação. Cite-se: “Se o Direito é concebido como uma ordem normativa, como um sistema de normas que regulam a conduta dos homens, surge a questão: O que é que fundamenta a unidade de uma pluralidade de normas, por que é que uma norma determinada pertence a uma determinada ordem?” E continua: “a norma que representa o fundamento de validade de uma outra norma é, em face desta, uma norma superior. Mas a indagação do fundamento de validade de uma norma não pode, tal como a investigação da causa de um determinado efeito, perder-se no interminável. Tem de terminar numa norma que se pressupõe como última e mais elevada. Como norma mais elevada, ela tem de ser pressuposta, visto que não pode ser posta por uma autoridade, cuja competência teria de se fundar numa outra norma ainda mais elevada. [...] Uma tal norma, pressuposta como a mais elevada, será aqui designada como norma fundamental (Grundnorm).” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed., 5. tir. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 215-217).

²⁶ GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 38.

tributos²⁷. O subsistema da Ciência do Direito Tributário, por seu turno, tratará de descrever esse plexo normativo voltado para a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

Tomada a norma jurídica como elemento do sistema de direito positivo, resulta de fundamental importância registrar o sentido em que o termo é concebido no presente estudo contribuindo, assim, para a clareza do discurso ora desenvolvido.

1.3 Sistema e direito

O termo “sistema” é plurissignificativo, isto é, comporta mais de uma acepção, razão pela qual carece de elucidação. Paulo de Barros Carvalho²⁸, citando Luis Alberto Warat, ensina que dentro da plurivocidade significativa dos termos haverá sempre uma significação de base e uma significação contextual. Em seu significado de base, o sistema pode ser definido como conjunto de elementos relacionados entre si, sob um princípio aglutinador comum, formando um todo unitário.

Sistema, como entidade lógica, é a forma das formas, incidindo em todas as regiões do conhecimento humano. Lourival Vilanova, citado por Marcelo Fortes de Cerqueira,²⁹ pontua que ali onde houver um conjunto de elementos quaisquer, de fatos, coisas, pessoas, números, propriedades, relações, haverá sistema. E continua: “basta um critério definiente no agrupar objetos para se formar um sistema”.

Portanto, falar em *sistema*, inicialmente, nos conduz imediatamente à teoria das classes, cuja adaptação do conceito lógico ao direito positivo foi formulada por Lourival Vilanova, nos seguintes termos:

o Direito-objeto contém, como capa essencial constituinte sua, as proposições, que são entes lógicos, cujo veículo expressional é a linguagem. Sendo linguagem proposicional, as partes se inter-relacionam na forma superior de sistema, que é, formalmente, um conjunto. Um

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 15.

²⁸ *Ibid.*, p. 131.

²⁹ CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 31.

conjunto cujos elementos são entes lógicos, com seu critério-de-pertinencialidade ao conjunto. Dissemos: *o Direito mesmo, como ente, contém o logos como capa ontológica*. Então, a *forma-de-sistema* reside no Direito-objeto, como reside na Ciência-do-Direito, porquanto o *logos proposicional* (e suas formas argumentais ou inferenciais) está presente nos dois planos.³⁰

Nesse sentido, fala-se em sistema quando as variáveis lógicas da teoria das classes são saturadas de conteúdos, formando proposições inter-relacionadas. Essas inter-relações causais fornecem as linhas demarcatórias do sistema.³¹

Em síntese conclusiva Tarék Moysés Moussalem:

Em sentido estrito, o sistema (classe - extensão) existe onde seus elementos (denotação) são proposições preenchedoras do critério de pertinência, estipulado pela conotação, as quais, por sua vez, mantêm relações recíprocas de subordinação e coordenação.³²

Este critério de pertinencialidade nos possibilita mais uma elucidação, reduzindo assim as ambiguidades encontradas ao longo deste discurso descritivo: sistema do direito positivo e sistema da ciência do direito.

Ambos são considerados *sistemas jurídicos*³³, mas não podem ser confundidos: enquanto ali, os elementos componentes serão sempre as normas jurídicas, seja em sentido amplo (enunciados prescritivos), seja em sentido estrito, vazadas em linguagem técnica, aqui os elementos serão proposições descritivas de normas, empregando o cientista a linguagem científica. Em ambos os casos, os enunciados prescritivos e as proposições descritivas deverão necessariamente ter preenchido os critérios de pertinencialidade estipulados para cada sistema, respectivamente para que se apresentem como válidos ali e verdadeiras, aqui.

O sistema do direito positivo pode, então, ser conceituado como o conjunto ordenado e hierarquizado de prescrições jurídicas válidas, em determinado tempo

³⁰ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 172.

³¹ MOUSSALEM, Tarék Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 127.

³² *Ibid.*, p. 127.

³³ Há quem entenda que o direito positivo, dadas as suas especificidades, não se apresentaria como um sistema, mas como um caos de sensações a ser organizado pelas categorias do pensamento, referidas por Kant.

e espaço, que mantém entre si relações de coordenação e subordinação, formando um todo harmônico debaixo de um princípio unificador, que é a norma fundamental (*Grundnorm*), tal como concebida por Hans Kelsen³⁴, a qual dá fundamento de validade à Constituição positiva.

Geraldo Ataliba, citando a obra de Kelsen, *Teoria Generale del Diritto e dello Stato*, se manifestou no sentido de reconhecer a existência de uma hierarquia entre os elementos do sistema do direito positivo, ao asseverar que todas as normas de um determinado ordenamento jurídico são criadas a partir das disposições de outras normas, até que se atinja a norma fundamental, a qual constitui a unidade do sistema de normas de toda ordenação jurídica³⁵.

Nesta estrutura piramidal, para fazer alusão à hierarquia do sistema tal como preconizada por Hans Kelsen, a transformação, criação e extinção das normas que o integram é regida pela fundamentação (normas de maior concreção e individualidade têm o seu fundamento de validade nas normas de superior hierarquia) ou derivação (das normas de superior hierarquia derivam todas as demais normas do sistema), não apenas do ponto de vista formal, mas também em relação ao conteúdo mesmo das normas, imprimindo, assim dinamismo ao sistema do direito positivo.

Cabe ainda registrar a natureza autopoietica do sistema do direito positivo, regulando, ele mesmo, a sua própria criação, mediante a utilização de código próprio (lícito/ilícito). Com isso, quer-se dizer que fatos sociais, econômicos, financeiros apenas podem ser tidos como relevantes para o direito positivo enquanto integrarem o conteúdo semântico de normas jurídicas. Paulo de Barros Carvalho³⁶, citando Gunther Teubner, explica o conteúdo desta afirmação:

O Direito constitui um sistema autopoietico de segundo grau, autonomizando-se em face da Sociedade, enquanto sistema autopoietico de primeiro grau, graças à constituição auto-referencial dos seus próprios componentes sistêmicos e à articulação destes num hiperciclo.

³⁴ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed., 5. tir. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 217

³⁵ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 3.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 216.

E prossegue o autor:

o sistema jurídico aparece aqui concebido como sistema auto-referencial e auto-reprodutivo de actos de comunicação particulares (os actos jurídicos), ou seja, uma sistema constituído por eventos comunicativos específicos que, simultaneamente, se auto-reproduzem à luz do código binário “lícito/ilícito”, se articulam recursiva e circularmente entre si, definem as fronteiras do sistema jurídico, e constroem seu meio envolvente próprio (“realidade jurídica”).³⁷

Já o sistema da Ciência do Direito, por sua vez, apresenta-se como metalinguagem do sistema do direito positivo. É dizer, consiste no conjunto das proposições descritivas das normas jurídicas que integram o sistema do direito positivo, objetivando a construção de sentido, conteúdo e alcance deste último, sendo regido pela lei lógica da não contradição³⁸.

A importância desta distinção, que nada mais é do que uma classificação, está na possibilidade de delimitar o conjunto sobre o qual serão dispensadas as atenções no desenvolvimento de um estudo³⁹, ressaltando, desde já, que o presente estudo se volta para o sistema do direito positivo, mais especificamente, do subsistema de direito tributário positivo.

Contudo, não se perca de vista a intertextualidade existente entre estes dois universos linguísticos. Com efeito, apesar de direito positivo e a Ciência do Direito apresentarem-se como sistemas distintos de linguagem e, neste sentido, manterem a sua autonomia, condicionam-se mutuamente, dialogando a todo tempo, na medida em que os enunciados do direito positivo e suas relações consubstanciam objeto de estudos da Ciência do Direito e os sentidos construídos por esta, influenciam as decisões no direito positivo⁴⁰.

Vejamos como PAULO DE BARROS CARVALHO traduz essa ideia:

a intertextualidade é formada pelo intenso diálogo que os textos mantêm entre si, sejam eles passados, presentes ou futuros, pouco importando as relações de dependência entre eles. Assim que inseridos no sistema, iniciam a conversação com outros conteúdos, intra-sistêmicos e extra-

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 217.

³⁸ Neste particular, como salientado por Paulo de Barros Carvalho, a observância a esta lei lógica deve se manter, ainda quando o cientista se encontre diante de normas jurídicas antagônicas. (*Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 11).

³⁹ GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 38.

⁴⁰ *Ibid.*, p. 19.

sistêmicos, num denso intercâmbio de comunicações.”⁴¹

Portanto, a classificação que se faz entre os dois sistemas de linguagem, regidos por regras lógicas próprias, deôntica ali e alética, aqui, não pode prescindir da análise conjunta destes dois universos de linguagem, para fins de construção dos conteúdos de significação que saturam os enunciados e proposições que os constituem.

Para finalizar, cumpre chamar a atenção para a distinção que vem sendo feita por parte da doutrina, partindo das noções de sistema *estático* e sistema *dinâmico*, trabalhadas por Hans Kelsen, que denunciam, em verdade, apenas dois pontos de vista sob os quais o sistema do direito positivo pode ser estudado, distinguindo *sistema de direito positivo* de *ordenamento de direito positivo*.

Na análise do direito positivo como sistema estático, as atenções do intérprete e cientista do direito se voltam à construção de conteúdo, sentido e alcance de conceitos relacionados: validade, vigência, eficácia, obrigação, relação jurídica, obrigatório, proibido, permitido.

De outra parte, a visão dinâmica, está mais relacionada ao processo de enunciação, enquanto processo de produção de normas, levando-nos a conceitos fundantes distintos, mas complementares, como norma hipotética fundamental, hierarquia normativa, fontes do direito. Segundo Tarék Moysés Moussalem, o estudo do direito sob essa perspectiva:

demonstra que o direito positivo está sujeito à expansão, à contração e à revisão em certo lapso temporal. Enunciados prescritivos, proposições isoladas e normas jurídicas estão em intermitente composição e decomposição, tudo de acordo com as regras sintáticas do próprio ordenamento jurídico.⁴²

Partindo-se desta dicotomia, a tendência da doutrina está em considerar àquele conjunto das normas jurídicas estaticamente consideradas como *sistema do direito positivo* (SDP), ao passo que *ordenamento* consubstanciaria a análise sob o prisma dinâmico, é dizer, como sequência dos conjuntos de normas no tempo. A cada

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 193.

⁴² MOUSSALEM, Tarék Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 129.

alteração do conjunto normativo, por inserção de novas normas no ordenamento jurídico, transformação ou extinção destas, ter-se-iam conjuntos de elementos distintos que se sucedem no tempo.

Daniel Mendonça, citado por Tárek M. Moussalem, esclarece esta distinção, a partir dos conceitos de *expansão*, *contração* e *revisão de sistemas*:

Existe *expansão* de um conjunto de normas quando se agrega (pelo menos) uma norma a esse conjunto; existe *contração* de um conjunto de normas quando se elimina (pelo menos) uma norma desse conjunto; existe *revisão* de um conjunto de normas quando se expande uma contração, é dizer, quando se elimina (pelo menos) uma norma desse conjunto e se agrega a ele outra norma, incompatível com a eliminada. Claro está que se um sistema normativo é definido como um conjunto de normas, qualquer mudança nesse conjunto nos leva a outro sistema, distinto do anterior.⁴³

No presente estudo, apesar de advertidos desta classificação, adotaremos os termos “sistema do direito positivo” (SDP) e “ordenamento do direito positivo” (ODP) como sinônimos, sendo que o cerne das nossas atenções se volta, fundamentalmente, para a análise estática do sistema do direito positivo, em especial para a validade (relação de pertinencialidade com o sistema) dos enunciados prescritivos que compõem a regra-matriz de incidência tributária do ISS – bem como suas derivações relacionadas à importação e exportação de serviços – construída a partir dos enunciados introduzidos pela LC n. 116/03 em cotejo com a totalidade do sistema.

Para isso, tomaremos como ponto de partida, aquelas normas jurídicas de mais alta hierarquia no sistema e que se apresentam como fundamento de validade das demais, plasmadas no Texto Constitucional para, posteriormente, fazermos uma análise das normas infraconstitucionais, sempre analisando a sua conformidade com as primeiras.

⁴³ MOUSSALEM, Tarék Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, loc. cit.

1.4 O Subsistema Constitucional Tributário

Do quanto visto até aqui, o sistema do direito positivo brasileiro apresenta-se como um plexo de normas jurídicas válidas, tendo como fundamento de validade último a Constituição da República Federativa do Brasil ou, simplesmente, Constituição Federal.

A Constituição Federal, destarte, apresenta-se como veículo introdutor de normas jurídicas que informam a organização do Estado, traçando as linhas gerais, as diretrizes substanciais que orientam a totalidade do sistema jurídico nacional.

O subsistema constitucional tributário surge, neste contexto, como o conjunto orgânico das normas que versam matéria tributária, em nível constitucional⁴⁴.

Considerando que o ordenamento jurídico deve ser analisado como um todo, já que é uno e indecomponível, propiciando a certeza e segurança jurídicas das relações que se estabelecem entre Administração e Administrados, importa que o estudo deste subsistema constitucional tributário seja pautado, inicialmente, pelo estudo do sistema constitucional. Não se pode querer conhecer as normas tributárias, sejam elas constitucionais ou infraconstitucionais, sem antes conhecer as demais normas constitucionais gerais, mais especificamente os princípios constitucionais, considerados verdadeiros vetores para as demais prescrições jurídicas.

Dito isto, temos que o subsistema constitucional tributário é o conjunto de princípios constitucionais que informam o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário, vigentes em determinado país. Abarca a relação entre o poder público e os indivíduos⁴⁵. Trata-se de um sistema que está inserido dentro do sistema constitucional brasileiro.

Estas considerações são de grande importância para qualquer estudo rigoroso no campo do direito tributário, na medida em que alertam o jurista e estudioso para o fato de que qualquer questão jurídica a ser analisada deve ter sempre como ponto de partida a Constituição Federal, e não as leis complementares e ordinárias que versem sobre

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 142.

⁴⁵ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 8.

tema. Aquela, sim, traz no seu bojo todos os contornos dos tributos que poderão ser criados pelos entes políticos competentes, cabendo a estes, tão somente, no exercício da sua competência tributária, a regulamentação de tais preceitos.

O sistema constitucional tributário brasileiro é um sistema complexo; nele, o legislador constituinte tratou, de forma praticamente exaustiva, do arquetipo constitucional dos tributos, de todas as materialidades tributárias possíveis – no caso dos impostos, trazendo, ainda, princípios jurídicos específicos, aplicáveis no âmbito do direito tributário.

E quanto maior a gama de regras e princípios constitucionais tributários, maior a complexidade e rigidez deste sistema. Tais características revelam, por um lado, menor liberdade para o legislador infraconstitucional e, por outro, maior garantia para os contribuintes.

O subsistema constitucional tributário brasileiro, seguindo a linha do sistema constitucional em que se insere, é, portanto, extremamente rígido: o constituinte tratou de toda (ou quase toda) a matéria tributária deixando para o legislador ordinário uma margem de discricionariedade bem restrita no que se refere à instituição das espécies tributárias, a qual deverá obedecer a todos os princípios (seja como valor, seja como limite objetivo) e demais enunciados integrantes da norma de competência tributária, como será tratado adiante.

Geraldo Ataliba⁴⁶ reforça veementemente a rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro. De fato, é certo que o constituinte originário tudo tratou em matéria tributária, não cabendo ao legislador ordinário qualquer acréscimo ou redução, mas, tão somente, complementação – dentro daqueles limites – e regulamentação.

1.5 Sobre a definição do conceito de norma jurídica

A definição de *norma jurídica* apresenta-se como conceito fundamental para a demarcação do objeto do direito positivo, permitindo diferenciar o

⁴⁶ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, passim.

direito do não-direito.⁴⁷ Com a demarcação deste conceito é que se faz possível distinguir entre o universo jurídico e os demais universos sociais, como o da moral, o religioso e todos os outros que contemplem normas acerca da regulação da conduta humana.

A partir desta definição, faremos mais um corte metodológico, caminhando no sentido de delimitar assim o universo das normas reguladoras da conduta do homem na sociedade, em relação com outras pessoas; estas, e apenas elas estão abrangidas pelo direito positivo.

Sendo o direito um objeto cultural, voltado para a regulação das condutas humanas nas suas relações de intersubjetividade, implantando os valores que a sociedade pretende ver realizados num determinado tempo e espaço⁴⁸, o seu vetor semântico encontra-se voltado para a realidade social. Atua, destarte, apropriando-se de fatos sociais (ato vontade do legislador) que, ao integrarem o conteúdo das normas, passam, assim, a fatos jurídicos, aos quais, pela causalidade jurídica, são imputados determinados efeitos, também jurídicos.

Nesse sentido, Kelsen entende a norma jurídica como um “esquema de interpretação”:

simplesmente, este evento como tal, como elemento do sistema da natureza, não constitui objeto de um conhecimento especificamente jurídico – não é, pura e simplesmente, algo jurídico. O que transforma o fato jurídico (lícito ou ilícito) não é a sua facticidade, não é o seu ser natural, isto é, o seu ser tal como determinado pela lei da causalidade e encerrado no sistema da natureza, mas o sentido objetivo que está ligado a esse ato. A significação que ele possui. O sentido jurídico específico, a sua particular significação jurídica, recebe-a o fato por intermédio de uma norma que a ele se refere como o seu conteúdo, que lhe empresta significação, por forma que o ato pode ser interpretado segundo esta norma. A norma funciona como um esquema de interpretação.⁴⁹

A norma jurídica é um comando, uma ordem dotada de coercitividade por meio da qual, ocorrido um determinado fato previsto no seu

⁴⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Análise crítica das definições e classificações jurídicas como instrumento para a compreensão do direito. In: SUNDFELD, Carlos Ari; VIEIRA, Oscar Vilhena (coords.). *Direito Global*. São Paulo: Max Limonad, p. 290-304, 1999, p. 291.

⁴⁸ Nesse sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. Saraiva: São Paulo, 2008, p. 4).

⁴⁹ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed., 5. tir. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 4.

anterior, por imputação deôntica, dá-se os efeitos prescritos pelo conseqüente, com a instauração da relação jurídica, entre sujeitos de direito, onde um terá o dever subjetivo e o outro, o dever jurídico de cumprir a prestação, que é o seu objeto.

Note-se, porém, que ao contrário dos acontecimentos naturais – que são regidos pela causalidade natural (Se A então B), as normas jurídicas são regidas pela causalidade normativa, significando, apenas que algo *deve ser* ou, mais especificamente, que o homem *deve* se comportar de uma determinada maneira (Se A é, então B deve ser).⁵⁰

Este *dever* agir de uma determinada maneira, por sua vez, deve ser visto na sua aceção mais ampla, refletindo invariavelmente um dos modais deônticos por meio dos quais as condutas são reguladas, quais seja, permitido (P), proibido (V) ou obrigatório (O)⁵¹. Ainda com o Mestre de Viena:

Aqui, porém, emprega-se o verbo ‘dever’ para significar um ato intencional dirigido à conduta de alguém. Neste ‘dever’ vão incluídos o ‘ter permissão’ e o ‘poder’ (ter competência). [...]. Norma é o sentido de um ato através do qual uma conduta é prescrita, permitida, ou especialmente facultada, no sentido de adjudicada à competência de alguém.⁵²

E mais. A norma jurídica volta-se, não para todo e qualquer comportamento humano, com vistas a regulá-lo. É da natureza do direito atuar no plano das contingências, voltando-se para a normatização apenas de fatos possíveis, passados⁵³ ou futuros⁵⁴, já que não haveria qualquer sentido na regulação de fatos impossíveis ou

⁵⁰ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed., 5. tir. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 5.

⁵¹ A partir do estudo lógico formal dos conceitos normativos Von Wright identificou semelhanças entre estes e aqueles da lógica alética, surgindo, assim, a lógica deôntica (*dever ser*), que incorporou à análise das normas conhecimento e parte dos métodos aplicáveis à lógica alética. Com isso, ele chegou à conclusão de que, tal qual ocorre com os modais aléticos, também os modais deônticos são interdefiníveis, de maneira que os operadores “O” e “V” podem ser definidos mediante o uso do operador “P” e da negação “-”. Noutras palavras os conceitos de *obligatoriedade* e de *proibição* podem definir-se em termos de permissão com a ajuda da negação. (ECHAVE, Delia Tereza; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo. *Lógica, proposición y Norma*. Buenos Aires: Astrea, 2002, p. 120-124).

⁵² KELSEN, Hans. Op. cit., p. 6.

⁵³ Nestes casos, temos a norma concreta, em cujo antecedente descreve (prescritivamente) um fato passado, ocorrido em determinadas situações de tempo e espaço.

⁵⁴ Nessas situações, o antecedente da norma assume feição abstrata.

necessários⁵⁵, perdendo a norma, nestes casos, aquele “mínimo de eficácia” ao qual se refere Kelsen. São suas as seguintes palavras:

Uma norma que nunca e em parte alguma é aplicada e respeitada, isto é, uma norma que – como costuma dizer-se – não é eficaz em uma certa medida, não será considerada como uma norma válida (vigente). Um mínimo de eficácia (como sói dizer-se) é a condição da sua vigência. No entanto, deve existir a possibilidade de uma conduta em desarmonia com a norma. Uma norma que preceituasse um certo evento que de antemão se sabe que necessariamente se tem de verificar, sempre e em toda a parte, por força de uma lei natural, seria tão absurda como uma norma que preceituasse um certo fato que de antemão se sabe de forma alguma poderá verificar, igualmente por força de uma lei natural.⁵⁶

Mas a norma jurídica, nesta estrutura que falamos sucintamente linhas acima, não se encontra pronta e acabada com todos os seus termos sendo extraídos de um único enunciado.

Daí porque, na linha do prof. Paulo de Barros Carvalho⁵⁷, acatamos a definição de norma jurídica como sendo a significação, um juízo condicional, produzido na mente do intérprete a partir da leitura dos textos de direito positivo, cuja expressão verbal se dá por meio de proposições (prescritivas), em que se associa uma consequência à realização de um acontecimento fático previsto no antecedente.

De logo salta aos olhos uma diferença crucial trabalhada no sistema de referência adotado, qual seja, a distinção entre *texto* de direito positivo, *proposição prescritiva* e *norma jurídica* que, em verdade, correspondem, apenas, a etapas no processo de interpretação (percurso gerativo de sentido), de construção da significação em que consistem as normas jurídicas.

Texto (em sentido estrito) é a base material, o ponto de partida para a construção das significações que compõem a norma jurídica. Texto de lei, destarte, é o documento (suporte físico) no corpo do qual está concentrada toda a informação relativa a uma determinada lei. Seria, portanto, um conjunto de enunciados prescritivos. Contudo,

⁵⁵ É exatamente isto que defende Lourival Vilanova, acompanhando as lições de Hans Kelsen: “Se o dever-ser do normativo não conta com o poder ser da realidade, se defronta com o impossível-de-ser ou com o necessário-de-ser, o sistema normativo é supérfluo. Descabe querer impor uma causalidade normativa contrária à causalidade natural, ou contra a causalidade social”. (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 11).

⁵⁶ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed., 5. tir. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 12.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 8-10.

vale registrar que um só texto não será suficiente para transmitir a integridade existencial de uma norma jurídica, devendo o intérprete buscar a completude de significação no ordenamento jurídico como um todo.

As proposições prescritivas correspondem aos conteúdos de significação dos enunciados⁵⁸ que, apesar de não disporem, ainda, da estrutura completa da norma jurídica, são dotados de força prescritiva. Tais proposições ingressam na estrutura sintática da norma jurídica – como estrutura mínima e irreduzível de significação do deôntico – como proposição hipótese (antecedente) e proposição-tese (consequente).⁵⁹

Esses conceitos até então trabalhados demonstram que as relações de significação, dentre aquelas envolvendo as normas jurídicas – enquanto significação – são construídas por vínculos entre os vértices do triângulo semiótico: significante, significado e significação⁶⁰. Nessa linha, com a precisão de sempre, registra Paulo de Barros Carvalho:

O texto é o ponto de partida para a formação das significações e, ao mesmo tempo, para a referência aos entes significados, perfazendo aquela estrutura triádica ou trilateral que é própria das unidades sgnicas. Nele, texto, as manifestações subjetivas ganham objetividade, tornando-se intersubjetivas. Em qualquer sistema de signos, o esforço de decodificação tomará por base o texto e o desenvolvimento hermenêutico fixará nessa instância todo material todo o apoio de suas construções.⁶¹

Aplicando tais conceitos fundamentais do sistema do direito positivo, temos, por exemplo, o art. 5º, da LC n. 116/03 que, ao estabelecer que “O contribuinte é o prestador do serviço”, constitui-se como enunciado prescritivo (suporte

⁵⁸ Na definição de Paulo de Barros Carvalho (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. Saraiva: São Paulo, 2008, p. 22), consistem no “produto da atividade psicofísica de enunciação. Apresenta-se como um conjunto de fonemas-grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebido pelo destinatário da comunicação.”

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. Saraiva: São Paulo, 2008, p. 63-80.

⁶⁰ Sendo o direito, como já mencionamos, um sistema de linguagem – de signos – artificialmente construído, comporta os três ângulos de análise utilizados pela semiótica (lógica da linguagem), que estuda os signos e as relações entre eles, ou seja: o significante seria o suporte físico – a palavra falada ou escrita; o significado, a relação entre o suporte físico e algo de existência concreta ou imaginária e a significação, o juízo ou ideia que o significado suscita na mente do intérprete. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 33-34).

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 186-187.

físico) que tem por referência concreta as condutas intersubjetivas (significado), mas não pode, ainda, ser tido como norma jurídica (significação).

Isso porque, não é possível, a partir dele, unicamente, a construção de uma significação organizada numa estrutura hipotético-condicional, muito menos identificar a presença da sanção, devendo o intérprete valer-se de outros tantos enunciados prescritivos quantos se façam necessários, desde que pertencentes ao sistema do direito positivo.⁶²

Daí dizermos que a composição da norma jurídica dar-se-á em etapa seguinte, no curso do processo gerador de sentido, mediante a conjugação desta proposição prescritiva, que trata do critério pessoal da regra-matriz do ISS, com os demais enunciados prescritivos constitutivos da regra-matriz de incidência de tributária, fazendo-se indispensável, ainda, a presença da sanção. Em outras palavras, esta proposição integrará a estrutura da norma jurídica na concepção por nós aceita, mas não pode ainda ser tida como tal, já que não encerra uma unidade mínima de significação do deôntico.

Exsurge daí a necessidade de distinguirmos as proposições prescritivas, tal como conceituadas acima, das normas jurídicas *em sentido completo*. Neste ponto, elucidativos os ensinamentos de Tácio Lacerda Gama⁶³:

As proposições prescritivas correspondem ao sentido amplo da expressão 'norma jurídica', que engloba todas as unidades elementares de sentido que se podem construir a partir dos textos jurídicos. A prescrição de um princípio, de uma imunidade, da alíquota de um tributo, são exemplos de proposições prescritivas, ou normas jurídicas em sentido amplo.

Uma norma jurídica *em sentido completo*, por sua vez, é composta por duas ou mais proposições, organizadas numa estrutura lógica hipotético-condicional, dotada de bilateralidade e coercitividade⁶⁴, que visa à regulação do comportamento

⁶² Voltaremos a este tema quando tratarmos das normas primárias e secundárias. Contudo, de logo já esclarecemos que não existem normas jurídicas sem sanção. Mais uma vez, valemo-nos das lições de Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 23): “existe norma sem sanção? E a resposta é essa: absolutamente não. Aquilo que há são enunciados prescritivos sem normas sancionatórias que lhes correspondam, porque estas somente se associam a outras normas jurídicas prescritora de deveres.”

⁶³ GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 41.

⁶⁴ Na linha dos ensinamentos de Maria Rita Ferragut, como a norma jurídica não é a única forma de manifestação das normas (normas religiosas, normas morais, normas de etiquetas etc.), o que a distingue

humano nas suas relações de intersubjetividade, organizando, destarte, o convívio dos homens em sociedade.

Quanto à sua estrutura lógica, as normas jurídicas em sentido estrito são compostas por proposições prescritivas que se distribuem para ocupar a posição de proposição-hipótese (antecedente – descritora de um fato de possível ocorrência no mundo fenomênico) e de proposição-tese (consequente – prescreve uma relação jurídica entre dois ou mais sujeitos de direito), unidas numa estrutura implicacional por um ato de vontade daquele que detém o poder de legislar (dever-ser neutro). E, por *dever-ser* neutro deve-se entender que ele não aparece modalizado nas formas “proibido” (V), permitido” (P) e obrigatório” (O): se o antecedente, então deve-ser o consequente. A sua estrutura formalizada pode ser assim representada: $D[F \rightarrow (S' R S'')]$ ou, em linguagem desformalizada, *dado o fato F, deve ser instalada a relação R, entre os sujeitos S' e S''*.

Neste particular, importante registrar que a estrutura formal das normas jurídicas, como unidades mínimas de significação do deôntico, é constante; é dizer, é exatamente a mesma em todos os ramos do direito positivo⁶⁵. Diante desta constatação esclarece Paulo de Barros Carvalho sobre a estrutura formal específica das normas jurídicas

todas elas exibem idêntica arquitetura formal. Há homogeneidade, mas homogeneidade sob o ângulo puramente sintático, uma vez que nos planos semântico e pragmático o que se da é um forte grau de heterogeneidade.⁶⁶

Assim, nesta estrutura implicacional, o *dever-ser* liga um fato, passado ou futuro, de ocorrência possível a uma relação jurídica, por meio da qual um sujeito terá o direito subjetivo de exigir de outro, que terá o dever jurídico, o cumprimento de uma determinada prestação. E esta relação entre os sujeitos-de-direito é regida pelo

das demais são exatamente estas características, ou seja: (i) a bilateralidade, já que regula, necessariamente, as condutas intersubjetivas e a (ii) coercitividade, que estabelece que quando a conduta estabelecida pela norma não for cumprida, poderá ela ser exigida mediante o emprego da força institucionalizada, exercida por um juiz. (FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005).

⁶⁵ Essa divisão do direito em ramos ou subsistemas é meramente didática, eis que, como sabido, o Direito é uno e indecomponível.

⁶⁶ V. *Curso de Direito Tributário* (18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007) ou *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência* (6. ed. Saraiva: São Paulo, 2008).

dever-ser, modalizado nas formas “proibido” (V), “permitido” (P) ou “obrigatório” (O), os quais são irreduzíveis, porém interdefiníveis entre si⁶⁷.

Tem-se, portanto, que todas as condutas humanas haverão de se enquadrar em um destes modais que exauram as possibilidades normativas das condutas interpessoais (é a expressão da lei do 4º excluído da Lógica Deontica ou Lógica do Dever-Ser).

Como falamos, não há que se cogitar de norma jurídica sem sanção que lhe corresponda. Lourival Vilanova, aprofundando nesta análise, discorre sobre a norma jurídica em sentido completo, afirmando que apresenta estrutura bimembre, composta de norma primária e norma secundária:

Seguimos a estrutura dual da norma jurídica: consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela, estatuem-se relações deonticas direitos/deveres, como consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fácticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não-cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida.⁶⁸

Essa concepção da norma primária como sendo aquela que estipula os direitos/deveres e a norma secundária que estatui a sanção é o inverso daquela preconizada pelo Mestre de Viena, para quem, sendo o direito uma ordem coativa, é pela coação que este se realiza e se distingue das demais ordens sociais⁶⁹:

⁶⁷ Mais uma vez valendo-nos dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho: “Na verdade, o prescritor da norma é, invariavelmente, uma proposição relacional, enlaçando dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória. Trata-se de uma relação entre termos determinados, que são necessariamente pessoas: S’RS”. Nesse fórum, S’ é uma pessoa qualquer, S” é uma pessoa qualquer, desde que não seja S’. R é o relacional deontico, aparecendo num dos modais do dever-ser: V, P, ou O, que são irreduzíveis, mas interdefiníveis, como já visto. Interpretando: dizer que uma conduta “p” é obrigatória equivale a afirmar que não é permitido omiti-la.” (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. Saraiva: São Paulo, 2008, p. 31).

⁶⁸ VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Ed. Noeses, 2005, p. 105.

⁶⁹ Paulo de Barros Carvalho, no estudo que fez da fórmula de enunciação do Direito de acordo com a doutrina de Kelsen, sintetiza: “A norma primária descreveria a sanção, enquanto a secundária estabeleceria o comportamento desejado pela ordem jurídica. Segundo ele, se considerarmos norma primária a de conteúdo material, vale dizer, a que estipula o comportamento desejado pela ordem jurídica, não se torna evidente o traço distintivo do Direito, que é a coação, ficando a norma jurídica equiparada às normas éticas ou convencionais.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 40).

Como ordem coativa, o Direito distingue-se de outras ordens sociais. O momento da coação, isto é, a circunstância de que o ato estatuído pela ordem como conseqüência de uma situação de fato considerada socialmente prejudicial deve ser executado mesmo contra a vontade da pessoa atingida e – em caso de resistência – mediante o emprego da força física, é o critério decisivo. [...]

Na medida em que o ato de coação estatuído pela ordem jurídica surge como reação contra a conduta de um indivíduo pela mesma ordem jurídica especificada, esse ato coativo tem o caráter de uma sanção e a conduta humana contra a qual ele é dirigido tem o caráter de uma conduta proibida, antijurídica, de um ato ilícito ou delito – quer dizer, é o contrário daquela conduta que deve ser considerada como prescrita ou conforme ao Direito, conduta através da qual será evitada a sanção.⁷⁰

Conquanto concordemos com a estrutura dual da norma jurídica que, no seu sentido completo, é composta por uma norma primária e por uma norma secundária, entendemos, na esteira dos ensinamentos de Lourival Vilanova que na norma primária é que deve estar prescrita a relação jurídica tributária (formal), em que são estabelecidos direitos e deveres em razão da realização do fato descrito no antecedente, ao passo que a norma secundária traz as medidas sancionadoras (coercitividade) em razão do descumprimento da norma primária.

A nossa preferência pela “inversão” do sentido inicialmente atribuído por Kelsen justifica-se por entendermos que existe uma relação de prejudicialidade lógica entre o descumprimento de uma determinada conduta prescrita pelo direito e a aplicação da sanção (atos coativos exercidos mediante a possibilidade de constrangimento físico ou de execução forçada).

Paulo de Barros Carvalho assinala a tendência da Teoria Geral do Direito em discernir os vocábulos “coercibilidade” e “coatividade”, em razão do que registra ensinamento de Vallado Berrón:

En efecto, la coercibilidad es aquella nota lógica o característica de la norma de derecho, consistente en que el precepto enlaza una sanción a la realización de un determinado supuesto. La sanción es la consecuencia de derecho o efecto jurídico, que puede ser interpretado como una reacción de la comunidad política en relación con el autor Del supuesto. Y coacciones la ejecución forzada de la sanción respecto del realizador Del acto

⁷⁰ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed., 5. tir. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 37-38.

antijurídico, del autor Del supuesto, cuando la misma no se cumple voluntariamente por este.⁷¹

Concordamos com a importância da distinção entre os termos que, em verdade, apresentam-se em diferentes etapas no processo de positivação do direito.

A *coercibilidade* se revelaria na prescrição de uma sanção em sentido amplo (norma de direito material) em razão do descumprimento dos deveres estatuídos na norma primária. Em um momento subsequente, descumpridos os deveres, assim como a sanção imposta pela norma, segue-se o processo de positivação do direito, mediante a aplicação da norma secundária, que é decorrente do direito processual positivo e caracteriza-se pelo fato de o sujeito ativo provocar o Poder Judiciário para fazer valer o seu direito (execução forçada – norma processual).

Isso nos permite falar, segundo a concepção de Eurico de Santi, que a norma jurídica em sentido completo seria aquela, cuja norma primária é composta de uma norma primária de natureza dispositiva, norma primária sancionadora e norma secundária:

A norma primária sancionadora, como a norma secundária, tem por pressuposto o não-cumprimento de deveres ou obrigações: carece, entretanto, da eficácia coercitiva daquela. Nas normas primárias situam-se as relações jurídicas de direito material (substantivo); nas normas secundárias, as relações jurídicas de direito formal (adjetivo ou processual) em que o direito subjetivo é o de ação (em sentido processual).

Têm-se, portanto, normas primárias estabelecedoras de relações jurídicas de direito material decorrentes de (i) ato ou fato lícito, e (ii) de ato ou fato ilícito. A que tem pressuposto antijurídico denominamos norma primária sancionadora, pois veicula uma sanção – no sentido de obrigação advinda do não-cumprimento de um dever jurídico – enquanto que a outra, por não apresentar aspecto sancionatório, convencionamos chamar norma primária dispositiva.

Na estrutura dual apresentada aparece tão-somente a norma primária dispositiva e a norma secundária. Retornando àquela representação formal, poderíamos inserir a norma primária sancionadora da seguinte forma:

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 32.

$$D \{ \underbrace{[(p \rightarrow q) \cdot (-q \rightarrow r)]}_{(n. 1^a. D)} \cdot \underbrace{[(-q \vee -r) \rightarrow S]}_{(n. 2^a)} \}$$

Em que, 'n. 1^a. D', 'n. 1^a. S' e 'n. 2^a' representam respectivamente: a norma primária dispositiva, a norma primária sancionadora e a norma secundária.

Normas primárias são, pois, aquelas oriundas do direito material, civil, comercial, administrativo, tributário; secundárias, as oriundas do direito processual positivo.⁷²

Em razão do corte metodológico efetuado no presente trabalho, a norma secundária ou processual não demanda maiores aprofundamentos. Ao tratarmos das questões atinentes ao ISS incidente na importação de serviços, assim como a isenção prevista para os casos de exportação de serviços, focaremos na norma primária dispositiva, especialmente no critério material e espacial desta exação.

1.6 Validade e eficácia (e aplicação) das normas jurídicas

Tomando-se o sistema do direito positivo como o conjunto das normas jurídicas válidas, surge a *validade* também como conceito fundamental, cujo conteúdo semântico adotado no presente discurso demanda elucidação.

O conceito da expressão “validade das normas jurídicas” é plurissignificativo, apresentando-se na doutrina tradicional com as seguintes acepções, destacadas por Tácio Lacerda Gama⁷³: especial existência de uma norma; atributo da norma compatível com aquela que programou a sua criação; aptidão para vir a ser aplicada por um tribunal; circunstância de, efetivamente, disciplinar comportamentos; compatibilidade da norma do direito positivo com padrões religiosos, racionais ou humanos em acepção ampla.

E definir um conceito, como bem captado pelo mesmo autor, implica em optar por uma das acepções possíveis de uma expressão, abandonando outras

⁷² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 2. ed., 2. tiragem. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 41-42.

⁷³ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*. Fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009, p. 301.

também possíveis⁷⁴, de modo a construir um discurso coerente, superando as ambiguidades por meio de técnicas de legitimação.⁷⁵

A despeito da grande divergência doutrinária, mormente na doutrina tradicional, acerca do conceito de validade das normas jurídicas, partindo de uma concepção positivista do direito, estamos com Paulo de Barros Carvalho que, na linha de H. Kelsen, defende ser a validade, não um atributo específico da norma jurídica, qualificando-a.

Antes, a validade apresenta o *status* lógico relação, significando a relação de pertinencialidade de uma norma “N” a um sistema “S”. E, para pertencer a um determinado sistema S, a norma deverá atender a regras de produção normativa, tanto do ponto de vista formal (processo e autoridade competente) quanto material (conteúdo).

Logo, dizer que uma norma é válida significa dizer que ela foi produzida pela autoridade competente, mediante procedimento previsto pelo sistema e, cujo conteúdo, de igual forma, deriva de uma norma superior, da qual extrai o seu fundamento de validade⁷⁶. Esse aspecto não passou despercebido por Lourival Vilanova que, citado por Paulo de Barros Carvalho, acentuou:

No direito, são as regras do processo legislativo, ou quaisquer outras regras-de-regras, que estabelecem como constituir, reformar ou desconstituir normas válidas. A validade é, assim, a validade no interior do sistema positivo. Normas de outras procedências, ou de outro conteúdo, para ingressar no sistema, requerem regra-de-regra que as juridicize, que as convalide. A correspondência com tais regras ‘processuais’ dá-lhes relação-de-pertinência em face do sistema positivo.⁷⁷

⁷⁴ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*. Fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009, p. 303.

⁷⁵ Id. Sentido, consistência e legitimação. In: HARET, Florence; CANEIRO, Jerson (coords.). *Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009.

⁷⁶ A despeito de entendermos que a validade das normas inferiores está condicionada os critérios de forma e conteúdo estipulados pelas normas de superior hierarquia, sendo o direito um sistema dinâmico, temos que concordar com Tácio Lacerda Gama, quando assinala: “o que não se admite, por ser ingênuo e ineficaz, é ignorar os diálogos mantidos entre norma superior e inferior. Apenas na situação de se configurar incompatibilidade entre esses dois planos de sentido é que se deve prevalecer o produzido por autoridade superior. (Sentido, consistência e legitimação. In: HARET, Florence; CANEIRO, Jerson (coords.). *Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009).

⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 224.

A validade, neste sentido, equivale à existência da norma jurídica; é o existir específico da norma jurídica: a norma existe, porque válida no sistema do direito positivo. E é válida porque produzida nos termos prescritos também pelo ordenamento positivo, como sistema autopoietico que é, regulando a sua própria criação.⁷⁸

Voltando à análise do direito positivo como um sistema que tem a linguagem (atos de fala) como seu elemento constitutivo e, cujas unidades – as normas jurídicas em sentido amplo – são atos de fala deonticos⁷⁹, Tárek Moysés Moussalem aborda o problema da validade sob os três pontos de vista linguísticos, sintetizando as ideias até aqui desenvolvidas:

Sintaticamente, a validade pode ser analisada (a) como correta composição frástica de acordo com as regras do idioma (para evitar o que HUSSERL e LOURIVAL VILANOVA chamavam de sem-sentido) e (b) como relação de subordinação, derivação e coordenação entre normas jurídicas, na qual uma norma (chamada de norma fundamente) fornece os critérios para a validade de outra norma (norma fundada). [...]

Pelo prisma semântico, a validade pode ser considerada sob dois aspectos: (a) a linguagem do direito positivo deve operar sobre a linguagem dos fatos e das condutas possíveis e (b) relação de subordinação material (de conteúdo) entre duas normas, em contraposição a subordinação formal (de competência e procedimento).

A visão pragmática da validade ganha considerável força com a utilização das teorias do discurso e dos atos de fala no direito.⁸⁰

Outra questão que cumpre tratarmos, ainda que brevemente, neste capítulo atinente aos conceitos fundamentais diz respeito aos conceitos de “eficácia”,

⁷⁸ Tácio Lacerda Gama, em estudo aprofundado sobre o tema da validade que lhe deu o título de Doutor em Direito do Estado pela PUC/SP, conclui que, em verdade, as divergências entre as concepções de validade como sinônimo de existência, ou não, decorrem de pontos de vista distintos sobre o sistema do direito positivo: ponto de vista dos participantes e ponto de vista dos observadores deste sistema. Sob o primeiro ângulo, tem-se a concepção do direito da perspectiva de quem decide; da autoridade competente para aplicar a norma; neste sentido, validade coincide com o existir específico da norma jurídica. Por sua vez, a análise sob o ponto de vista dos observadores, cientistas do direito, convém distinguir, na linha defendida por Pontes de Miranda, os planos da existência e da validade, sendo aquele necessariamente prévio a este. Ou seja, uma norma, para que seja válida ou inválida, tem que existir. Neste caso, a invalidez também integraria o sistema do direito positivo. (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*. Fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009, p. 301-309).

⁷⁹ Sobre as acepções da expressão *atos de fala*, discorreu Tárek Moysés Moussalem, anotando que são quatro: (i) enunciado; (ii) ação; (iii) ato de produção normativa e (iv) ato produtor de enunciados (enunciação). E segue justificando a utilização da expressão *atos de fala deonticos* para referir-se às normas jurídicas em sentido amplo: “As normas jurídicas (em sentido amplo) são atos de fala deonticos. Deonticos, pois sobre o ato de fala incide o modal *dever-ser* juridicamente relevante.” (MOUSSALEM, Tarék Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 68- 69).

⁸⁰ *Ibid.*, p. 138-139.

“incidência” e “aplicação”, que estão intimamente ligados e cuja elucidação será de grande valia, mormente quando tratarmos do princípio da territorialidade, na sua estreita vinculação com os conceitos de “âmbito de incidência” e “âmbito de eficácia” das leis no espaço.

São diversos os sentidos em que é empregado o termo “eficácia” pela doutrina, dentre os quais: (i) a possibilidade de produzir efeitos; (ii) a produção de efeitos propriamente dita; (iii) incidência; (iv) observância do comando normativo por parte dos destinatários.

Adotaremos no presente trabalho a proposta de Paulo de Barros Carvalho, que distingue três conceitos básicos de eficácia, a saber: eficácia jurídica, eficácia técnica e eficácia social.

A eficácia jurídica, segundo esse autor, “é a propriedade de que está investido o fato jurídico de provocar a irradiação dos efeitos que lhe são próprios, ou seja, a relação de *causalidade jurídica*, no estilo de Lourival Vilanova.”⁸¹

Assim entendida, a eficácia jurídica apresenta-se como um atributo do fato previsto na norma de, uma vez descrito na linguagem competente do direito (linguagem das provas), desencadear a relação jurídica prevista no consequente da norma geral e abstrata, no processo de positivação do direito.

Se expressa, destarte, na potencialidade inerente aos fatos juridicizados – tomados por conteúdo da hipótese de incidência normativa – de provocarem o nascimento de relações entre sujeitos-de-direito deonticamente modalizadas.

Nesta esteira, a eficácia jurídica é o “mecanismo da incidência”⁸², que deve ser entendido como a conjugação de duas operações lógicas: a subsunção (do fato à norma) e a implicação (causalidade normativa), realizada sempre pelo homem, como elemento intercalar nesse processo de concreção do direito positivo.

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 83. Lourival Vilanova trata a causalidade como um fato relacional, na medida em que consubstanciada nas relações de causa e efeito e, neste sentido, não seria uma relação específica, restrita a um determinado domínio de objetos, valendo para todos eles. Em se tratando da causalidade normativa (interna), têm-se os vínculos que o sistema de normas estabelece entre os fatos (fatos-eventos e fatos-conduta). A causalidade normativa propicia esquema lógico segundo o qual o efeito é deonticamente vinculado à causa (fato jurídico). (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 34-39).

⁸² VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 59.

Não se confunde, portanto, com a eficácia técnica, conceituada pelo professor paulista como “a qualidade que a norma ostenta, no sentido de descrever fatos que, uma vez ocorridos, tenham aptidão para irradiar efeitos já removidos os obstáculos materiais ou as impossibilidades sintáticas (na terminologia de Tércio)”⁸³, nem com eficácia social, que estaria relacionada com a alteração efetiva do mundo social pretendida pelo direito positivo⁸⁴.

Contudo, não há como falar-se em eficácia da norma jurídica, sob qualquer destes prismas, sem levarem-se em conta de consideração os conceitos de incidência (sob a perspectiva estática) e aplicação do direito (do ponto de vista dinâmico) – contra faces que são da mesma moeda – como verdadeiros elos entre as facetas da eficácia.

Em outras palavras, apenas por meio do ato de aplicação do direito, realizado sempre pelo homem (autoridade competente) como elemento intercalar entre as estruturas do sistema é que se pode aferir a presença ou não dos atributos do fato jurídico (eficácia jurídica) e/ou da norma (eficácia técnica).

Verificada no mundo fenomênico a ocorrência do fato descrito na hipótese de incidência de uma norma geral e abstrata, o homem realiza duas operações lógicas: a subsunção do fato à norma, por meio da sua versão em linguagem competente, e a infalível implicação, entre a proposição-hipótese e a proposição-tese (causalidade jurídica).

1.7 Definição de tributo e regra-matriz de incidência tributária

Tributo é conceito aglutinante em torno do qual se organiza o ramo didaticamente autônomo do direito conhecido por Direito Tributário, razão pela qual qualquer estudo importa a elucidação do termo tal como construído conceitualmente pelo direito positivo.

Como ressaltado anteriormente, as normas jurídicas como unidades mínimas de significação do deontico com sentido completo apresentam a mesma estrutura

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. Saraiva: São Paulo, 2008, p. 61.

⁸⁴ *Ibid.*, p. 60.

lógica, falando-se, portanto, em homogeneidade sintática destas unidades do sistema. O que as diferencia é, exatamente, o conteúdo semântico com o qual são saturadas as variáveis lógicas das normas e isso é que nos permite fazer o isolamento temático, facilitando a aproximação cognoscitiva ao objeto de estudos.

Como estamos a tratar do direito tributário, a delimitação do conteúdo das normas jurídicas que integram esse subsistema, impõe tratarmos da definição de “tributo”, que consubstancia o núcleo semântico da norma jurídica tributária. De fato, ante a já defendida homogeneidade sintática das normas jurídicas, é no plano semântico que podemos fazer o isolamento (didático) daquelas normas que constituem o nosso objeto de estudos.

A palavra “tributo” não escapou do vezo da ambiguidade, fazendo-se necessária a sua elucidação. Paulo de Barros Carvalho, estudando o tema, identificou, nada menos do que seis acepções diversas utilizadas nos textos de direito positivo e na doutrina⁸⁵. Vejamos: (i) quantia em dinheiro; (ii) prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; (iii) direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; (iv) relação jurídica tributária; (v) norma jurídica tributária; e (vi) norma, fato e relação jurídica.⁸⁶ A estas acepções, o mestre acrescentou outra, pontuada por J. Souto Maior Borges, para quem o vocábulo “tributo” pode ser visto também como:

processo de positivação, cadeia de normas que tem início no altiplano constitucional com as regras de competência (entre elas as de imunidades) e vão progredindo para baixo, em termos hierárquicos, passando pela regra-matriz de incidência até atingir, frontalmente, os comportamentos concretos que se consubstanciam numa efetiva prestação pecuniária. A palavra ‘tributo’ é usada para denotar o procedimento completo de instauração de normas, desde a primeira autorização

⁸⁵ Assumimos o risco de dizer que grande parte da doutrina utiliza-se do termo *tributo* conceituando-o como norma ou, ao menos, partindo de enunciados que integram esta norma. Analisando alguns conceitos da doutrina, Tácio Lacerda Gama apontou esta tendência, citando alguns destes conceitos: “GERALDO ATALIBA, por exemplo, define tributo como ‘obrigação jurídica pecuniária, ex lege, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos)’. (Hipótese de Incidência Tributária, p.32). Já ALFREDO AUGUSTO BECKER, prefere enfatizar o objeto da relação jurídica tributária, e para isso afirma que ‘o tributo é o objeto daquela prestação que satisfaz aquele dever.’ (Teoria Geral do Direito Tributário, p. 237). Escolha análoga fez RUBENS GOMES DE SOUZA que conceitua tributo como ‘receita derivada que o estado arrecada...’ (Compendio de Legislação Tributária, p. 24). Esta alusão à “receita” diz respeito também à quantia que é objeto material da relação jurídica.” (GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 39).

⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 19-20.

competencial, até as últimas providências normativas para a satisfação do direito subjetivo da entidade tributante.⁸⁷

Apesar da ambiguidade do vocábulo ressaltada acima, como visto, temos que o Código Tributário Nacional, no seu art. 3º, traz a definição de tributo, optando, portanto, pela acepção do termo como *norma, fato e relação jurídica*, exprimindo, assim, toda a fenomenologia da incidência:

Art. 3º. Tributo é 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.

Desta definição sobrelevam-se alguns atributos fundamentais para a caracterização do que venha a ser *tributo*, a saber: (i) compulsoriedade; (ii) caráter pecuniário da prestação; e (iii) não derivação de ato ilícito.

Por compulsoriedade sobressai o caráter cogente da obrigação, não havendo espaço para cogitações acerca da vontade ou não do indivíduo detentor do dever jurídico de cumprir o mandamento, uma vez concretizado o fato jurídico tributário. Este mandamento, a seu turno, deve corresponder a uma prestação *em dinheiro*.⁸⁸

Por fim, traço de grande importância para compreensão do conteúdo semântico de *tributo* está objetivado na frase em que esta prestação a ser paga em dinheiro decorre, necessariamente, de um fato lícito. Com isso, faz-se possível distinguir com relativa facilidade a relação jurídica do tributo daquela relação jurídica atinente à penalidade em decorrência do descumprimento de deveres tributários.

⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. Saraiva: São Paulo, 2008, p. 86. Por assim entender, o jurista defende que a criação do tributo acontece já no altiplano da Constituição Federal, ainda que a sua estruturação dependa da edição posterior de outras normas: “O insuficiente não é, em tal caso, equiparável ao inexistente. O tributo parcialmente estruturado na Constituição é algo já existente, embora a sua estruturação postule a superveniência da legislação integrativa.” (apud CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 445). Não concordamos com este entendimento, pois, como será demonstrado no capítulo seguinte, a competência tributária, enquanto norma de estrutura, apenas informa o campo tributável, trazendo enunciados que informam a faculdade de criar tributos, tarefa que será desenvolvida pelo legislador infraconstitucional.

⁸⁸ Quanto a este atributo, o legislador, ainda que não imune a críticas, dispôs que a referida prestação deveria ser em *moeda* ou *cujo valor nela se possa exprimir*, alargando sobremaneira o âmbito das prestações tributárias. Valendo-se desta permissão legal, o legislador incluiu no rol das causas extintivas do crédito tributário, art. 156, do CTN, o inciso XI, que trata da *dação em pagamento de bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei*. Como se pode ver, trata-se de preceito normativo de eficácia limitada, cabendo a cada ente federativo, nos lindes da sua competência e segundo critérios de conveniência e oportunidade, editar norma para implementar a medida (v. STJ, RESP 884272/RJ).

Identificado o núcleo semântico da norma jurídica tributária, Paulo de Barros Carvalho, valendo-se do critério classificatório quanto ao grupo institucional a que pertencem as normas, propôs a seguinte classificação: (i) normas que estabelecem princípios gerais, demarcadores da virtualidade legislativa no campo tributário; (ii) normas que estipulam a incidência do tributo, descrevendo os aspectos de eventos de possível ocorrência e prescrevendo os elementos da obrigação tributária (sujeitos e modo de determinação do objeto da prestação); e (iii) normas que fixam providências de índole administrativa para a operatividade do tributo.⁸⁹

Às normas que dizem respeito à incidência do tributo, dada a sua importância para o estudo do direito tributário, eis que consubstanciam o núcleo da percussão jurídica do tributo, o autor denominou de *norma-padrão de incidência* ou *regra-matriz de incidência tributária*⁹⁰, alertando no sentido de que, neste conceito de classe enquadram-se, de igual forma, as normas que impõem penalidades.

Por outro lado, considerando o número reduzido destas normas do ordenamento do direito positivo, eis que, em princípio, haveria apenas uma regra-matriz de incidência tributária para cada tributo, chamou a esta de *norma jurídica em sentido estrito*, ao passo que todas as demais normas voltadas para a operatividade do tributo, mas que não tratassem da incidência propriamente dita, seriam as *normas jurídicas em sentido amplo*.

A regra-matriz de incidência tributária, tal como concebida por Paulo de Barros Carvalho, resultou da adaptação da estrutura lógico-sintática das normas jurídicas para o campo do direito tributário, compondo um esquema lógico semântico que permite exibir o estudo analítico da exação. Contudo, esclarece este autor que ela nem sempre resulta aparente na literalidade textual, sendo uma construção do intérprete, como ademais acontece com as normas jurídicas, nos termos já vistos:

As leis não trazem normas jurídicas organicamente agregadas, de tal modo que nos seja lícito desenhar, com facilidade, a indigitada regra-matriz de incidência, que todo o tributo hospeda, como centro catalisador de seu plexo normativo. Pelo contrário, sem arranjo algum, os preceitos se dispersam pelo corpo do estatuto, compelindo o jurista a um penoso trabalho de composição. Visto por esse prisma, o labor científico aparece como árduo esforço de procura, isolamento de dados, montagem e

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. Saraiva: São Paulo, 2008, p. 86-87.

⁹⁰ *Ibid.*, p. 87.

construção final do arquétipo da norma jurídica.⁹¹

Pois bem. A regra-matriz de incidência tributária é norma geral e abstrata, valendo-se, como as demais normas jurídicas, da estrutura hipotético-condicional. No antecedente, ou descritor da norma, estão as diretrizes para a identificação dos eventos, dotados de conteúdo econômico que, quando ocorridos em determinadas circunstâncias de tempo e espaço, darão ensejo à instituição do laço obrigacional que vinculará, de um lado o sujeito ativo, portador do direito subjetivo de exigir e, de outro, o sujeito passivo, detentor do dever jurídico de cumprir a prestação, consistente no pagamento de determinada quantia e dinheiro.

A estrutura formalizada da norma-padrão de incidência tributária poder ser assim expressada:

$$\text{RMI} \left\{ \begin{array}{l} A_n = \text{Cm. Ct. Ce} \\ \downarrow \text{DSn} \\ C_n = \text{Cp. Cq} \end{array} \right.$$

RMIT – regra-matriz de incidência tributária

An – antecedente normativo

Cm – critério material (composto por um verbo pessoal, de predicação incompleta, que denote um fato-signo presuntivo de riqueza)

Ct – critério temporal, que trará o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito

Ce – critério espacial, que indica as condições que espaço em que se considera realizado o fato jurídico tributário

Cn – consequente normativo

Cp – critério pessoal – fornece indicações dos sujeitos ativo e passivo

⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 530.

Cq – critério quantitativo, composto pela conjugação da base de cálculo e da alíquota

Quanto à classificação dos tributos e suas espécies no ordenamento jurídico brasileiro, sabemos que há algumas formas de fazê-la, e nenhuma delas será, necessariamente, certa ou errada, mas mais útil ou menos útil para o intérprete que se propõe à análise deste emaranhado racional de normas em que se apresenta o direito.

No nosso caso, sem entrar em maiores discussões acerca das espécies tributárias e quantas seriam estas afinal, julgamos interessante chamar a atenção para a divisão feita pelo legislador constitucional ao distribuir a competência tributária para instituição de impostos entre as pessoas políticas levando em conta o conteúdo material que há de integrar as hipóteses de incidência.

Sob este ponto de vista, temos que o legislador agrupou os impostos de maneira a classificá-los como (i) impostos que gravam o comércio exterior; (ii) impostos sobre o patrimônio e a renda; (iii) impostos extraordinários; (iv) impostos previamente indeterminados (competência residual da União); e (v) impostos sobre a transmissão, circulação e produção.

Dentre estes últimos, está o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) que, ao final, apresenta-se como um imposto sobre o consumo. Em relação a estes, Misabel Derzi chama a atenção para que, do ponto de vista da Ciência das Finanças, seria um imposto indireto, assim entendidos aqueles que “embora pagos pelos contribuintes de direito, pelos sujeitos passivos que ocupam o polo passivo da relação jurídica tributária, são transferidos a terceiros, os consumidores finais, pelo mecanismo dos preços.”⁹²

Esta é uma característica do ISS que, sem sombra de dúvida, deverá ser levada em consideração quando da análise, seja do critério material desta exação delimitado constitucionalmente, seja para fins de fixação de parâmetros para a definição do sujeito passivo desta incidência, como será adiante mencionado.

Fixados esses conceitos fundamentais prosseguiremos na nossa análise, rumo ao objeto central do presente trabalho, que é a investigação do Imposto sobre

⁹² DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 578.

Serviços de Qualquer Natureza na importação de serviços, cujas prescrições foram instituídas no ordenamento jurídico por meio da Lei Complementar n. 116/03.

Mas, antes de adentrar neste tema, é importante tecermos algumas considerações sobre a norma de competência tributária em sentido estrito, tratando especialmente do objeto da relação jurídica desta norma, que se volta para o conjunto das limitações materiais a que está adstrito o legislador ordinário na produção de normas jurídicas que instituem o ISS.

2 Aspectos estruturais do Imposto sobre Serviços no plano constitucional

2.1 Considerações iniciais

Sabemos que o direito, como sistema autopoietico, caracteriza-se por controlar a criação, modificação e extinção dos seus elementos. Daí falarmos em validade como a relação de pertinencialidade das normas produzidas com o sistema do direito posto.

Considerando o sistema de referência kelseniano já afirmamos que uma norma para ser considerada válida deve ter sido produzida por órgão credenciado pelo sistema e na conformidade com o procedimento também por ele previsto.

Para além desta orientação, mas sem contrariá-la, ressalta Paulo de Barros Carvalho o critério da dedutibilidade:

segundo o qual uma norma pertence ao sistema quando é consequência lógica de normas pertencentes ao sistema. A relação de pertinencialidade será aferida, para efeito de controle, mediante o confronto com a norma superior, dentro da hierarquia do sistema empírico, culminando na norma hipotética fundamental, axioma que fecha o corte metodológico em termos cognoscitivos.⁹³

Vimos que a validade, aqui tomada como conceito relacional entre uma norma “N” e um determinado sistema “S” deve ser aferida a partir do conteúdo material das normas produzidas e introduzidas no sistema pelos veículos introdutores de normas, o qual deverá ser compatível com o que prescrevem as normas superiores, sob pena de poderem ser expulsas do sistema pela linguagem competente⁹⁴ (atos de fala deônticos).

⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. Saraiva: São Paulo, 2008, p. 55-56.

⁹⁴ Em brilhante estudo sobre o tema, Tarek Moussalem conclui que a validade ou invalidade são relações que somente podem ser estabelecidas em relação às normas jurídicas (em sentido amplo – enunciados-enunciados) e aos enunciados prescritos que remetem à ato de produção normativa (enunicação-enunciada). O ato de produção normativa (enunicação) é *feliz* ou *infeliz*, não sendo possível falar-se na sua invalidação, até porque, enquanto tal (enunicação enquanto atividade desenvolvida pelos órgãos produtores de normas) não pertencem ao sistema do direito positivo. E mais. É indispensável a produção da linguagem competente para a invalidação de enunciados-enunciados e enunicação-enunciada. São suas as seguintes palavras: “a infelicidade da enunicação, para ser hábil de invalidar a norma por ela originada,

Assim também Hans Kelsen, ao afirmar que “a norma superior pode não só fixar o órgão pelo qual e o processo por meio do qual a norma inferior é produzida, mas também determinar o conteúdo desta norma.”⁹⁵

Logo, a produção de normas válidas num determinado sistema decorre da aplicação de normas de competência. Por isso, a importância de nos determos sobre este tema fazendo, desde já, a ressalva de que também o seu exercício encontra-se subordinado às normas constitucionais, no que difere de *poder tributário*.⁹⁶

O rigor inerente ao discurso científico impõe a elucidação de expressões plurissignificativas que, como vimos, exige uma tomada de posição por parte do intérprete, de modo a manter a coerência das conclusões sacadas a partir dos pactos conceituais assumidos dentro do texto e com o leitor. Mais uma vez, nos submeteremos a este árduo caminhar.

Cristiane Mendonça⁹⁷ apresenta nada menos do que dez acepções para o termo “competência tributária”: (i) aptidão para criar tributos em abstrato; (ii) parcela do poder tributário de que são dotadas as pessoas políticas para instituir seus próprios tributos; (iii) poder de instituir e de exonerar tributos; (iv) poder para instituir, exigir e arrecadar tributos; (v) competência legislativa plena de que são dotadas as pessoas políticas para instituírem seus tributos; (vi) competência para legislar sobre matéria tributária; (vii) poder para legislar sobre tributos, administrar tributos e julgar litígios tributários; (viii) aptidão para criar tributos em concreto; (ix) norma jurídica que autoriza a criação e a alteração dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos (normas gerais e abstratas ou individuais e concretas); ou (x) autorização jurídico positiva para a alteração dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos (normas gerais e abstratas ou individuais e concretas).

deve ser agasalhada em outro enunciado. Frise-se que a infelicidade do ato de produção normativa não conduz necessariamente à invalidade da enunciação-enunciada e do enunciado-enunciado. A perda da validade de um enunciado prescritivo não decorre da infelicidade da sua enunciação, mas tão-só de outro ato de fala que expulse aquele enunciado do sistema do direito positivo [...]”. (MOUSSALEM, Tarék Moisés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 141).

⁹⁵ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed., 5. tir. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 261.

⁹⁶ Roque A. Carrazza observa que não há que se falar em *poder tributário*, mas em *competência tributária*. O primeiro, seria absoluto; o seu único detentor era a Assembleia Nacional Constituinte, porque soberana. A partir do momento em que foi promulgada a Constituição da República, passa-se a falar, unicamente, em competência tributária. (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p.435-436).

⁹⁷ MENDONÇA, Cristiane. *Competência Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 37.

Sem qualquer intenção de menosprezar outras tantas definições doutrinárias sobre o que seja a competência tributária, tomamos como ponto de partida a conjugação dos conceitos desenvolvidos por Paulo de Barros Carvalho e Roque Carrazza, que trazem uma noção, por assim dizer, precisa acerca deste instituto jurídico.

Para Paulo de Barros Carvalho⁹⁸, “a competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para produção de normas jurídicas sobre tributos”. Nota-se que a ênfase dada pelo ilustre Professor volta-se para uma referência ampla às normas que se conjugam na composição do subsistema jurídico tributário.

Roque Carrazza⁹⁹, por sua vez, conceitua a competência tributária como

a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e alíquotas. Como corolário disto, exercer a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.

Essa aptidão para criar tributos é conferida às pessoas jurídicas de direito público interno para que, por meio de lei¹⁰⁰, instituem os tributos que lhes foram afetados pela Constituição Federal, observando-se a rígida distribuição de competência tributária realizada, bem assim os limites de ordem formal e de ordem material impostos pelo próprio sistema¹⁰¹.

Por isso concordamos com Roque Carrazza, quando consigna que toda outorga de competência impõe limites positivos e negativos; é dizer, encerra, a um só tempo, uma autorização e uma proibição. Autorização, para editar normas inaugurais sobre tributos (e também deveres instrumentais); e proibição ou, melhor dizendo, limitação, para

⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 211.

⁹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 437-438.

¹⁰⁰ Em sentido amplo, é veículo introdutor de normas inaugurais no sistema. Adiante, ao tratar dos enunciados que integram a norma de competência tratamos do princípio da estrita legalidade, por meio do qual, apenas por meio de lei, podem os tributos ser instituídos ou majorados.

¹⁰¹ Registre-se, ainda, que uma vez instituído o tributo, não mais se pode falar em competência tributária, mas apenas em capacidade tributária ativa, que com aquela não se confunde, sendo apenas a aptidão para figurar no polo ativo da relação jurídica tributária.

não ultrapassar as barreiras de forma e de conteúdo também impostas pelo ordenamento positivo.

Neste contexto, adotamos a concepção da competência tributária proposta por Tácio Lacerda Gama, como norma jurídica em sentido estrito (dotada de estrutura hipotética-condicional), cujos elementos estão dispostos em um “juízo hipotético condicional que prescreve, no seu antecedente, os elementos necessários à enunciação válida e, no seu conseqüente, uma relação jurídica que tem como objeto a validade do texto que verse sobre determinada matéria ou comportamento”¹⁰². E acrescenta o autor:

A forma, já vimos, é descrita pela hipótese da norma de competência; a matéria, por seu turno, encontra-se delineada no objeto da relação jurídica. O vínculo entre ambas, então, só pode ser estabelecido pelo conectivo deôntico neutro (→), aquele que vincula o acontecimento A à conseqüência B. Destarte, o encontro entre forma e matéria é sintetizado pelo “dever ser” que vincula a previsão hipotética do fato – enunciação da norma – à relação jurídica entre sujeito competente e os demais que integram a sociedade, tendo como objeto a possibilidade de inserir texto jurídico versando sobre certa matéria. E esse conectivo interproposicional sintetiza a decisão, positivada na norma de competência, de submeter determinada matéria à enunciação de certo tipo.¹⁰³

O expediente de estudar a estrutura normativa das normas tributárias auxilia no trabalho de interpretação dos textos de direito positivo relacionados com a instituição de tributos, já que, segundo Karl English, citado por Tácio Lacerda Gama, permite ao intérprete reduzir a um todo de sentido as proposições que, por razões técnicas, encontram-se espalhadas entre vários diplomas legais.¹⁰⁴

Por esta razão, entendemos importante a tomada de posição, no sentido de trabalharmos a competência tributária como norma jurídica em sentido estrito, reafirmando, destarte, o princípio da uniformidade sintática das normas jurídicas.

Retomando a ideia de competência como norma jurídica em sentido estrito nos moldes propostos por Lacerda Gama, temos uma estrutura na qual o antecedente descreveria conotativamente os atributos do fato da enunciação (remete às fontes do

¹⁰² GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*. Fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009, p. 93.

¹⁰³ *Ibid.*, p. 107.

¹⁰⁴ *Ibid.*, p. 54.

direito); traria, por conseguinte, as notas que permitem a identificação (i) do sujeito competente; (ii) do procedimento; (iii) do espaço; e (iv) do tempo que devem concorrer para a produção da norma tributária, aglutinados em torno do verbo enunciação, que exerce o papel de núcleo hipótese de incidência¹⁰⁵. O conseqüente, por sua vez, traria os critérios atinentes à matéria sobre a qual a norma poderá versar.

A síntese da estrutura lógico-sintática da norma de competência pode ser assim representada:

$$N_{j_{com}} = H_j[s.e.t.p(p1.p2.p3...)] \rightarrow RJ [S(s.sp) . m(s.e.t.c)]$$

Este esquema representativo da estrutura lógica da norma de competência proposto pelo autor tem como propósito a identificação de um ponto de partida unitário para compreensão dos enunciados que se aglutinam para a regulação das formas de produção de outras normas jurídicas (normas de comportamento), reduzindo complexidades¹⁰⁶.

Saturando as variáveis desta fórmula lógica com conteúdos de significação, podemos dizer em linguagem desformalizada que a hipótese da norma (H_j) seleciona propriedades do fato social consistente na atividade enunciação¹⁰⁷ a ser realizada pelo sujeito competente (s), em determinadas condições de espaço (e) e tempo (t) e mediante um ato ou conjunto de atos-procedimento [p(p1.p2.p3...)]. Ou seja, na hipótese, encontramos a forma para que seja realizada validamente a atividade de produção normativa.

No conseqüente, explica Lacerda Gama, encontra-se delineada a matéria sobre a qual a norma poderá versar:

¹⁰⁵ Diferentemente do que acontece com as normas de conduta, que é contingente e cujo núcleo pode referir-se a um evento passado ou futuro, no caso das normas de outorga de competência, este núcleo é necessariamente um verbo pessoal, transitivo direto ou indireto, voltado para o futuro. A incidência desta norma terá como efeito a produção de uma outra norma, não mais de estrutura, mas de comportamento.

¹⁰⁶ Ibid., p. 62.

¹⁰⁷ “Enunciação: é a instância de mediação entre as estruturas narrativas e discursivas que, pressuposta no discurso, pode ser reconstruída a partir das pistas que nele espalha; é também mediadora entre o discurso e o contexto sócio-histórico e, nesse caso, deixa-se apreender graças às relações intertextuais. Enunciado: é o objeto-textual resultante de uma enunciação.” (BARROS, Diana Luz Pessoa de. *Teoria semiótica do texto*. 4. ed. São Paulo: Ática 2003, p. 86). Neste caso, tal como ocorre com as normas de comportamento, é um verbo pessoal: “enunciar”.

a matéria, por seu turno, encontra-se delineada no objeto da relação jurídica. O vínculo entre ambas, então só pode ser estabelecido pelo conectivo deôntico neutro (\rightarrow), aquele que vincula o acontecimento A à consequência B. Destarte, o encontro entre a forma e matéria é sintetizado pelo “*dever-ser*” que vincula a previsão hipotética do fato – enunciação da norma – à relação jurídica entre sujeito competente e os demais que integram a sociedade, tendo como objeto a possibilidade de inserir texto jurídico versando sobre certa matéria.¹⁰⁸

O que mais nos interessa desta estrutura normativa, dentro do corte metodológico realizado, cujo propósito é a análise dos enunciados prescritivos voltados para o ISS na importação de serviços, é o consequente da norma de competência tributária, a partir do qual será possível identificar a matéria sobre a qual pode versar o ato de enunciação previsto na hipótese normativa e que se encontra delineada no objeto da relação jurídica.

Ao analisarmos o consequente da norma de competência, focaremos nossas atenções no conjunto das condicionantes materiais que deverão ser observadas quando da produção da norma de comportamento e, no caso que nos interessa, da regramatriz de incidência tributária, para que a norma produzida seja válida.

E qual seria o núcleo desta relação jurídica da norma competência? Na forma concebida por Tácio Lacerda Gama, e por nós adotada neste trabalho,

a matéria é composta por um ou mais verbos que descrevem uma conduta. Assim, toda referência à materialidade é sempre uma referência a verbos e seus respectivos complementos. Por isso, quando falamos de condicionantes materiais, estamos falando de enunciados que programam – delimitam – a matéria da norma que será criada.¹⁰⁹

Partindo deste referencial, podemos dizer que a matéria disciplinada no consequente da regra de competência trará a previsão, também, de um comportamento, neste particular, aproximando-se das normas de conduta (homogeneidade sintática). Porém, neste caso, a matéria trará a prescrição de um comportamento, sujeito, tempo e espaço sobre os quais os sujeitos competentes podem editar novas normas instituindo tributos validamente no sistema.

¹⁰⁸ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*. Fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009, p.75.

¹⁰⁹ *Ibid.*, p. 90-91.

Neste contexto, inserem-se os princípios e as imunidades, na sua maior parte plasmados no próprio Texto Constitucional¹¹⁰, assim como dos enunciados complementares, contidos em diplomas de inferior hierarquia, que serão conjugados para a conformação da norma de competência tributária.

Apenas exemplificando o que será mais bem desenvolvido adiante, no caso específico do ISS, observamos que o legislador constitucional ao outorgar a competência para sua instituição, não fez referência expressa a um verbo que pudesse ser conjugado ao complemento *serviços*.

A Lei Complementar n. 116/03, cumprindo o papel de elemento integrativo da norma de competência tributária trouxe, no artigo 1º¹¹¹, a referência à materialidade¹¹² do ISS como sendo a “prestação de serviços”, delimitando assim os limites de atuação do legislador municipal para a instituição ISS.

Importante notar que, apesar de integrar a norma de competência, a lei complementar deverá, necessariamente, atender às limitações materiais impostas pelo sistema do direito positivo, sob pena de, atuando o legislador complementar, arbitrariamente poder resvalar para a ilegalidade ou inconstitucionalidade das prescrições ali instituídas.

Feitas estas considerações, discorreremos sobre os enunciados, tanto de índole constitucional, como infraconstitucional¹¹³ que são conjugados pelo intérprete para a composição da norma de competência tributária do ISS, a exemplo dos enunciados que trazem princípios e imunidades e que condicionam a validade da norma no tempo e no espaço.

¹¹⁰ Como falaremos em momento oportuno, as normas imunizantes são unicamente aquelas previstas exclusivamente na Constituição Federal.

¹¹¹ “**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.”

¹¹² Observe-se que não podemos falar, ainda neste momento, em critério material do ISS, enquanto integrante da regra-matriz de incidência tributária possível. Isso porque, a LC n. 116/03, como será visto adiante, não estabeleceu o *verbo* que deverá conjugar-se à atividade de prestação de serviços. O legislador complementar limitou-se a indicar a atividade que denota um signo-presuntivo de riqueza. Apenas isso.

¹¹³ Entendemos que a norma de competência tributária é composta de enunciados não apenas de índole constitucional, mas também índole infraconstitucional, a exemplo daqueles introduzidos por lei complementar. Especialmente no caso do ISSQN, quando o legislador constituinte, expressamente, refere-se a este veículo introdutor como adequado para versar sobre determinados aspectos da regra-padrão de incidência tributária.

2.2 Enunciados constitucionais integrativos da norma de competência tributária do ISS

2.2.1 Princípios jurídicos tributários

Princípios são enunciados que denotam valores consagrados pelo sistema jurídico; eles têm a função de verdadeiros vetores axiológicos de todo o ordenamento. São, portanto, normas jurídicas em sentido amplo, que apresentam conteúdo semântico peculiar e de grande generalidade, o que lhes confere posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito¹¹⁴, irradiando-se por todo o sistema jurídico.

Os princípios contextualizam os textos de direito positivo, orientando quer os órgãos produtores de regras jurídicas, quer o próprio intérprete e operador do direito no processo de construção de sentido das normas jurídicas em sentido estrito. Neste sentido, leciona Cristiano Carvalho:

Os princípios, como enunciados de valores fundamentais, formam o núcleo estável do sistema jurídico, e, por essa função, dirigem-se imediatamente ao próprio sistema jurídico, ou mais precisamente, à estrutura auto-geradora interna: os órgãos produtores de atos normativos. Seu primeiro receptor é o legislador em sentido amplo; de forma mediata, o destinatário é o cidadão súdito do Estado, não como obrigado, mas como receptor da informação de que não poderão ser criadas normas que violem seus direitos fundamentais.¹¹⁵

Com o rigor científico que lhe é peculiar, Paulo de Barros Carvalho¹¹⁶ acentua que o signo “princípio” é empregado no discurso jurídico em, pelo menos, quatro acepções diversas: (i) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo, (ii) como norma jurídica de posição privilegiada que

¹¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 33.

¹¹⁵ CARVALHO, Cristiano. Sistema, Competência e Princípios. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 870.

¹¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 144.

estipula limites objetivos; (iii) como o próprio valor inserto nas regras jurídicas de posição privilegiada; e (iv) como os limites objetivos insertos nas regras jurídicas.

Segundo o aludido autor, as duas primeiras concepções tratam os princípios como normas, ao passo que as duas últimas referem-se aos princípios como valor ou como limite objetivo.

A nosso ver, os princípios são normas jurídicas em sentido amplo, dotadas de alta carga axiológica, servindo de fator de agregação para outras normas do sistema positivo do direito; eles exercem verdadeira força centrípeta em relação às demais normas do ordenamento jurídico, que deles não podem se afastar, sob pena de romper a consistência do sistema.

Posto isso, temos que os princípios podem apresentar-se como grandes vetores interpretativos, ou seja, como fontes de interpretação para os enunciados prescritivos. Neste caso, os princípios são aplicados pelo intérprete, que utiliza o seu conteúdo semântico para construir a significação das normas que analisa.

Já os princípios como limites objetivos não são valores em si; são normas jurídicas *lato sensu*, postas para alcançar determinadas metas, finalidades; estas, sim, se voltam para a realização de valores, de forma indireta.

Estevão Horvath¹¹⁷ pontua muito bem, e com razão, que toda interpretação deve ter como ponto de partida e de chegada os princípios, isto é, o intérprete deve partir do princípio para a busca do Direito aplicável ao caso concreto, pois é ele que informará o caminho a ser percorrido.

Enquanto enunciados conformadores do conteúdo da norma de competência tributária, os princípios constitucionais ocupam o lugar sintático do conseqüente, compondo, juntamente com outros enunciados prescritivos, o objeto desta norma.

Os princípios tributários, nesta linha, são proposições prescritivas que integram a norma de competência, limitando, tanto formal quanto materialmente, as normas que prescrevem sobre instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos.

¹¹⁷ HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 26.

Em matéria tributária, o legislador constituinte houve por bem prever, expressamente, uma gama de princípios que compõem o chamado regime jurídico tributário e que, neste caso, atuam mais como reais limites objetivos do que, simplesmente, como valores que venham a se constituir em vetores axiológicos para a interpretação e integração do sistema jurídico, em especial, o subsistema tributário.

A despeito de não se pretender explorar, aqui, a totalidade dos princípios constitucionais tributários, há aqueles que dizem mais de perto com questões atinentes à instituição do ISS e que, por isso mesmo, demandam análise mais detida.

Essa opção de tratamento restritivo dos princípios constitucionais tributários é crucial para que não nos afastemos do foco da presente investigação, que se afunila dentro da imensa gama de preceitos que regem o Sistema Tributário Nacional, com todas as peculiaridades atinentes a cada espécie tributária, para nos atermos às inovações trazidas pela Lei Complementar n. 116/03 que, alterando a sistemática anterior, prevista pelo Decreto-Lei n. 406/68, inverteu as regras e passou a contemplar benefícios para as exportações, ao passo que passou a tributar as importações.

Por este corte metodológico realizado é que partiremos para a análise, apenas, daqueles princípios que atuam, seja como valores, seja como limites objetivos, como enunciados integrativos das normas de competência do ISS nas operações internacionais (importação). São eles: (i) o princípio da rigidez do sistema tributário; (ii) o princípio republicano; (iii) o pacto federativo e a sua relação com o princípio da autonomia dos municípios e Distrito Federal; (iv) o princípio da territorialidade e a soberania; (v) o princípio da capacidade contributiva; e (vii) o princípio da estrita legalidade.

A título de remate, importante destacar que entendemos não haver hierarquia entre tais princípios, no sentido de uns se sobreporem a outros, enquanto previsões abstratas espalhadas pelo Texto Constitucional, devendo haver entre eles uma convivência harmônica dentro do sistema. Contudo, concordamos com o entendimento de que existem determinados sobreprincípios, ou seja, princípios que informam outros princípios, o que não implica em hierarquia entre eles, a não ser pelo que representem à ideologia do intérprete.

Com isso, não nos furtamos a conhecer a existência, em determinados casos, de entrechoque entre princípios que demandarão a tomada de posição por parte do intérprete, a partir da utilização das chamadas “regras de prevalência” que

atuam no processo de positivação do direito, estabelecendo, por assim dizer, uma “hierarquia móvel” entre os princípios jurídicos. Nesse sentido, HUMBERTO ÁVILA:

A solução de uma colisão de normas-princípios depende da instituição de regras de prevalência entre os princípios envolvidos, a ser estabelecida de acordo com as circunstâncias do fato concreto e em função das quais será determinado o peso relativo de cada norma-princípio. A solução de uma colisão de princípios não é estável nem absoluta, mas móvel e contextual.

A regra de prevalência, segundo a qual determinada norma-princípio em determinadas condições tem preferência sobre outra norma-princípio, institui uma hierarquia móvel entre ambas as medidas, já que pode ser modificada caso alterado o contexto normativo e fático.¹¹⁸

Estas observações acerca das relações travadas entre os princípios enquanto normas jurídicas, seja implantando valores – sem uma referência concreta imediata –, seja estabelecendo limites objetivos que buscam, como vimos, a implantação de determinados valores, são importantes para compreendermos, por exemplo, como se ajustam o princípio da federação (pacto federativo) e o princípio da autonomia dos municípios, dando ao Estado Brasileiro a formatação que apresenta hoje, com as consequências jurídicas e, especialmente, tributárias, que serão desenvolvidas adiante.

2.2.1a Princípio da rigidez do Sistema Tributário e Princípio Republicano

Sabemos que Constituição Federal de 1988, tal como concebida, é do tipo rígido, seja pela exaustão com que o legislador constituinte tratou dos temas atinentes aos direitos e garantias fundamentais, organização do estado e dos Poderes e aspectos correlatos, bem como pela forma que estabelece para que qualquer alteração a tais mandamentos seja feita.

Essa rigidez apresenta-se reforçada quando levada para o campo do direito tributário, já que o legislador constituinte de 1988 dedicou um capítulo inteiro do Título IV, para tratar do Sistema Constitucional Tributário (Capítulo I), ali traçando, cuidadosamente, todos os limites ao exercício da competência tributária outorgada aos

¹¹⁸ ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. *Revista Diálogo Jurídico*, ano I, vol. 1, n. 7. Salvador: CAJ - Centro de Atualização Jurídica, out. 2001.

entes políticos, assim como os regimes jurídicos tributários das espécies tributárias ali previstas.

Versando sobre este tema, Geraldo Ataliba¹¹⁹ consigna que o princípio da rigidez do sistema tributário, conquanto implícito, apresenta-se como característico e peculiar ao Brasil, convivendo com os demais princípios consagrados pelo sistema e prestando-se como reforço, senão meio de concretização princípios basilares e tão caros ao Estado Democrático de Direito, a exemplo da segurança jurídica e certeza do direito.

Mas não só. O mestre Ataliba ressalta que este princípio da rigidez do sistema tributário reverbera por todos os quadrantes do direito tributário, influenciando na estruturação, exegese e aplicação de todos os institutos financeiros.¹²⁰ É o resultado da preocupação do legislador constituinte originário em assegurar a forma de Governo (República) e de Estado vigentes no Brasil (federativa), com a autonomia dos seus elementos constitutivos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), reduzindo, tanto quanto possível, quaisquer conflitos de interesse entre eles.

Ou seja, a atuação do legislador infranconstitucional, seja na criação de novas espécies tributárias, seja na instituição daqueles impostos¹²¹ cujas materialidades foram analiticamente tratadas pela CF/88, mediante a rígida distribuição de competências, é pautada, toda ela, pelos ditames constitucionais.

No que se refere ao princípio republicano, em breves linhas, podemos dizer que ele se volta a assegurar a forma de Governo eleita pelo Brasil e que se funda na igualdade formal das pessoas, sem distinção de condições sociais e pessoais; o poder político, em caráter originário, é do povo, que o exerce mediante a eleição de representantes, de caráter transitório.

Sobre a igualdade formal das pessoas, decorrente do regime republicano, Roque A. Carrazza, citando Geraldo Ataliba, se manifesta:

¹¹⁹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, 38.

¹²⁰ *Ibid.*, loc. cit.

¹²¹ O tratamento dado às demais espécies tributárias (taxas e contribuições de melhoria) diferencia-se, na medida em que cabe a cada ente instituí-las em razão da realização de uma atividade estatal (taxas) ou da realização de obra da qual advenha valorização imobiliária (contribuições de melhoria). Não adentraremos aqui na classificação das espécies tributárias, já que este estudo escapa aos limites do presente trabalho.

A isonomia impõe-se no sistema de direitos, diante das oportunidades que o Estado oferece, seja perante o gozo dos seus serviços, seja no uso dos seus bens, seja em relação ao poder de polícia, seja à vista de outras manifestações administrativas, ou de encargos que o Estado pode exigir aos cidadãos, como o poder de expropriar, de requisitar etc., seja relativamente às manifestações tributárias, disciplinares ou outras.”¹²²

Aplicando esta noção de igualdade, derivada do princípio republicano, para o campo do direito tributário, deve-se entender, não que todos os indivíduos devam estar submetidos a toda a qualquer lei tributária; mas que todos os que se encontrem em situação equivalente, é dizer todos que realizem o fato jurídico tributário, deverão estar obrigados ao pagamento da respectiva exação, sem qualquer discriminação.

Ainda discorrendo sobre o tema, Roque A. Carrazza chama atenção para o fato de que, sendo a competência conferida às pessoas políticas, em última análise, pelo povo – já que é o detentor, por excelência, de todas as formas de poder, a instituição de tributos não pode operar-se “exclusiva e precipuamente em benefício do Poder Público ou de uma determinada categoria de pessoas”¹²³.

A tributação, portanto, deve ter por finalidade o custeio das atividades estatais, voltadas para a consecução do bem comum. Qualquer tributo instituído que não para esta finalidade estará em desacordo com o princípio republicano, daí porque concordamos com o mestre Aliomar Baleeiro, citado por Roque A. Carrazza, quando pondera que este princípio desemboca diretamente na destinação pública do dinheiro obtido com a tributação¹²⁴.

É de ser ver, por outro lado, que o princípio republicano está dentre aquelas normas jurídicas em sentido amplo, dotadas de forte carga axiológica que, se por um lado, exerce influência sobre todo o ordenamento jurídico positivo, informando o vetor de compreensão¹²⁵, por outro é difícil provar a sua violação em matéria tributária.

¹²² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 50.

¹²³ *Ibid.*, p. 74.

¹²⁴ *Ibid.*, p. 67.

¹²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 151.

2.2.1b O Pacto federativo e o princípio da autonomia dos municípios

Se dissemos acima que o princípio republicano relaciona-se com o tipo de Governo, com ele não se confunde o princípio federativo (nada obstante se complementem), que se relaciona com a forma de Estado.

No Brasil, a forma de Estado é a Federação (art. 1º, *caput*, da CF/88)¹²⁶, onde convivem, harmonicamente as pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e está intimamente relacionada com os limites da competência tributária de cada um destes entes¹²⁷.

A correta compreensão deste princípio, tal como concebido pela Carta Suprema, é de extrema importância para a demarcação de um outro princípio a ele vinculado, qual seja a autonomia dos Municípios e do Distrito Federal, mormente em se tratando do eixo temático do presente trabalho, qual seja, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, cuja competência lhes foi outorgada.

A doutrina até hoje diverge quanto à extensão e limites da aplicação deste princípio federativo, e seu consectário, princípio da autonomia dos municípios, gerando posicionamentos opostos quanto ao papel da lei complementar tributária na definição dos serviços (art. 156, III): ou seja, se esta definição presta-se apenas para dirimir conflitos de competência (art. 146, II, da CF/88), tendo a referida lista anexa, caráter meramente sugestivo, ou se estaria a lei complementar exercendo o seu papel de dispor sobre normas gerais em matéria tributária (146, III, alíneas “a” e “b”), tendo a referida lista caráter taxativo.

Mas não só. Poderia a lei complementar, ao dispor sobre normas gerais em matéria tributária e, neste particular, sobre o fato gerador do ISS (i) alterar o critério material do arquétipo constitucional deste imposto, para incluir na referida lista o

¹²⁶ “Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...]”

¹²⁷ As disposições constitucionais previstas nos arts. 18, 29 e 30 reforçam a equiparação formal dos municípios aos demais Estados-membros da Federação e à própria União:

“Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.”

“Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos:”

“Art. 30. Compete aos Municípios: [...]”

que, efetivamente, de serviço não se trata? (ii) ou mesmo *estender o âmbito de validade territorial* das leis municipais, para alcançar serviços provenientes do exterior? Caso estejamos diante uma regra de imunidade (art. 156, §3º, II da CF), poderia este veículo normativo limitar ou estabelecer condições para o seu gozo? Ou trata-se de isenção, regulada pela lei complementar n. 116/03 e, nesta condição, vincula os municípios e Distrito Federal quando da instituição do ISS, atuando como verdadeiro limite ao exercício da competência?

Essas e muitas outras questões similares surgem quando estamos a tratar da competência tributária dos municípios e Distrito Federal, em face do princípio federativo e da autonomia dos municípios, tal como delineados pela Carta Constitucional.

Roque A. Carrazza¹²⁸ ensina que, no Brasil, o princípio federativo é verdadeira coluna mestra do sistema jurídico, no qual convivem harmonicamente a ordem jurídica global, isto é, o Estado brasileiro, e as ordens jurídicas parciais – a União e os Estados-membros. A União e os Estados-membros são iguais, não havendo que se falar de hierarquia entre eles, enquanto pessoas jurídicas de direito público interno.

O que existe são campos competenciais autônomos, estritamente traçados na Carta Suprema, que lei alguma pode alterar em razão daquel'outro princípio: o da rigidez do sistema tributário.

Discordamos, porém, do renomado jurista quando aduz que estes campos de competência tributária são exclusivos, na medida em que a própria Constituição Federal, no seu art. 154, inciso II, prevê a competência da União para instituição de impostos extraordinários, compreendidos ou não na sua competência, nos casos que especifica.

Do princípio federativo, decorre, portanto, o princípio da autonomia dos Estados Federados, que se consubstancia na sua capacidade de auto-organização, de autolegislação, de autogoverno e de autoadministração¹²⁹, modificando, dessa forma, profundamente a posição dos Municípios e Distrito Federal nesta estrutura de Federação¹³⁰,

¹²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 126.

¹²⁹ Arts. 18, 29 e 30 da CF.

¹³⁰ Antes da promulgação da Constituição de 1988, o reconhecimento da autonomia municipal era feito de forma remissiva. O texto atual da Constituição Federal traz normas instituidoras da autonomia municipal, as quais são dirigidas de forma direta aos Municípios, dando-lhes o poder de auto-organização e a discriminação de suas competências.

porque os considera componentes da estrutura federativa com todos os atributos inerentes aos demais integrantes e nos termos prescritos pela CF/88.

Geraldo Ataliba bem sintetiza a relação que vimos expondo entre os princípios republicano, federativo e da autonomia dos municípios:

Posta a autonomia municipal como princípio constitucional dos mais eminentes – ao lado da forma republicana representativa e democrática (art. 34, VII, ‘a’) e da independência dos poderes (inciso IV) – protegido pela mais drástica das sanções institucionalmente previstas (a intervenção federal, art. 34), é, no Brasil, ingrediente necessário e ínsito da própria república; é decorrência imediata e indissociável do princípio republicano.¹³¹

Assim, verifica-se que o princípio da autonomia dos entes federados é uma derivação dos princípios fundamentais da república e da federação.

O que não concordamos, em relação a este princípio da autonomia dos municípios, porém, é que ele seja ilimitado, como defendem autores de renome como Roque A. Carrazza¹³², Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, dentre outros.

Com efeito, tal princípio foi concebido pelo direito positivo pátrio com modulações próprias; ao mesmo tempo em que a Carta Suprema prescreveu no art. 1º, que o Brasil é uma República Federativa composta pela união indissolúvel dos seus estados-membros, assim, como dispôs sobre a autonomia dos municípios e do Distrito Federal nos art. 18, 29, 30, como a capacidade de auto-organizar-se política e administrativamente criando os tributos de sua competência previu, também, limitações a esta atuação, como forma de garantir a *uniformidade* da Federação.

Neste sentido, bem pondera Humberto Ávila:

O princípio federativo impõe a busca de um equilíbrio entre a *uniformidade* da Federação e a *diversidade* dos entes federados,

¹³¹ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 46.

¹³² Roque A. Carrazza, meditando sobre a ausência de limites a este princípio, assim se posiciona: “Instituindo e arrecadando livremente seus tributos, o Município reafirma sua ampla autonomia, em relação às demais pessoas políticas. Nem o governo federal nem o estadual podem interferir no exercício da competência tributária dos municípios. No mesmo sentido, qualquer tratado internacional que os “obrigue” a abrir mão de parte de seus tributos é nulo de pleno direito, ainda que referendado pelo Congresso Nacional [...]” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 166).

inclusive, e especialmente, no que se refere à competência tributária. O ideal federativo consiste, precisamente, no *equilíbrio* entre o *todo* e as *partes* que o compõem, isto é na harmonia entre os dois princípios: os princípios da *autonomia* e da *uniformidade* federativas:

‘Nenhum deles pode estar ausente, nem pode estar presente em demasia: de um lado, não há federação se não houver, ao mesmo tempo, autonomia e uniformidade; de outro, não há uniformidade se houver autonomia absoluta, ao mesmo tempo em que não há autonomia se houver uniformização absoluta.’¹³³

Entendemos, na linha deste renomado jurista, que os limites ao princípio federativo e da autonomia municipal são conferidos pela própria CF/88: as normas constitucionais concretamente estabelecidas prescrevem, de um lado, os limites da autonomia dos entes federados e, do outro, as finalidades atreladas à unidade entre os entes federados.¹³⁴

E um dos instrumentos utilizados pelo legislador constituinte para a concretização deste ideal parcial de uniformidade federativa é, justamente, a lei complementar, sobre a qual trataremos mais detidamente no capítulo seguinte.

De logo, cumpre adiantar que, especialmente no caso do imposto sobre serviços, a par da competência genérica para estabelecer normas gerais de Direito Tributário (art. 146, III), o legislador constituinte reservou à lei complementar a competência para definir os serviços passíveis de serem alcançados pelo ISS, estabelecer os limites mínimos e máximos das alíquotas do ISS, exclusão da exportação da sua incidência, assim como para regular as formas e as condições como serão concedidos e revogados as isenções e os incentivos fiscais (art. 156, *caput* e §3º, I, II e III, da CF/88).

2.2.1c A Soberania dos Estados e o Princípio da territorialidade

Em um momento como o que vivemos, de profunda globalização, as relações internacionais entre os Estados (ordem global) se intensificam com a criação de

¹³³ ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Exportação de Serviços. Lei Complementar n. 116/2003. Isenção: requisitos e alcance. Conceitos de “desenvolvimento” de serviço e “verificação” do seu resultado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 134. São Paulo: Dialética, p. 101-109, nov. 2006, p. 102.

¹³⁴ *Ibid.*, p. 102-103.

mercados mundiais e cresce a importância de estudos sobre os limites da soberania estatal, materializados pelo princípio da territorialidade.

Tal como o Estado tem como elementos o território e a população, também a soberania ostenta as facetas pessoal e territorial. A soberania pessoal é o poder de legislar sobre pessoas que, pela nacionalidade, se integram no Estado, seja qual for o território em que se encontrem; a soberania territorial, por sua vez, é o poder do Estado de legislar sobre pessoas, coisas ou fatos que se localizam no seu território.

Nesta senda, para que um Estado tribute situações da vida que se realizem fora dos seus limites territoriais, há que estar demonstrada a existência de algum *critério de conexão*, seja ele territorial ou pessoal.

O problema que surge, como alerta Alberto Xavier¹³⁵, é identificar qual a conexão relevante com o Estado para definir a nacionalidade ou a localização de uma dada situação da vida no território. Ou seja, “qual a liberdade da própria lei interna para traçar os contornos do elemento de conexão que fundamenta o seu poder de tributar.”¹³⁶

A competência tributária, como aptidão para criar tributos *in abstracto*, considerada do ponto de vista das relações internacionais, encontra limites na soberania dos Estados. E, tal como a soberania, uma das vertentes – e a que nos interessa no presente estudo – desta competência, baseia-se no princípio da territorialidade.

Mas a sua importância não se revela apenas para os fins do Direito Tributário Internacional, como forma de determinar o ordenamento jurídico apto a regular relações internacionais; o princípio da territorialidade ganha foros de extrema relevância no âmbito das relações internas, na medida em que permite a identificação dos limites de vigência das leis tributárias das diversas ordens jurídicas (parciais) integrantes da Federação (União, Estado, Distrito Federal e Município).

Conquanto, o princípio da territorialidade não conste expressamente da Constituição Federal, ele decorre necessariamente da forma federativa de Estado e apresenta-se como verdadeiro limite objetivo ao exercício da competência tributária. Paulo de Barros Carvalho, em estudo sobre o tema chega a esta conclusão:

O princípio da territorialidade é regra implícita, mas que está na raiz do

¹³⁵ XAVIER, Alberto. *Direito Internacional Tributário do Brasil*. 5. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 7-14.

¹³⁶ *Ibid.*, p. 14.

nosso Estado Federal. Defluiu, com grande força e intensidade, constituindo as esferas jurídicas parciais. [...]

É perfeitamente legítimo ao sistema jurídico brasileiro projetar os efeitos de suas normas para além fronteiras, ampliando o critério espacial de localização das materialidades tributáveis, exigindo tributos no que concerne a operações celebradas fora do Brasil e garantindo o exercício de suas regras.¹³⁷

Assim, como decorrência do Estado Federal, o princípio da territorialidade impõe limites objetivos a todas as esferas de competência, ainda que a sua previsão esteja implícita. Além do mais, o fato de o art. 102 do Código Tributário Nacional tratar da extraterritorialidade como exceção nos permite concluir que vige no ordenamento jurídico pátrio, como regra geral¹³⁸, o princípio de que ora tratamos.

Novamente, nos valem dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho sobre este princípio:

Não se manifesta ostensivamente na fraseologia constitucional, mas se reveste de insofismável energia latente, como decorrência imediata de importantes diretrizes do sistema. O poder vinculante de uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa política que a editou. A lei federal, por todo o território brasileiro; as estaduais, dentro de suas fronteiras regionais; e as municipais, nas lindes internas de seus espaços geográficos; assim acontecendo com as do Distrito Federal.¹³⁹

O princípio da territorialidade se presta, nestes moldes, a fundamentar o alcance espacial das normas tributárias sobre fatos juridicizados por determinado ordenamento. Para que ocorra a tributação por determinado ordenamento jurídico vigente, há que estar presente alguma conexão, aceita pelo próprio ordenamento (material ou subjetiva), de uma determinada materialidade ao território do ente tributante.

¹³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da territorialidade no regime de tributação da renda mundial (universalidade). *Revista de Direito Tributário*, n. 76. São Paulo: Malheiros, p. 6-14, 1997, p. 6-14.

¹³⁸ Alfredo Augusto Becker já advertia, porém, o equívoco em admitir-se a territorialidade das leis como “fundamento óbvio”: “A crescente multiplicidade desses problemas tributários de natureza internacional estão induzindo a doutrina a aprofundar a investigação e a análise do fenômeno da eficácia jurídica da lei tributária no espaço, de modo que, hoje, já existem doutrinadores que, recusando a obviedade do fundamento da territorialidade da lei tributária, admitem, em diversos casos, a extraterritorialidade da lei tributária. Todavia, a moderna doutrina reconhece que este problema continua insuficientemente analisado no plano jurídico.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 282-283).

¹³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 176.

Importante, por isso, a distinção entre o conceito *território* – enquanto espaço físico juridicamente delimitado – e *territorialidade* – enquanto conceito dogmático vinculado aos efeitos da vigência da norma tributária no espaço.¹⁴⁰

A boa compreensão deste princípio passa pela conceituação do que venha a ser *critério de conexão*. Isso porque, como alerta Alberto Xavier, o princípio da territorialidade, na sua concepção clássica (real ou objetiva)¹⁴¹, por si, já não mais se apresenta como suficiente para imputar um dado fato a um território específico¹⁴², surgindo os critérios de conexão como elementos complementares na composição das normas de competência que digam respeito a estes chamados fatos internacionais. Os critérios de conexão seriam, assim, os elementos de previsão normativa que operacionalizam o princípio da territorialidade.

Ao lado do princípio da territorialidade em sentido real (ou objetiva), cujos critérios de conexão dizem respeito apenas aos elementos materiais da situação da vida regulamentada pelo direito (a exemplo do local da situação dos bens, local da fonte de produção, local da efetiva prestação de serviços¹⁴³), há o princípio da territorialidade em sentido pessoal que adota como elementos de conexão relevantes com um determinado território, aspectos subjetivos da relação jurídica tributária, desde que diversos da nacionalidade¹⁴⁴.

De fato, o critério de conexão nada mais é do que o vínculo que se estabelece entre pessoas, coisas e fatos e uma determinada legislação, possibilitando, assim, que uma determinada pessoa política possa tributar fatos cuja competência lhe fora outorgada pela Constituição Federal, realizando a incidência da norma jurídica quando realizados, no mundo fenomênico, estes sucessos previstos no suposto das normas tributárias.

Ainda discorrendo sobre os critérios de conexão para fins de fixação dos limites da competência tributária de um determinado ordenamento jurídico, Alberto

¹⁴⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 70-71.

¹⁴¹ Segundo a concepção clássica deste princípio, as leis tributárias apenas se aplicariam aos fatos ocorridos no território da ordem jurídica a que pertencem, independentemente de outras características que pudessem concorrer na situação em causa. (XAVIER, Alberto. *Direito Internacional Tributário do Brasil*. 5. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 22).

¹⁴² XAVIER, Alberto. *Direito Internacional Tributário do Brasil*. 5. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 28.

¹⁴³ *Ibid.*, p. 252.

¹⁴⁴ *Ibid.*, p. 24.

Xavier chama atenção para o fato de que, nem sempre, as leis se utilizam de uma única conexão nas suas previsões normativas, sendo frequente o caso de pluralidade de conexões.

Em relação à conexão múltipla, assevera o autor que esta pode revestir três modalidades: (i) subsidiária; (ii) alternativa; ou (iii) cumulativa. Na primeira, a norma prevê mais de uma conexão, sendo que a secundária somente se aplicará na impossibilidade da primária. Na segunda, a norma prevê duas conexões aptas a produzir o mesmo efeito e, na terceira, a norma prevê que dois ou mais elementos estejam presentes concomitantemente para que certo efeito se produza.¹⁴⁵

No que diz respeito ao ISS, grande parte da doutrina, bem como a jurisprudência dominante do STJ¹⁴⁶, mesmo após a edição da Lei Complementar n. 116/03, entende, ainda que não o diga exatamente nestes termos, que o único critério de conexão possível a ser utilizado para definição do âmbito de incidência das normas relativas ao ISS é o material ou objetivo, levando-se em conta o local onde o serviço é efetivamente prestado (conexão física do fato jurídico tributário objetivamente considerado e a área geográfica do ente competente).

A correta compreensão do conteúdo semântico do princípio da territorialidade pressuposto pela Carta Constitucional permitirá a elucidação de questões objeto de grande divergência na doutrina acerca do critério espacial do ISS, sendo um caminho para que se evite a bitributação a que acaba submetido o prestador do serviço que, tendo o estabelecimento em um determinado município, por exemplo, presta serviço em municípios vizinhos, sem que neles tenha estabelecimento. Também sob esse ponto de vista procederemos à análise das normas complementares que prescrevem a incidência do ISS sobre serviços provenientes do exterior.

O que se afigura como ponto fulcral para este entendimento é a análise sobre a possibilidade de o legislador, editando normas gerais em matéria tributária, eleger como critério de conexão outro, que não o material. Noutras palavras, seria possível, dentro dos limites traçados pela Constituição Federal, que o legislador complementar elegeesse critério de conexão de ordem pessoal (atributos subjetivos do fato), a exemplo do domicílio ou sede do tomador do serviço?

¹⁴⁵ XAVIER, Alberto. *Direito Internacional Tributário do Brasil*. 5. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 252-253.

¹⁴⁶ V. RESP 23371/SP; AgRg no Ag 1258332/MG; REsp 1175980/CE; AgRgna Pet 6561/MG.

Admitindo-se a possibilidade deste critério de conexão, tornar-se-ia juridicamente possível a tributação de fatos ocorridos fora do território do ente tributante, desde que presente algum critério de conexão vinculando esta prestação de serviços (no caso do ISS) aos limites territoriais de determinado Município, praticados por contribuintes a ele vinculados.¹⁴⁷

Seguindo esta linha de raciocínio, mais uma elucidação deve ser feita em relação ao princípio da territorialidade, que tanto pode ser visto do ponto de vista material, quanto formal. No primeiro sentido, refere-se aos locais onde deverão ocorrer os eventos sobre os quais incidirão as normas do ente político competente; na segunda acepção, tem-se o princípio da territorialidade como âmbito de eficácia da lei, que diz respeito aos locais onde poderão ser tomadas providências de ordem administrativa relativas à constituição e exigibilidade do crédito¹⁴⁸ – que não se confundem com âmbito de incidência desta.

Esta distinção foi bem esclarecida por Paulo de Barros Carvalho, ao tratar do critério espacial da regra-matriz de incidência tributária:

Muita vez o encontramos identificado com o próprio plano de eficácia territorial da lei, como se não pudesse adquirir feição diferente. A despeito disso, porém, percebemos, com transparente nitidez, que critério espacial da hipótese e campo de eficácia da lei tributária são entidades ontologicamente distintas. E vamos exibir a distinção com referências práticas bem visíveis. O IPI, tomado na regra que prevê a incidência sobre a importação, e o IR, ambos de competência da lei federal, apresentam critérios espaciais radicalmente diversos: o fato jurídico tributário, na primeira hipótese, há de ocorrer nas repartições aduaneiras, de número limitado e situadas em localidades determinadas. Por outro lado, o IR alcança, em linhas genéricas, não só os acontecimentos verificados no território nacional, mas até fatos, explicitamente tipificados, e que se compõem para além de nossas fronteiras.

Os modelos trazidos à colação propõem uma inferência que vemos iluminada com forte claridade metodológica: o critério espacial das normas tributárias não se confunde com o campo de validade da lei. As coincidências, até certo ponto frequentes, devem ser creditadas à opção do legislador, entre os esquemas técnicos de que dispõe, sempre que pretenda apanhar, com a percussão tributária, uma quantidade inominável

¹⁴⁷ MOURA, Fabio Lima Clasen de. *O ISS e o princípio da territorialidade*. Imposto Sobre Serviços – De acordo com a Lei Complementar n. 116/03. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 155.

¹⁴⁸ *Ibid.*, p. 156.

de eventos. Daí ser, entre as fórmulas conhecidas, a menos elaborada e, por decorrência, a mais elástica.¹⁴⁹

A conclusão a que se chega é no sentido de que o princípio da territorialidade, seja no sentido clássico (real ou objetiva) ou tomando como critério de conexão elemento de índole subjetiva, está relacionado ao âmbito de incidência das normas (aspecto espacial da hipótese de incidência), ao passo que a territorialidade em sentido formal relaciona-se com o âmbito de eficácia das normas.

Da leitura do texto constitucional, não conseguimos vislumbrar qualquer impedimento à adoção de critérios de conexão de índole subjetiva para tratar da incidência das normas tributárias relativas ao ISS (critério espacial). O que não pode deixar de haver, isso sim, é um critério de conexão que possibilite a determinação do âmbito de incidência.

No mesmo sentido, posicionam-se Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Derzi¹⁵⁰, para quem a Carta Brasileira não se concilia com aquele único critério – aliás absoluto – adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, ou seja, não pode a competência municipal ser jungida apenas ao local onde se executa a prestação do serviço.

E mais. Afirmar que o Município somente tem competência para tributar o serviço executado em seu território seria negar vigência às normas da Constituição, em especial ao art. 156, §3º, II, como será melhor visto em capítulo próprio dedicado ao tema.

2.2.1d Princípio da capacidade contributiva

A constitucionalização¹⁵¹ do princípio da capacidade contributiva – insculpido no art. 145, §1º da CF e corolário do princípio da isonomia, consagrado já no

¹⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 272-273.

¹⁵⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto espacial da regra-matriz do imposto municipal sobre serviços à luz da Constituição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 88. São Paulo: Dialética, p. 126-145, jan. 2003, p. 127-154.

¹⁵¹ Alfredo Augusto Becker salienta que é muito antiga a noção de cada indivíduo deve contribuir para as despesas da coletividade, em razão da sua força econômica. Segundo o autor, desde os egípcios já se deduzia a existência deste princípio, nada obstante tenha este sido “constitucionalizado” em Cartas

art. 5º, *caput* deste Diploma – é fruto de uma conquista do Estado Democrático de Direito¹⁵² instaurado com Ordem Constitucional de 1988, ao lado do princípio da reserva legal, e consubstancia um dos limites de maior relevância ao exercício da competência tributária.

Nada obstante a ambiguidade e vagueza¹⁵³ ínsitas à expressão que, ao longo dos tempos e a despeito do posicionamento de juristas de renome, continua sendo alvo de controvérsias e imprecisões, a capacidade contributiva apresenta-se como limite objetivo, universalmente conhecido pela Dogmática do Direito Tributário, à atuação do legislador na edição de normas que visem à transferência de parcela do patrimônio do particular para o custeio das atividades do Estado, bem como, sob a ótica do administrado. Figura dentre o rol do que conhecemos por Estatuto do Contribuinte, visando à preservação de direitos e garantias individuais que lhe foram conferidas, a exemplo do direito de propriedade, tratamento isonômico e vedação ao confisco.

De fato, a expressão “capacidade contributiva” aparece na ciência do direito, ora referindo-se a um atributo do fato jurídico tributário, que há de ser suscetível de avaliação patrimonial, ora à capacidade econômica do sujeito passivo para suportar o ônus fiscal, o que denota a ambiguidade; por outro lado, a vagueza sobressai quando percebemos o dissenso que existe entre os juristas a respeito do alcance desta expressão, entendendo parte da doutrina que se trata de princípio aplicável a todas as espécies tributárias, ao lado de outros doutrinadores que entendem tratar-se de diretriz voltada unicamente aos impostos.

Corroborando o posicionamento acima assentado, vale citar as preciosas lições de Klaus Tipke e Joachim Lang:

Constitucionais recentes. (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 479-490).

¹⁵² Segundo lição de José Afonso da Silva, a ideia de Estado de Direito implicaria na submissão de todos ao império da lei, na previsão da separação de poderes e na consagração de direitos e garantias individuais. O Estado Democrático agregaria o princípio da soberania popular, com a efetiva participação do povo na gestão da coisa pública. O componente revolucionário, de sua vez, traria a vontade de transformação social. (SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001).

¹⁵³ Conforme ensinam Ricardo Guibourg, Alejandro Ghigliani e Ricardo Guarinoni, a *ambiguidade* é expressão relacionada com a pluralidade de significados atribuídos a determinado signo, ao passo que a *vagueza* relaciona-se com a falta de precisão na designação de um vocábulo, dando ensejo a dúvidas quanto à sua aplicação e extensão. (GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro; GUARINONI, Ricardo. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1985).

O princípio da capacidade contributiva é mundialmente e em todas as disciplinas da ciência da tributação reconhecido como o princípio fundamental da imposição justa. Contra o princípio da capacidade contributiva é, todavia, objetado que é muito *ambíguo*, para se poder tirar soluções concretas. Essa opinião desconhece caráter e hierarquia do princípio da capacidade contributiva: ele marca o Direito Tributário da mesma forma que o princípio da autonomia privada marca o Direito Civil. Com essa função demarcadora de Ramo do Direito desempenha o princípio da capacidade contributiva o papel de princípio básico do Direito Tributário; isto conduz a um sistema de princípios jurídicos que concretizam o princípio da capacidade contributiva e por meio disso consubstanciam um dogmaticamente verificável Ordenamento do Direito Tributário. Da categoria de um princípio jurídico da mais elevada hierarquia de princípios segue-se a necessidade de concretização: através de subprincípios, atos legislativos, judicatura, e dogmática científica é princípio da capacidade contributiva realizando até a última conseqüência tributária ou ainda (por exemplo frente às normas de finalidade social) retirado.¹⁵⁴

Ante a ambiguidade da expressão “capacidade contributiva”, como visto, o rigor científico orienta a sua elucidação, a fim de evitar ruídos na comunicação.

Falar-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva é fazer referência a momento pré-jurídico (enunciação), no qual serão eleitos pelo legislador fatos-signo presuntivos de riqueza, para utilizarmos expressão cunhada pelo saudoso Alfredo Augusto Becker, ou seja, fatos que exibam conteúdo econômico e que, conjugados com o critério quantitativo do conseqüente da norma jurídica em sentido estrito (base de cálculo e alíquota), permitirão a dosagem do valor a ser recolhido a título de tributo.

De outra parte, a *capacidade contributiva subjetiva* ou *relativa*, que guarda com aquela outra, relação de prejudicialidade lógica, consubstancia-se na imposição de tributo atendendo ao nível de resistência econômica demonstrada pelo realizador do fato jurídico tributário. E, aqui, abre-se campo para mais divergências, na medida em que tanto se defende que a capacidade contributiva relativa deve tomar como parâmetro a mesma ocorrência factual, dotada de significado econômico, descrita na hipótese de incidência do tributo, como também a situação econômica do seu realizador, levando-se ainda em conta, seja (i) a carga tributária global por ele suportada, seja (ii) a carga tributária exclusivamente a cada tributo tomado isoladamente¹⁵⁵.

¹⁵⁴ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário* (Steuerrecht). v. 1. Tradução da 18. ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008, p. 200.

¹⁵⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 496-498.

Paulo de Barros Carvalho atribui ao princípio da capacidade contributiva relativa à primeira conotação:

Podemos resumir o que dissemos em duas proposições bem afirmativas bem sintéticas: realizar o princípio pré-jurídico da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* retrata a eleição, pela autoridade competente, de fatos que ostentem signos de riqueza; por outro lado, tornar efetivo o princípio da *capacidade contributiva relativa ou subjetiva* quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.

A segunda proposição, transportada para a linguagem técnico-jurídica, significa a realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, *caput*, do Texto Supremo. Todavia, só se torna exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva*, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraindo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções do acontecimento.¹⁵⁶

E conclui este autor no sentido de que, no Brasil, em todas as espécies tributárias conhecidas, o sistema do direito positivo observa o princípio da *capacidade contributiva absoluta*, de maneira que neste sentido, apenas, é que se deveria entender o princípio da capacidade contributiva:

Realizar o princípio da capacidade contributiva quer significar, portanto, a opção a que se entrega o legislador, quando elege para antecedente das normas tributárias fatos de conteúdo econômico que, por terem essa natureza, fazem pressupor que as pessoas que deles participam apresentem condições de colaborar com o Estado mediante parcelas de seu patrimônio.”¹⁵⁷

José Marcos D. de oliveira, citando Cortés Domingues, posiciona-se conforme aquela segunda acepção citada anteriormente:

¹⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 327-328.

¹⁵⁷ *Ibid.*, p. 329.

Consoante lição de Cortés Domingues e Martín Delgado, a capacidade econômica absoluta se refere à ‘aptidão abstrata para concorrer aos gastos públicos’, tendo a ver com a definição legal de quem são os sujeitos e quais os fatos que têm ou indicam a existência daquela idoneidade. Por outro lado, capacidade econômica relativa, que supõe a absoluta, ‘se dirige a delimitar o grau de capacidade. O quantum. Opera, pois, no momento de determinação da ‘quota’. Nesta segunda vertente, a capacidade contributiva tem a ver com a aptidão concreta de cada contribuinte de por si em face dos fatos geradores previstos na lei.¹⁵⁸

Diante da discriminação quase¹⁵⁹ que exaustiva das competências tributárias pelo legislador constituinte que previu as materialidades possíveis sobre as quais poderiam ser instituídos os diversos impostos ali previstos, quer nos parecer que pouco se pode falar no princípio da capacidade contributiva absoluta, como limite para atuação do legislador ordinário.

Isso porque, já neste momento da instauração da nova ordem constitucional, cuidou o legislador constituinte de eleger como materialidades possíveis fatos de relevância econômica (fatos-signo presuntivos de riqueza), não havendo para o legislador ordinário qualquer margem de liberdade na eleição, para os tributos não vinculados, de materialidade distinta daquelas, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade.

Porém, no que se refere à competência residual da União (art. 154, I, da CF), cabe ao legislador infraconstitucional a observância da capacidade contributiva nas suas duas facetas, é dizer, tanto na eleição de eventos economicamente relevantes para comporem a hipótese tributária (antecedente da norma jurídica em sentido estrito) como a sua respectiva dosagem, a ser feita pelos instrumentos de que dispõe para quantificação do tributo devido, presentes no critério quantitativo (consequente da norma jurídica), em especial, a alíquota, realizando, assim, o princípio da capacidade contributiva relativa.

Aqui, estamos tomando a capacidade contributiva relativa, não na acepção de verificação da situação *in concreto* do contribuinte, até porque, neste caso, ter-

¹⁵⁸ OLIVEIRA, Jose Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 61.

¹⁵⁹ Diz-se *quase* ante a previsão da competência residual da União para instituição de impostos, atendidos limites e condições estabelecidos no próprio Texto Supremo a saber: “(i) impostos que atendam ao princípio da não-cumulatividade e que não tenham fato gerador ou base de cálculo daqueles já previstos na CF, desde que por meio de lei complementar e (ii) nos casos de guerra externa ou sua iminência, impostos extraordinários, compreendidos ou não na sua competência tributária” (art. 154, da CF).

se-ia que admitir que este princípio deveria ser observado diretamente pelos aplicadores do direito (autoridades administrativas e juiz), com o que não concordamos, mas no sentido de que o critério quantitativo, instrumento por meio do qual será dosada a carga tributária atinente àquele fato-signo presuntivo de riqueza, deverá prestar-se a mensurar referido fato de acordo com a sua grandeza econômica.

Neste particular, entendemos que o legislador infraconstitucional, ao instituir os impostos, deverá utilizar-se da progressividade¹⁶⁰, como forma de atender ao princípio da capacidade contributiva relativa, entendido este, repita-se, como o tratamento igualitário de todos aqueles contribuintes que se encontrem numa mesma situação.

Marçal Justen Filho se posiciona nesta linha:

Tendo em vista essa distinção conceitual, poderíamos afirmar, de imediato, que o chamado princípio da capacidade contributiva manifesta-se em dois momentos. Vale dizer, tal princípio informa, primeiramente, a elaboração da hipótese de incidência tributária. Mas também informa a construção do mandamento normativo tributário. Ainda que possamos sustentar que se trata do mesmo princípio com diversas emanações, certamente estaremos a indicar momentos conceituais distintos e que devem ser distinguidos, sob pena de enorme confusão lógica e vocabular.

A capacidade contributiva referida à hipótese de incidência tributária corresponde à relevância econômica da situação prevista no aspecto material. [...] Nosso raciocínio aí corresponde à concepção da capacidade econômica absoluta. [...] Mas a expressão seria tomada com acepções totalmente distintas quando referida ao mandamento normativo. Especialmente porque entendemos que a capacidade contributiva, quanto ao mandamento, seria referível a três ângulos jurídicos distintos. A nosso ver, pode-se cogitar do tema enquanto enfocamos a alíquota, a base imponible e o sujeito passivo.¹⁶¹

Não fossem suficientes as controvérsias acima suscitadas e que permanecem atuais na ciência do direito tributário, existem ainda aquelas decorrentes da

¹⁶⁰ Como bem elucidado por Roque A. Carrazza, não há que se confundir a *progressividade* com a *proporcionalidade*. Segue o autor na distinção entre ambas, pontuando sobre a proporcionalidade: “Esta atrita com o princípio da capacidade contributiva, porque faz com que pessoas economicamente fracas e pessoas economicamente fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas. É claro que, se a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais forte for maior do que a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais fraco, o *quantum debeatur* do primeiro será maior. Mas isso desatende ao princípio da capacidade contributiva, porque ambos estão pagando, *em proporção*, o mesmo imposto.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 78-79).

¹⁶¹ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986, p. 235, 236, 242.

vagueza, é dizer, se o âmbito de aplicação de tal princípio abarcaria todas as espécies tributárias ou se seria regra específica que integra, apenas, o regime jurídico dos impostos.

Roque Antonio Carrazza, por exemplo, sustenta que a capacidade contributiva é regra específica, que integra apenas o regime jurídico dos impostos:

Da só leitura do dispositivo constitucional emerge, de modo inequívoco, a necessária correlação entre impostos e a capacidade contributiva. De um modo bem amplo, já podemos adiantar que ela se manifesta diante de fatos ou situações que revelem, *prima facie*, da parte de quem os realiza ou neles se encontra, condições objetivas para, pelo menos em tese, suportar a carga econômica desta particular espécie tributária. [...] O princípio da capacidade contributiva informa a tributação por meio dos impostos.¹⁶²

No mesmo sentido, Misabel Abreu Machado Derzi:

A Constituição brasileira, não obstante, adotando a melhor técnica, como alerta F. Moschetti, restringe a obrigatoriedade do princípio aos impostos, conforme dispõe o art. 145, §1º. É que, enquanto a base de cálculo dos impostos deve mensurar um fato-signo, indício de capacidade econômica do próprio contribuinte, nos chamados tributos vinculados – relativos às taxas e contribuições – ela dimensiona o custo da atuação estatal ou a vantagem imobiliária auferida pelo contribuinte advinda da obra pública.”¹⁶³

Em sentido oposto, posiciona-se Luciano Amaro, para quem,

embora a Constituição (art. 145, §1º) só se refira a impostos, outras espécies podem levar em consideração a capacidade contributiva, em especial as taxas, cabendo lembrar que, em diversas situações, o próprio texto constitucional veda a cobrança de taxas em hipóteses nas quais não se revela a capacidade econômica (cf., p. ex., art. 5º, LXXVII).¹⁶⁴

Vale registrar a ressalva feita por Roque A. Carrazza ao discorrer sobre o tema no sentido, que, conquanto entenda a obrigatoriedade de observância deste

¹⁶² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 76-77.

¹⁶³ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 695.

¹⁶⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 141.

princípio apenas em relação aos impostos, nada impede que o legislador ordinário o leve em consideração quando da instituição das demais espécies tributárias; contudo, a observância a este limite seria mera faculdade do legislador¹⁶⁵.

Em contraposição a este entendimento, manifesta-se, Sacha Calmon N. Coêlho, que defende que a capacidade contributiva aplica-se indistintamente a todas as espécies tributárias: “por ser do homem a capacidade de contribuir, a sua medição é pessoal, sendo totalmente desimportante intrometer o assunto da natureza jurídica das espécies tributárias. [...] capacidade de pagar a prestação, é atributo do sujeito passivo e não do fato jurídico”¹⁶⁶.

De fato, a simples leitura do enunciado que, diretamente, trata da capacidade contributiva (art. 145, §1º), poderia nos conduzir ao engano de que tal diretriz se aplicaria unicamente aos impostos. Contudo, a sua análise em cotejo com os demais princípios que integram o regime jurídico constitucional tributário nos leva a entendimento mais amplo quanto à sua abrangência.

A capacidade contributiva, em suma, atua na conformação da norma de competência tributária, limitando a matéria sobre a qual poderá ser instituído tributo, de modo a evitar qualquer tentativa de se instituir tributo (i) sobre evento que não seja suscetível de avaliação econômica, (ii) em patamares excessivamente elevados ou (iii) que imprima tratamento desigual a sujeitos passivos que se encontrem em situações equivalentes. E “situação equivalente” é empregada aqui em seu caráter objetivo, como expressão sinônima de realizar fatos idênticos ou similares.¹⁶⁷

Por estas razões, entendemos que a análise sistemática do regime jurídico constitucional tributário nos leva a entender pela aplicação do princípio da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias, sob pena de violação das diretrizes constitucionais acima referidas, apesar de, em relação aos impostos, ser mais evidente a necessidade da sua observância, eis que tais espécies preveem na sua hipótese um fato

¹⁶⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 76 (nota de rodapé 44).

¹⁶⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 88.

¹⁶⁷ A princípio, o critério de *discrimen* é a própria situação factual eleita como causa do tributo. O intuito é garantir a justiça na tributação. Isso não significa, contudo, que todos os contribuintes devam receber tratamento tributário igual, mas, sim, que as pessoas, físicas ou jurídicas, encontrando-se em situações econômica idênticas, ficarão submetidas ao mesmo regime jurídico, com as particularidades que lhes forem inerentes. Daí já ser ver tratar-se a igualdade de conceito relativo, ou seja, sempre levando-se em conta a situação das pessoas em relação a outras que se encontrem em situação similar.

jurídico desvinculado da atuação estatal e que, portanto, não teria uma atuação, um “custo”, *a priori*, que servisse de fundamento à exigência do tributo.

No que se refere a este princípio, vale atentarmos, mais uma vez, para a dicção do art. 145, §1º da CF/88:

§1º. Sempre que possível, os impostos terão que 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.

Fizemos questão de transcrever este enunciado para deixar claro que, nada obstante um princípio por meio do qual se realiza o princípio da igualdade, como já vimos, a capacidade contributiva relativa – na qual deverá ser observada a capacidade econômica do contribuinte – deverá ser perseguida sempre que possível. Ou seja, é uma diretriz que deverá, indubitavelmente, orientar a atividade legislativa dos órgãos competentes.

Contudo, há impostos que, dada a sua natureza, podem ser mais facilmente instituídos de modo a atender essa diretriz da pessoalidade, como é o caso do IRPF e as alíquotas progressivas. Em relação a outros, como é o caso do ISS e ICMS que, como visto, gravam o consumo, essa percepção quanto ao atendimento ao princípio da capacidade contributiva é mais difícil.

O Supremo Tribunal Federal já analisou essa questão e, partindo da distinção entre impostos reais e pessoais entendeu que, sob a égide da Constituição vigente, não seria possível a progressividade de alíquotas do IPTU, já que este se caracteriza, eminentemente, pelo seu caráter real, sendo incompatível com a progressividade que decorre da capacidade contributiva do contribuinte.

Sobre um possível caminho para se buscar a efetivação desse princípio em impostos indiretos, que oneram o consumo, Misabel Derzi sinaliza:

Nos impostos indiretos, a capacidade econômica do contribuinte deve ser buscada mais no consumo, ou seja, na manifestação de riqueza demonstrada com a aquisição do produto do que na produção ou

comercialização. Desde que a lei isente ou tribute modicamente os gêneros de primeira e média necessidade, não há empecilho constitucional em que se eleve substancialmente a carga tributária que recai sobre os produtos e serviços suntuários, de luxo ou supérfluos.¹⁶⁸

Questão mais complexa nos parece a de saber qual foi o critério eleito pelo constituinte para fixação da carga tributária a ser suportada pelo sujeito passivo; ou seja, quais os limites dentre os quais pode atuar o legislador infraconstitucional na mensuração do *quantum* do tributo a ser recolhido aos cofres públicos. Sim, porque, que o legislador deverá descrever no antecedente da norma tributária um fato com conteúdo econômico não há maiores dúvidas. Porém, no que se refere ao consequente, o objeto da relação jurídica tributária deverá representar uma parcela do fato-signo presuntivo de riqueza descrito no antecedente, e não de qualquer outro fato, sob pena de desnaturar-se a espécie tributária¹⁶⁹.

Bem de se ver que a ausência de critérios objetivos para a estipulação dos limites e critérios para a fixação da parcela que deverá ser entregue pelo contribuinte ao Fisco a título de tributo, com vistas ao atendimento do princípio da capacidade contributiva, está bem longe de encontrar uma solução¹⁷⁰.

A certeza que temos limita-se a que o sujeito passivo da obrigação tributária deverá contribuir para os cofres públicos de acordo com o tamanho econômico da materialidade descrita na hipótese normativa.

¹⁶⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

¹⁶⁹ Dentre as funções da base de cálculo, ressalta Paulo de Barros Carvalho a sua função comparativa. A base de cálculo deverá mensurar adequadamente a materialidade do evento, consubstanciando, assim, uma característica peculiar ao fato jurídico tributário, apta a mensurar a capacidade contributiva do sujeito passivo, nas suas duas acepções. São suas as seguintes palavras: “Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese a ação tipo que está sendo avaliada.” (*Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 345).

¹⁷⁰ Alfredo A. Becker, citando Emilio Giardina, localiza este problema na subjetividade imprimida por cada autor na análise do tema: “A verdade – conclui Emilio Giardina – é que cada autor conserva uma própria individualidade que não se submete a uma tentativa de classificação nítida e definida, e que muitas construções sobre princípios distributivos dos encargos públicos apresentam, variadamente combinadas, diversos motivos de indagação.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 484).

2.2.1e Princípio da vedação ao confisco

A Constituição Federal de 1988 assegura aos particulares o direito de propriedade, em toda a sua extensão e, especialmente em relação aos tributos, proíbe o confisco, sendo, portanto, estas, verdadeiras garantias individuais.

O princípio da vedação ao confisco está intimamente ligado ao princípio da capacidade contributiva, podendo-se, inclusive dizer que atua como instrumento para efetivação do primeiro. Ademais disso, podemos salientar que a relação entre o direito de propriedade (direito privado) e o princípio da vedação à cobrança de tributos com efeitos confiscatórios (direito público) existe na medida em que este garante aquele.

Ou seja, o Estado, para a realização das suas atividades, necessita apropriar-se de recursos que advém dos particulares os quais, por sua vez, os geram a partir da propriedade privada, de modo que, se não houvesse uma garantia constitucional ao direito de propriedade, e a sua contra face, a limitação ao poder de tributar em que se consubstancia o princípio da vedação ao confisco, certamente esta equação restaria desequilibrada e se esgotariam as fontes de custeio do Estado implicando em verdadeira ruína do Estado Democrático de Direito.

Neste sentido, os ensinamentos de Roque A. Carrazza:

O legislador encontra outro limite nos grandes princípios constitucionais. Também a norma constitucional que proíbe ‘utilizar tributo com efeito de confisco’ (art. 150, IV) encerra um preceito vinculante, que inibe o exercício da competência tributária. O que estamos querendo dizer é que será inconstitucional a lei que imprimir à exação conotações confiscatórias, esgotando a “riqueza tributável” dos contribuintes. [...] Logo, a Constituição limita o exercício da competência tributária, seja de modo direto, mediante preceitos especificamente endereçados à tributação, seja de modo indireto, enquanto disciplina outros direitos, como o de propriedade, o de não sofrer confisco, o de exercer atividades lícitas, o de transitar livremente pelo território nacional etc.¹⁷¹

¹⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 488.

A dificuldade que se apresenta, porém, ao longo dos tempos se relaciona com os limites materiais do que poderia chamar-se, efetivamente, de tributos confiscatórios, haja vista a vagueza do termo.

Essa inquietação não é particularidade do direito pátrio. Héctor B. Villegas, discorrendo sobre este tema, pontua que o Tribunal Platino posiciona-se no sentido de que “os tributos são confiscatórios quando absorvem uma parte substancial da propriedade ou da renda.”¹⁷² Ora, o que poderia entender-se como *parte substancial* da propriedade e da renda? E a resposta deste jurista não podia ser outra, senão a de que: “a razoabilidade da imposição de deve estabelecer *em cada caso* concreto, segundo exigências de tempo e lugar e segundo os fins econômico-sociais de cada imposto.”¹⁷³

Assim, ao passo que aponta a impropriedade de tais limites quantitativos virem prescritos no Texto Constitucional, haja vista a sua própria natureza cambiante a depender das circunstâncias de tempo e lugar, por isso que a análise das situações concretas seria o melhor parâmetro, indica a tendência do Tribunal Argentino quanto à fixação de tais limites.

Não é aconselhável que o texto constitucional estabeleça um limite fixo, sendo preferível a análise das situações concretas que se apresentem. A corte tem fixado em 33% o teto máximo de validade constitucional de certos tributos. Assim, tem declarado inconstitucional o imposto imobiliário que absorve mais de 33% da renda calculada segundo o rendimento normal médio de uma correta e adequada exploração.¹⁷⁴

No Brasil, o Supremo Tribunal Federal, na ADI 2010-DF, analisou a carga tributária e sua possível mácula ao princípio da vedação ao confisco. Contudo, ao diferentemente da solução adotada pelo Tribunal Platino, o STF ficou limitado a dizer que o efeito confiscatório deve ser analisado em função da totalidade da carga tributária relativa à mesma pessoa política, e não, em função de cada tributo isoladamente, perdendo, assim, grande oportunidade para também fixar limites quantitativos. Assim segue:

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-

¹⁷² VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de Direito Tributário*. Tradução de Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1980, p. 93.

¹⁷³ *Ibid.*, p. 93.

¹⁷⁴ *Ibid.*, loc. cit.

confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 1.075-DF, Rei. Mm. CELSO DE MELLO (o Relator ficou vencido, no precedente mencionado, por entender que o exame do efeito confiscatório do tributo depende da apreciação individual de cada caso concreto). A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público.

Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.¹⁷⁵

Além da ausência de linhas demarcatórias firmes que permitam a identificação que seria ou não tolerável de ser suportado pelo contribuinte em termos de tributação, a dificuldade em torno deste princípio aumenta ante a necessidade de aplicá-lo em cotejo com outras diretrizes constitucionais, que consagram valores e limites objetivos, a exemplo da seletividade, o fim social da propriedade e alíquotas progressivas em razão do seu não atendimento.

Não obstante, ainda são dissonantes as vozes da doutrina e da jurisprudência¹⁷⁶ pátrias acerca da aplicabilidade deste limite quanto à imposição de

¹⁷⁵ ADI 2.010-2/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Órgão Julgador Tribunal Pleno, Publicação: DJ 28-03-2003.

¹⁷⁶ O STF já teve a oportunidade de se manifestar em algumas oportunidades nestes casos, sempre entendendo pela aplicação do princípio da vedação ao confisco, ainda nos casos de penalidade pecuniária. Vale citar trecho da ementa da ADI 1075 MC/DF: “A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente

penalidades pelo descumprimento de obrigações principais pelo contribuinte e, mais uma vez, em sendo aplicável, qual seria o limite desta imposição para que se não incorresse em violação a este preceito.

Contudo, com bem asseverado por ALIOMAR BALEEIRO¹⁷⁷, o problema quanto à definição das linhas demarcatórias deste princípio está longe de ser solucionado, não alcançando a efetividade que poderia ter como efetivo limite objetivo à imposição, para apresentar-se apenas como um valor a ser perseguido e cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária.¹⁷⁸

2.2.1f Princípio da estrita legalidade

O princípio da legalidade está insculpido no art. 5º, inciso II da Constituição Federal e, apresentando-se como verdadeira garantia do contribuinte/administrado em face ao Estado, implica em que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo sem que tal previsão esteja estatuída em lei.

Haja vista a sua importância como garantia para o administrado, verdadeira cláusula pétrea na ordem constitucional vigente (art. 60 §4, da CF) o legislador constituinte optou por reforçar esse limite objetivo à atuação do legislador infraconstitucional ao dispor, no art. 150, I, da CF que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

A estrita legalidade deixa evidente que qualquer comando jurídico coercitivo há de provir de lei (acepção lata)¹⁷⁹, de modo que tal prerrogativa objetiva

em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do “quantum” pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.” (ADI 1075 MC/DF).

¹⁷⁷ “Problema insolúvel, entretanto, sobre base científica e não arbitrária, o de fixar-se o mínimo de existência ou os elementos de personalização acerca de cada tributo. A solução há de ser sempre política, segundo estimativas aproximativas do legislador, guiado até certo ponto pelas possibilidades técnicas em cada caso.” (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 21. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 352-353).

¹⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 173.

¹⁷⁹ Ou seja, qualquer comando normativo que implique em instituição ou majoração de tributo deverá ser emanado por uma das espécies normativas devidamente elaboradas consoante as regras do processo

combater o poder arbitrário do Estado, na medida em que com o primado soberano da lei, cessa-se o privilégio da vontade do detentor do poder em benefício da norma positivada.

Mas não só. Como adverte Paulo de Barros Carvalho, o conteúdo semântico do princípio da estrita legalidade (limite objetivo) vai além da mera exigência da lei como veículo introdutor de normas apto a instituição ou majoração de tributos. Esta *lei* deverá conter todos os elementos constitutivos da hipótese e do consequente normativo que permitam a perfeita identificação e subsunção do evento que atenda tais critérios de classe à norma geral e abstrata:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a *tipicidade tributária*, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.¹⁸⁰

Assim também nos ensina Ives Gandra¹⁸¹:

Na lei, portanto, devem ser encontrados todos os elementos do tipo tributário, única e efetiva garantia do sujeito passivo da relação tributária [...] A lei, portanto, no espectro maior de suas alternativas expressas, é a única geradora de obrigações [...]

No caso específico do ISS, objeto do presente estudo, aliado ao princípio da estrita legalidade, temos que falar no princípio da reserva de lei complementar, a qual atuará na composição da própria norma de competência dos Municípios e do Distrito Federal. Contudo, haja vista a relevância do tema no regime jurídico tributário afeto ao ISS, dele cuidaremos com mais vagar adiante.

legislativo constitucional ou infraconstitucional, a depender da esfera de competência do ente político que instituir ou majorar tributo que lhe fora constitucionalmente conferido.

¹⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 166.

¹⁸¹ MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva. O Princípio da legalidade no direito tributário brasileiro. In: _____ (coord.). *Princípio da legalidade*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, p. 325-364, 1981. (Caderno de pesquisas tributárias, 6), p. 335 e 351, respectivamente.

2.3 Demais enunciados integrativos da norma de competência do ISS: lei complementar tributária

As normas jurídicas, enquanto juízos produzidos na mente do intérprete, surgem a partir da produção de suportes textuais, que são introduzidos no sistema através de instrumentos definidos pelo próprio direito. Daí dizer-se, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho¹⁸², que as normas jurídicas sempre ingressam no ordenamento jurídico “aos pares”; não há como se pensar em norma jurídica (no sentido antes propalado) se não se levar em consideração a ideia de veículo introdutor de normas, o qual, por sua vez, também se revela como norma jurídica.

Dentre os veículos introdutores de normas no sistema jurídico, a Carta Constitucional prevê, no seu art. 59, II, a espécie “lei complementar”, que funciona como veículo introdutor de normas jurídicas nacionais no ordenamento jurídico brasileiro e cujas particularidades em relação às demais espécies normativas encontram-se previstas neste mesmo Diploma.

Com bem observado por Paulo de Barros Carvalho, a lei complementar difere-se das demais, em especial da lei ordinária, pela sua natureza ontológico-formal, já que o conteúdo semântico dos seus enunciados encontra-se indicado pela própria Constituição (ontológico) e, quanto ao procedimento, demanda a aprovação por *quorum* qualificado, consoante alude o art. 69, da CF¹⁸³, prestando-se a possibilitar a plena eficácia de dispositivos constitucionais.

Esse posicionamento é praticamente unânime na doutrina e decorre da observância dos enunciados prescritivos plasmados na própria Constituição. Nesta esteira o posicionamento, Alexandre de Moraes¹⁸⁴, define *lei complementar* como “espécie normativa diferenciada, com processo legislativo próprio e matéria reservada.” Prossegue, asseverando que

a razão de existência da lei complementar consubstancia-se no fato do legislador constituinte ter entendido que determinadas matérias, apesar da evidente importância, não deveriam ser regulamentadas na própria

¹⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 48.

¹⁸³ *Ibid.*, p. 60.

¹⁸⁴ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 15. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004, p. 568.

Constituição Federal, sob pena de engessamento de futuras alterações; mas, ao mesmo tempo, não poderiam comportar constantes alterações através de processo legislativo ordinário.

Diante disso, devemos compreender o papel da lei complementar como instrumento de articulação das normas do sistema¹⁸⁵, propiciando, destarte, a sua harmonização e a própria eficácia das normas constitucionais. Neste sentido, o constitucionalista José Afonso da Silva, para quem as leis complementares são “leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada”¹⁸⁶ e, como tal, “de sua observância e aplicação resulta a eficácia da própria Constituição.”¹⁸⁷

Em matéria tributária, o campo material sobre o qual deve atuar a lei complementar é amplo, funcionando como instrumento introdutor de normas jurídicas que versem, desde a instituição de determinados tributos, a exemplo daqueles que se enquadram na competência residual da União (art. 154, I, da CF) e dos empréstimos compulsórios (art. 148, I e II, da CF), até dispor sobre conflitos de competências entre os integrantes da Federação, sobre regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Interessa-nos, na presente investigação, breve análise da lei complementar tributária disciplinada pelo art. 146, assim como daqueles enunciados sobre lei complementar que digam respeito ao ISS, contidos no art.156, III, *caput* (que outorga à lei complementar a competência para definir os serviços passíveis de serem alcançados por este imposto¹⁸⁸) e no seu §3º, em especial o inciso II, todos da Constituição Federal.

O artigo 146, da Constituição Federal dispõe:

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:

¹⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 60.

¹⁸⁶ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 235.

¹⁸⁷ *Idem*, loc. cit.

¹⁸⁸ Neste particular, nossas atenções serão breves, já que questões atinentes à taxatividade ou não da lista de serviços, a despeito da sua importância e divergência doutrinária, não se encontra albergada pelo corte metodológico realizado.

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.”

Partindo-se da estrutura da norma de competência que adotamos e levando-se em conta os critérios que a integram, valemo-nos das lições de Tácio Lacerda Gama, quando observa que a Constituição Federal outorga à lei complementar poderes para veicular enunciados relativos a:

- i. sujeitos competentes para edição de tributos, artigo 146, I; ii. critérios para a solução de conflitos entre tais sujeitos, artigo 146, I; iii. enunciados que compõem a norma de competência, delimitando o critério procedimental ou a regra-matriz de incidência tributária possível, art. 146, II; iii. por último, há as chamadas ‘normas gerais de direito tributário’, que prescrevem enunciados diretamente relacionados à regra-matriz possível e aos elementos de constituição e extinção de obrigações.¹⁸⁹

O assunto, porém, não é imune a divergências. Muito pelo contrário, suscita até hoje a divisão da doutrina em dois “grupos”: aqueles defendem que a lei complementar teria uma única função¹⁹⁰, qual seja, a de estabelecer normas gerais de direito tributário voltadas para dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. E outros, que atribuem à lei complementar em matéria tributária a tríplice função de: estabelecer normas gerais, estabelecer normas sobre conflitos de competência e, de igual modo, regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Sobre este assunto, discorreremos no item seguinte, desde já alertando para as atentas colocações de José Souto Maior Borges, para quem as discussões

¹⁸⁹ GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 188.

¹⁹⁰ A esta corrente filiam-se juristas consagrados, a exemplo de Paulo de Barros Carvalho, Roque Carrazza, Geraldo Ataliba, entre outros.

envolvendo ambas as teorias consubstanciam um verdadeiro diálogo de surdos”, já que partem de premissas distintas, somente podendo alcançar, por óbvio, a conclusões também discrepantes:

tomam (os dicotômicos) como parâmetro *outro campo de referência*, diverso sistema de referibilidade, o da autonomia dos estados e municípios. Essa perspectiva é simplesmente obliada pelos tricotômicos, que adotam um discurso nitidamente mais preocupado com a organização do sistema tributário. Como os sistemas de referência são diversos, não se poderia esperar uma concordância nas conclusões entre as duas correntes¹⁹¹

A despeito das controvérsias, uma certeza se nos apresenta: nada obstante se prestem os enunciados veiculados por lei complementar a integrar a norma de competência, também eles, como ademais todas as normas jurídicas do sistema de direito positivo, retiram o seu fundamento de validade da Lei das Leis, razão pela qual qualquer desbordamento dos seus limites materiais ou formais estará comprometido pela inconstitucionalidade. É o que faz notar Roque A. Carrazza:

lei complementar não possui o apanágio de buscar nela própria seu fundamento de validade. Muito pelo contrário: ela só poderá irradiar seus efeitos se e enquanto estiver contida na pirâmide jurídica, em cuja cúspide encontram-se as normas constitucionais, verdadeiras matrizes de todas as manifestações normativas do Estado, já que representam ‘o nível mais alto dentro do Direito Nacional, como observou, com propriedade, Hans Kelsen.¹⁹²

Em relação à maioria dos tributos previstos no texto constitucional, o veículo introdutor de normas gerais em matéria tributária é exercido pelo Código Tributário Nacional que, foi recepcionado pela Constituição como lei complementar, trazendo prescrições que integram a norma de competência das exações por ele disciplinadas.

Contudo, em relação ao ISS, toda disciplina trazida pelo CTN especificamente em relação à hipótese de incidência e base de cálculo foi revogada por

¹⁹¹ BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário, inovações no seu regime na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*, n. 87. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 67.

¹⁹² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 803.

conta da edição do Decreto-Lei n. 406/68, posteriormente revogado pela Lei Complementar n. 116/03, atualmente em vigor.

Com isso, temos que o estabelecimento de limites para o exercício da competência tributária no que se refere especificamente ao ISS, encontra-se na Lei Complementar n. 116/03 que, além da lista de serviços tributáveis, trouxe os critérios que deverão orientar o legislador ordinário para a instituição do tributo. Regras gerais atinentes à definição de *fato gerador*, obrigação tributária principal e acessória, sujeição passiva e responsabilidade continuam tendo como fundamento de validade os enunciados prescritivos insertos no CTN.

Ambos (Lei Complementar n. 116/03 e CTN) veículos introdutores de normas gerais, cuja competência para edição é do Congresso Nacional (União), que coexistem harmonicamente no sistema do direito tributário. Registre-se, apenas, que, ao exercer essa competência, a União atua como ordem jurídica nacional, subordinando aos seus mandamentos as três ordens jurídicas parciais (União, Estados e Municípios).

Sempre com esta premissa em mente, partimos para a análise das correntes “dicotômica” (ou, mais precisamente, “monotônica”) e “tricotômica” acerca das funções da lei complementar, discorrendo sobre os argumentos utilizados pelos defensores de cada linha de pensamento para, ao final, tomando posição em relação a uma delas, podermos examinar, com o rigor científico a que este estudo se propõe, os enunciados veiculados pela Lei Complementar n. 116/03, relativamente à importação e exportação de serviços.

2.3.1 Teorias sobre as funções da lei complementar tributária no ordenamento jurídico brasileiro

Quanto à interpretação que pode ser conferida ao artigo 146, da Constituição Federal, há quem entenda, ao argumento de realizar uma interpretação sistemática do Texto Constitucional, prestigiando alguns dos princípios já mencionados anteriormente, a exemplo do pacto federativo e da autonomia dos municípios, que a lei complementar tributária teria, na verdade uma única finalidade, qual seja, a de veicular

normas gerais de direito tributário; estas, por sua vez, se prestariam para (i) dispor sobre conflitos de competência e (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Esta seria a chamada corrente “dicotômica”, a rigor, “monotônica”, já que a finalidade da lei complementar tributária seria apenas uma: veicular normas gerais de direito tributário.

Nesta linha de entendimento posicionam-se juristas de nomeada e em relação aos quais nutrimos enorme respeito e admiração, a exemplo de Geraldo Ataliba¹⁹³, Paulo de Barros Carvalho¹⁹⁴, Roque Antônio Carrazza¹⁹⁵, dentre outros.

Para Clarice Araújo, essa exegese do art. 146 comprometeria até mesmo a rígida repartição das competências tributárias feita pela CF:

A concepção da corrente tricotômica traz consigo implicações embaraçosas, como, ao arrepio da rigidez que caracteriza a Constituição Federal, admitir-se que o sistema foi minuciosamente traçada em seus dispositivos, possa ser alterado mediante outro processo legislativo que não as Emendas Constitucionais. Ou seja, dizendo de outro modo, implica não só nos desrespeito ao regime federativo que rege o Estado Brasileiro, como confere flexibilidade à Constituição¹⁹⁶

Por outro lado, há aqueles que entendem pela aplicação integral do art. 146 da Carta Constitucional; para estes, a lei complementar tributária seria o veículo competente para veicular três, e não “duas” (ou uma) matérias. Nestes casos, a lei complementar seria o instrumento introdutor competente para regular (i) conflitos de competência; (ii) limitações constitucionais ao poder de tributar; e (iii) normas gerais de tributário, em especial, sobre a regra-matriz possível das espécies tributárias (nos limites prescritos pela CF), as formas de constituição e extinção do crédito tributário.

¹⁹³ Apud VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Lei Complementar Tributária. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, jan./mar. 2004, p. 121.

¹⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 211-225.

¹⁹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 805.

¹⁹⁶ ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. *Normas Gerais de Direito Tributário - Uma Abordagem Pragmática*. 1997. Dissertação (Mestrado em Direito)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC-SP, 1997, p. 145.

Os autores que perfilham este entendimento, tais como Luciano Amaro, Marco Aurélio Greco, Hamilton Dias de Souza¹⁹⁷, portanto, entendem que as *normas gerais* são todas aquelas destinadas a estabelecer regras de padronização da tributação entre os diversos entes tributantes. Essas regras se referem às situações descritas nas alíneas do art. 146, III da Constituição, de maneira exemplificativa, a nosso ver.

Nas palavras de Marco Aurélio Greco:

esta dicção constitucional ‘estabelecer normas gerais em direito tributário’ [...] abre espaço para a lei complementar atuar também como elemento estruturante do ordenamento tributário. Vale dizer, não apenas dispondo sobre prerrogativas do Fisco, direitos dos contribuintes, elementos fundamentais da obrigação, etc. (os chamados direito tributário material e formal) – possibilidade que já advém do art. 24, I, - mas também sobre as relações e fórmulas de conjugação e composição entre as várias normas que integram a legislação interna. Ou seja, abre espaço para a lei complementar dizer como devem e podem se relacionar as várias normas do sistema.¹⁹⁸

No mesmo sentido, entendendo, portanto, pela possibilidade de a lei complementar estabelecer normas gerais, dispondo sobre aspectos da regra-matriz possível das espécies tributárias, sem que isso implique em violação ao pacto federativo, posiciona-se Eurico Marcos Diniz de Santi:

não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os incisos I e II do art. 146. Pelo contrário, funciona como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia ente União, Estados, Distrito Federal e Municípios.¹⁹⁹

¹⁹⁷ “É nossa opinião de que as normas gerais têm campo próprio de atenção que não se confunde com a regulação de conflitos e limitações ao poder de tributar, o que significa ser tríplice a função da lei complementar prevista no art. 18, §1º, da Emenda Constitucional n. 1 de 1969” (SOUZA, Hamilton Dias de. Lei complementar em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva/CEU, 1982, p. 31).

¹⁹⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (Uma figura “sui generis”)*. São Paulo, Dialética, 2000, p. 162.

¹⁹⁹ SANTI, Eurico Martins Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário: aspectos teóricos, práticos e análise das decisões do STJ. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 62. São Paulo, p. 34-46, nov. 2000, p. 86. Paulo de Barros Carvalho reconhece o caráter não absoluto do princípio, apesar de concluir em sentido contrário ao final “fique estabelecido que esta oposição não significa reconhecer o primado da federação e o da autonomia dos Municípios, com ares de uma plenitude que, verdadeiramente, não tem”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 210).

Percebe-se, pois, para aqueles que compactuam com a possibilidade de veiculação de ‘normas gerais’ por meio do veículo introdutor de normas “lei complementar”, que este se apresenta como um instrumento de busca de certeza jurídica no trato da matéria tributária entre os entes tributantes.

Tércio Sampaio Ferraz Jr., em artigo intitulado “Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias”, analisando a disputa que existe na doutrina brasileira no que toca à função das normas gerais de direito tributário no sistema brasileiro, aponta precisamente o cerne da questão, ou seja, as diferentes interpretações do princípio da segurança jurídica, com as seguintes palavras:

Saber se as “normas gerais” ali mencionadas devem ter por conteúdo regular limitações e conflitos de competência (teoria dicotômica) ou se, ao contrário, este conteúdo é mais específico, no sentido da codificação de princípios gerais (teoria tricotômica), é um problema, que, a nosso ver, pode esclarecer a noção de segurança e a sua própria amplitude, tendo em vista a exigência de igualdade e certeza.²⁰⁰

A igualdade é um atributo da segurança que diz respeito, não ao conteúdo, mas ao destinatário das normas, garantido segurança a norma que obedece ao princípio da isonomia; já a certeza, também atributo da segurança, consiste na determinação permanente dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui a um dado comportamento, de modo que o cidadão saiba ou possa saber, de logo, a consequência das suas próprias ações.

Assim, para a parte da doutrina que atribui maior carga valorativa à função-igualdade, como o Prof. Paulo de Barros Carvalho e Roque A. Carrazza, por exemplo, o papel da lei complementar tributária é restrito; ou seja, sendo as pessoas políticas de direito constitucional interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) autônomas, cada qual deve editar de forma independente suas normas gerais de direito tributário. Ou seja, o papel da lei complementar se restringiria às situações previstas nos incisos I e II do art. 146, da CF, para resolver conflitos de competência, bem como para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (corrente “dicotômica”).

A outra parte da doutrina, com a qual concordamos, defende a teoria tricotômica; é dizer, dá preponderância à função-certeza, o que autoriza uma interpretação

²⁰⁰ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias. *Revista de direito Tributário*, n. 17-18, Ano V, jul./dez. 1981, n. 17-18, p. 53.

mais ampla da lei complementar tributária, podendo os enunciados por ela inseridos versar, também, sobre normas gerais de direito tributário, nos termos do inciso III, do artigo 146 da CF.

Este posicionamento garante uniformidade para o exercício da competência tributária, evitando-se o “caos tributário” (que, nada mais é do que a verdadeira insegurança jurídica), especialmente porque, como assevera Tércio Sampaio Ferraz Jr., “a realidade brasileira, com sua multiplicidade de municípios e Estados-membros exige uma formulação global, garantidora de unidade e racionalidade.”²⁰¹

Entendimento deste jaez, longe de violar os princípios federativo e da autonomia dos municípios e Distrito Federal, ao contrário, confirma-os, garantindo-lhes eficácia. Até porque, como já nos posicionamos, a autonomia dos entes federativos não é ilimitada; já nasceu com as conformações e delineamentos outorgados pela própria Constituição Federal. Pertinentes as considerações de Humberto Ávila nesse sentido:

O princípio federativo é um princípio *fundamental* enunciado já no art. 1º da Constituição Brasileira. Como princípio fundamental do sistema constitucional, exerce uma função de suporte para a interpretação de outras normas. [...] E sendo o ideal federativo um compromisso entre a uniformidade e diversidade, ou entre a autonomia do ente federado e a unidade da Federação, qualquer interpretação que conduza, quer à autonomia absoluta, quer à uniformidade absoluta, é contrária ao princípio federativo. Em outras palavras, os entes federados, embora autônomos, *têm sua autonomia dependente da estrutura federativa*.²⁰²

Diante de tais considerações, a função da lei complementar neste trabalho será interpretada em sua forma ampla (corrente tricotômica), dando-se proeminência à função-certeza, de modo que, para nós, as *normas gerais de direito tributário* a que se refere o inciso III, do art. 146 da Constituição Federal são todas aquelas destinadas a estabelecer regras de padronização e harmonização da tributação entre os diversos entes tributantes.

²⁰¹ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias. *Revista de direito Tributário*, n. 17-18, Ano V, jul./dez. 1981, p. 54.

²⁰² ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Exportação de Serviços. Lei Complementar n. 116/2003. Isenção: requisitos e alcance. Conceitos de “desenvolvimento” de serviço e “verificação” do seu resultado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 134. São Paulo: Dialética, p. 101-109, nov. 2006, p. 102.

A partir das premissas firmadas até o presente momento, passaremos a analisar a regra-matriz possível do ISS prescrita pelo legislador constitucional, analisando cuidadosamente todos os seus critérios, em especial, (i) o critério material que consubstancia o núcleo da incidência tributária, construindo o sentido e alcance da expressão *prestação de serviços* e (ii) o critério espacial, dando ênfase na análise dos critérios de conexão possíveis para determinação do âmbito de incidência das normas instituidoras do ISS, tendo sempre como ponto de partida, repita-se, o direito positivo que é objeto de estudo da dogmática jurídica.

Ainda tomando como ponto de partida as proposições até aqui elaboradas, analisaremos o enunciado contido no art. 156, §3º, II, da CF, em cotejo o art. 2º, inciso I e parágrafo único, da Lei Complementar n. 116/03, a fim de, concluindo tratar-se de isenção, examinarmos os seus requisitos, alcance e efeitos no ordenamento do direito posto.

2.4 Sujeição passiva e os enunciados do Código Tributário Nacional

Optamos por tratar, ainda neste tópico, sobre as normas gerais prescritas no Código Tributário Nacional sobre a sujeição passiva tributária, na medida em que se apresentam como limites impostos pelo direito positivo à válida escolha do sujeito que irá figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária, devendo estes também ser observados pela Lei Complementar n. 116/03, que trata, especificamente do ISS.

A análise dos dispositivos veiculados por meio da LC n. 116/03 e que dizem respeito diretamente à importação de serviços será feita em capítulo próprio.

De logo, cumpre deixar registrado, que concordamos com Maria Rita Ferragut quando assinala, que não se vislumbra, no Texto Constitucional, qualquer mandamento que indique quem deva ser o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária, incumbindo tal tarefa ao legislador infraconstitucional²⁰³.

Há, na Constituição, como vimos vendo, limites que deverão ser respeitados pelo legislador infraconstitucional no exercício da atividade produtora de normas, a exemplo do princípio da capacidade contributiva, estrita legalidade e vedação ao

²⁰³ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 30.

confisco, que estão diretamente relacionados à escolha do(s) sujeito(s) que poderão figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária.

Esse posicionamento decorre da própria análise do Texto Constitucional: ao distribuir a competência tributária entre as pessoas políticas, o legislador o fez levando em conta as materialidades (comportamentos humanos) passíveis de sofrerem a incidência de determinado tributo.

Decerto que estas pressupõem um realizador da conduta que manifestará a riqueza, cuja parcela deverá ser transferida ao Estado a título de tributo; porém, não é necessariamente este o sujeito que integrará o pólo passivo da relação jurídica tributária.

De fato, deve-se entender por sujeito passivo como sendo aquela pessoa que integra o pólo passivo de uma relação jurídica; ou seja, a quem incumbe o cumprimento do dever jurídico, em contraposição ao sujeito ativo, detentor do direito subjetivo de exigir o cumprimento desta prestação.

Trazendo essas noções da Teoria Geral do Direito para o campo semântico do Direito Tributário, entendemos, com Paulo de Barros Carvalho, que

Sujeito passivo é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. É no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.²⁰⁴

Outra não é a conclusão que se tira a partir da análise dos dispositivos do Código Tributário Nacional que versam sobre a sujeição passiva tributária, em cujo art. 121, dispõe: “Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.”

Em seguida, nos incisos I e II, do parágrafo único do art. 121, o CTN classificam os sujeitos passivos em duas espécies, sendo contribuinte quando “tenha

²⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 296.

relação pessoal e direta com o respectivo fato gerador”; ou responsável quando “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

Tanto num caso, como no outro, em virtude do princípio da legalidade, a previsão do sujeito que integrará o pólo passivo de uma relação jurídica tributária deverá estar expressa em lei, não tendo sido feliz o legislador ao consignar esta exigência apenas em relação à figura do responsável.

Em relação a esta classificação feita pelo Código Tributário Nacional, Paulo de Barros Carvalho, a situa no contexto histórico lembrando os ensinamentos do principal coautor do seu projeto, Rubens Gomes de Souza, que muito influenciaram na redação final do art. 121, do CTN, ressaltando a importância dada a elementos de ordem estritamente econômica:

A orientação normativa teve como raiz o magistério de Rubens Gomes de Sousa, que por muito tempo vingou na dogmática brasileira. A teoria de que falamos vislumbrava no sujeito passivo aquela pessoa que estava em relação econômica com o fato jurídico tributário, dele extraíndo vantagens.²⁰⁵

Em seguida, o professor da escola paulista deflagra crítica sagaz a esta classificação de sujeitos passivos em diretos e indiretos, segundo o grau de relacionamento econômico da pessoa escolhida com o evento descrito na hipótese normativa que, uma vez ocorrido, faz nascer a obrigação tributária:

Daí a procedência de uma observação crítica decisiva e fulminante: não há, em termos propriamente jurídicos, a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos, que repousa em considerações de ordem eminentemente factuais, ligadas à pesquisa das discutíveis vantagens que os participantes do evento tiram de sua realização. Interessa, do ângulo jurídico-tributário, apenas quem integra o vínculo obrigacional. O grau de relacionamento econômico da pessoa escolhida pelo legislador, com a ocorrência que faz brotar o liame fiscal, é alguma coisa que escapa da cogitação do Direito, alojando-se no campo de indagação da Economia ou da Ciência das Finanças.²⁰⁶

²⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 314.

²⁰⁶ *Ibid.*, p. 315.

Concordamos plenamente com esta posição. Não há, seja na Constituição, seja no CTN, qualquer dispositivo que vincule a eleição daquele que poderá figurar no polo passivo da relação jurídica tributária à necessidade de suportar o ônus financeiro do tributo.

Essa é uma consideração que escapa aos quadrantes do direito positivo certamente, é levada em conta no momento da enunciação das normas tributárias (pré-jurídico), não ingressando, porém, no campo estritamente jurídico-positivo, para fins de determinação do sujeito passivo.

Por isso não nos alinhamos com Paulo Ayres Barreto, apesar do imenso respeito que devotamos ao autor, quando afirma que

No âmbito de uma relação de cunho eminentemente tributário, o contribuinte é o único sujeito de direito a figurar no pólo passivo dessa relação. E assim é porque ele é o titular da riqueza pessoal descrita no antecedente da norma geral e abstrata de índole tributária.²⁰⁷

Estamos, mais uma vez com Maria Rita Ferragut quando adverte: “Não percamos de vista esse ponto fundamental: sujeito passivo é aquele que figura no pólo passivo da relação jurídica tributária, e não aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal.”²⁰⁸

A corrente contrária a esse entendimento, forte na posição de que o *contribuinte* caracteriza-se como o único sujeito passivo possível, sustenta que, não fora assim, restaria violado o princípio da capacidade contributiva na medida em que, não sendo o responsável (em qualquer de suas modalidades) o realizador do fato denotador de riqueza, a sua escolha encontraria óbice na própria Constituição.

Assim não nos parece.

Com efeito, o princípio da capacidade contributiva, como visto, está previsto no art. 145, §1º, da CF e significa que, em princípio, os impostos deverão ter caráter pessoal e ser graduados segundo a manifestação de riqueza do fato jurídico (é a

²⁰⁷ BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 86.

²⁰⁸ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 29.

capacidade contributiva em sentido absoluto ou objetivo). Ao assim dispor, este princípio restringe a eleição dos possíveis sujeitos que poderão *suportar a carga tributária*, já que esta deve coincidir com a parcela da riqueza manifestada naquele fato jurídico.

Diferente é a aptidão para figurar no polo passivo de uma relação jurídica tributária. Para este lugar sintático, o legislador infraconstitucional poderá eleger qualquer pessoa, desde que o tributo que estiver sendo pago corresponda à parcela da riqueza manifestada pelo próprio fato.

Mais uma vez, citamos os ensinamentos de Maria Rita Ferragut, em estudo aprofundado sobre o tema:

Não regula, nesse sentido, a sujeição passiva, que, conforme já vimos, é a circunstância de um sujeito figurar no pólo passivo de uma relação jurídica, e não a aptidão para suportar o ônus fiscal. O sujeito passivo pode ser qualquer pessoa eleita pela lei, desde que o tributo que estiver sendo pago seja subtraído da parcela da riqueza manifestada no fato jurídico.

Portanto, o princípio da capacidade contributiva exige que a regra-matriz de incidência tributária descreva, no critério materialidade seu antecedente, um comportamento pessoal que denote sinal de riqueza, e que prescreva, em seu consequente, uma relação jurídica em que o sujeito passivo seja ou o titular dessa riqueza ou um outro sujeito qualquer indiretamente relacionado a ela (riqueza), ou ainda direta ou indiretamente relacionado ao seu titular. O sujeito passivo será obrigado a entregar ao sujeito ativo parcela desse montante, a título de tributo.²⁰⁹

Hector Villegas, ao discorrer sobre o tema, não diverge do que ora sustentamos. Ao realizador da conduta prevista constitucionalmente, ele denomina *destinatário legal tributário*; esclarece, porém a possibilidade de que não ser este o sujeito a figurar na condição de sujeito passivo da relação jurídica tributária. Vejamos:

(o destinatário legal tributário) é o personagem envolvido e incluído, partícipe no acontecimento do fato impositivo e a quem a norma jurídica obriga a sofrer a carga do tributo, com consequência, à hipótese da incidência condicionante.

[...]

Temos uma relação jurídica tributária principal, e podemos afirmar

²⁰⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 40.

tranquilamente que o natural seria que sempre o destinatário legal tributário estivesse no polo negativo da relação jurídica tributária. [...] Todavia, nem sempre acontece isso.

[...]

É a hipótese do destinatário legal tributário não assumir, não ter a obrigação de pagar o tributo ao fisco; que seja outra pessoa.²¹⁰

O que não pode deixar de haver, portanto, são meios para o que responsável tributário não tenha onerado o seu próprio patrimônio, arcando com a carga tributária. Como veremos adiante, ao tratarmos especificamente do fenômeno da substituição tributária, isso pode se dar por uma das modalidades de repercussão jurídica do tributo (retenção ou reembolso).

Voltando-nos ao conteúdo da expressão utilizada pelo legislador do CTN, inc. I, do parágrafo único, do art. 121, para tratar dos sujeitos passivos levando em conta a existência de “relação pessoal e direta” com o fato jurídico tributário, não parece firmar limites claros à atuação do legislador ordinário.

Isso porque, ao nos depararmos com fatos jurídicos tributários que decorram, necessariamente, de relações jurídicas de direito privado, a exemplo da “transmissão inter vivos, a título oneroso, de bens imóveis” (art. 156, II, da CF), ou mesmo com (*rectius*: prestação de) *serviços de qualquer natureza* (art. 156, III), tanto o alienante/prestador quanto o adquirente/tomador, respectivamente, mantêm relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário.

Com o objetivo de conferir funcionalidade a esse dispositivo, grande parte dos doutrinadores entende que dita relação consiste no atendimento às seguintes condições, concomitantemente: (i) a ideia de contribuinte está relacionada àquele que realiza o fato descrito no antecedente da regra-matriz de incidência tributária; (ii) devendo ser, de igual, o modo, o destinatário legal do tributo ou, seja, quem obtém algum benefício mediante a realização deste fato, revelando capacidade contributiva; e (iii) tendo o seu patrimônio diminuído em detrimento do Estado, pelo pagamento do tributo.

Contudo, não é dado ao legislador agir de forma arbitrária e totalmente discricionária para a eleição do responsável tributário. O art. 128, do CTN, a

²¹⁰ VILLEGAS, Héctor Belisario. Destinatário Legal Tributário – Contribuinte e Sujeitos Passivos na Obrigação Tributária. *Revista de Direito Público*, n. 30. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 272-293, jul./ago. 1974, p. 274-277.

pretexto de trazer disposição geral aplicável aos casos de responsabilidade tributária auxilia na delimitação da norma de competência, ao dispor:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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.

Captando a aparente contradição deste enunciado com o inciso I, parágrafo único, do art. 121, já que ali, tem-se como contribuinte aquele que mantém relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário e, aqui, fala-se em *responsável*, que pode ser uma terceira pessoa *vinculada ao fato gerador*, Andrea Medrado Darzé esclarece:

infere-se que, para um sujeito ser qualificado juridicamente como contribuinte, é necessário, para além de figurar no polo passivo da relação tributária em *stricto sensu*, que participe diretamente da materialidade do tributo, realizando pessoalmente o verbo que consubstancia o seu núcleo. *Acontrario sensu*, a pessoa vinculada apenas indiretamente ao fato imponível, que participa da composição do suporte factual da tributação, sem, contudo, executar a conduta (verbo) descrita no critério material da hipótese normativa, poderá vir a ser definida como responsável, caso seja posta no polo passivo da obrigação.²¹¹

Rubens Gomes de Souza, ao tratar da classificação dos sujeitos passivos, propõe que esta seja feita a partir do grau de relacionamento do sujeito passivo com o fato jurídico tributário, sob o ponto de vista econômico, falando em sujeição passiva direta (contribuinte) e sujeição passiva indireta (responsáveis). E, sobre a responsabilidade tributária a justificava afirmando que, em certos casos, tem o Estado “interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se então a sujeição passiva indireta. A sujeição passiva indireta apresenta duas modalidades: transferência e substituição; por

²¹¹ DARZÉ, Andrea Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC-SP, 2009, p. 89.

sua vez, a transferência comporta três hipóteses: solidariedade, sucessão e responsabilidade.²¹²

E segue adiante definindo estas situações:

A) – *Transferência*: ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), em virtude de um fato posterior transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto). As hipóteses de transferência, como dissemos, são três, a saber:

(a) *Solidariedade*: é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação;

(b) *Sucessão*: é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original;

(c) *Responsabilidade*: é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto. No imposto de sisa (transmissão de propriedade intervivos), o tabelião é responsável pelo imposto se não providenciara sua cobrança no ato de passar a escritura;

B) - *Substituição*: ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.²¹³

Essa classificação foi parcialmente alterada pelo autor, quando passou a considerar responsabilidade como gênero de sujeição passiva indireta, incluindo entre as espécies, também a substituição. Ou seja, a sujeição passiva indireta seria o gênero e, neste conceito, se enquadrariam a responsabilidade por solidariedade, por sucessão, por substituição e a responsabilidade em sentido estrito.

As críticas a esta classificação dos sujeitos passivos em diretos (contribuinte) e indiretos (responsáveis), como antecipado, está em que se revela que impregnada por elementos de ordem econômica e não propriamente jurídica.

Compartilhamos desta crítica, na medida em que, partindo da análise do direito positivo, enquanto conjunto de normas jurídicas (em sentido amplo) válidas, a identificação do sujeito passivo apenas poderá levar em conta o dado jurídico por

²¹² SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 92.

²¹³ *Ibid.*, p. 92-93.

excelência, ou seja, as prescrições normativas e, mais especificamente, aquelas inseridas pelo legislador infraconstitucional.

O fato que deu origem à condição de sujeito passivo está restrito a cogitações no âmbito da enunciação, momento pré-legislativo, não ingressando no ordenamento jurídico, o que é reforçado quando relemos a definição dada por Rubens Gomes de Sousa ao fenômeno da substituição tributária, como vimos acima.

O sujeito passivo possível haverá de ser sempre aquela pessoa que realiza o evento descrito no antecedente da norma tributária e, por esta razão, lhe é imputada a obrigação de pagar tributo próprio.

Por isso, concluímos com Maria Rita Ferragut que “o melhor e único critério para se classificar os sujeitos passivos é a norma jurídica instituidora do tributo, acrescida da norma de responsabilidade se ambas já não constarem no mesmo veículo introdutor.”²¹⁴

Quanto às características da sujeição passiva, Andrea Medrado Darzé identifica que poderá ser (i) exclusiva ou pessoal, quando o pagamento do tributo competir a um único sujeito, ou (ii) plural ou concorrente, quando houver concurso de sujeitos passivos tributários, seja na qualidade de contribuinte ou de responsável. E explica:

A sujeição passiva exclusiva inclui tanto os casos em que, desde o início, é apenas uma a pessoa obrigada ao pagamento do tributo – o que se verifica quando o devedor legal se resume à pessoa do contribuinte ou nas hipóteses de substituição tributária –, como as situações em que, dada a concorrência de fato posterior, a obrigação tributária se transfere para novo sujeito passivo, excluindo a do antigo devedor (*i.e.* art. 135, do CTN).

A sujeição passiva plural, por sua vez, subdivide-se em: *i.* subsidiária, o devedor subsidiário responde pelo débito tributário apenas na eventualidade de ser impossível o seu adimplemento pelo devedor principal, que poderá ser tanto contribuinte quanto outro responsável, ou *ii.* solidária, também aqui mais de uma pessoa

²¹⁴ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 54.

figura como sujeito passivo do tributo, a diferença é que qualquer deles pode ser compelido ao seu pagamento integral, sem ordem de preferência.²¹⁵

Feitas estas considerações gerais acerca da sujeição passiva tributária no ordenamento jurídico pátrio, trataremos adiante, unicamente da hipótese de substituição tributária, em virtude do corte metodológico realizado, já que esta é a única modalidade de sujeição passiva que diz mais diretamente com o tema do ISS sobre a importação de serviços.

2.4.1 Substituição tributária

Como vimos, a substituição²¹⁶ tributária é uma espécie do gênero *sujeição passiva*. A despeito de ser cada vez mais usual no sistema do direito positivo, ainda são muitas as dúvidas e incertezas que suscita naqueles que se propõe a estudar o tema.

Paulo de Barros Carvalho, pontuando a sua importância como meio de controle racional e de fiscalização eficiente no processo de arrecadação tributária, salienta que “ao mesmo tempo que responde aos anseios de conforto e segurança das entidades tributantes, provoca sérias dúvidas no que concerne aos limites jurídicos de sua abrangência e à extensão de sua aplicabilidade.”²¹⁷

Pode causar espécie, em um primeiro momento, o fato de que não há, seja na Constituição Federal, seja no Código Tributário Nacional, qualquer enunciado que faça referência expressa à *substituição tributária*, o que leva parte da doutrina a não ver na substituição tributária uma espécie de responsabilidade, mas uma espécie autônoma de sujeição passiva.

Neste sentido, Renato Lopes Becho:

²¹⁵ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, loc. cit.

²¹⁶ Apesar de não concordarmos com a expressão *substituição tributária*, já que vimos que, nestes casos, o legislador nada substituiu; utilizá-la-emos para identificar aqueles casos em que, necessariamente, existirá outra norma jurídica, que autoriza o ressarcimento deste sujeito (substituto), perante outrem, do valor recolhido aos cofres públicos a título de tributo.

²¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 662-663.

Pela leitura isolada do art. 121, particularmente de seu parágrafo único, pode-se ter a errônea impressão de que só existem dois tipos de sujeitos passivos tributários: contribuintes e responsáveis. [...] Entretanto, a mera leitura de outro artigo do CTN aponta para a incompletude da divisão disposta no art. 121 e para a impossibilidade técnica de se colocar o responsável e o substituto com alguma raiz comum, que não o fato de serem sujeitos passivos.²¹⁸

Contudo, apesar de evidentes as diferenças entre a substituição tributária e as demais espécies de responsáveis tributários, a análise do direito positivo nos leva a conclusão diversa, no sentido de ser a substituição tributária, sim, espécie de responsabilidade, por meio da qual é imputada a um terceiro, vinculado indiretamente ao fato jurídico tributário²¹⁹, a obrigação de cumprir o objeto da obrigação tributária principal.

Isso porque há, de igual modo, pontos de conexão que aproximam estas figuras jurídicas do responsável e do substituto tributário e que, por outra via, as distancia da figura do contribuinte, como a necessidade de, em se tratando de responsabilidade²²⁰, a restituição ser legalmente assegurada, seja por via de reembolso ou retenção.

O fundamento de validade constitucional das normas jurídicas (sentido amplo) que tratam da substituição tributária está no art 150, §7º, da Constituição; o seu fundamento de validade infraconstitucional, está no art. 128²²¹, do CTN, acima

²¹⁸ PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coords.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. revisada e atualizada. São Paulo: MP Ed., 2008, p. 1012-1013.

²¹⁹ Dizemos indiretamente eis que, como vimos, o contribuinte é aquele que mantém relação pessoal e direta com a materialidade descrita no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, identificando-se como aquele que realiza o verbo descrito no critério material e, aliado a isso, figura no polo passivo da relação jurídica tributária.

²²⁰ A exceção a esta afirmação está naqueles casos de responsabilidade em que a restituição não é legalmente assegurada, como se verifica nas hipóteses de responsabilidade por sucessão nos casos de extinção da pessoa jurídica sucedida por cisão e na responsabilidade pessoal do administrador que agiu com excesso de poderes. Apesar de não ser objeto do presente estudo, em virtude do corte metodológico realizado, achamos importante deixar registradas estas situações. Maria Rita Ferragut justifica a inexistência de restituição nestas hipóteses: “No que diz respeito à sucessão com o desaparecimento do contribuinte, o sucessor, nos termos e limites da lei, torna-se titular dos direitos e das obrigações do sucedido, sendo a ele transferido o patrimônio que suportaria o pagamento da dívida tributária. [...] Na responsabilidade de terceiros ou por infração, por sua vez, a obrigação que o responsável tem, de pagar com recursos próprios tributos decorrente de fato praticado pela pessoa jurídica, advém de norma primária sancionadora, criada com o objetivo de punir a má-gestão empresarial que prejudique as atividades sociais, os sócios, os acionistas e o interesse público.” (FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 41-42).

²²¹ “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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.”

transcrito, o qual, a pretexto de trazer disposições gerais sobre as espécies de responsabilidade tributária que são tratadas no Capítulo V, do CTN (responsabilidade dos sucessores, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações), trata, em verdade, apenas da substituição tributária.

Contudo, essa substituição que ocorre em momento “pré-jurídico”, como vimos, não interessa à análise científica do direito enquanto sistema composto pelo conjunto de normas jurídicas válidas. Nestes casos, o legislador nada substitui, apenas institui, como pontuado em insuperável lição de Paulo de Barros Carvalho:

Anteriormente à lei que aponta o sujeito passivo, inexistia, juridicamente, aquele outro sujeito que o autor chama de *direto*. Havia, sim, sob o enfoque pré-legislativo, como matéria-prima a ser trabalhada pelo político. Mas o momento da investigação jurídico-científica começa, precisamente, na ocasião em que a norma é editada, entrando no sistema do direito positivo.²²²

Nesse sentido também a explicação dada por Alfredo Augusto Becker, para quem

o fenômeno da substituição opera-se no momento político que o legislador cria a regra jurídica. E a substituição que ocorre nesse momento consiste na escolha pelo legislador de qualquer outro indivíduo em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo.²²³

Do ponto de vista do direito positivo, a substituição tributária nada mais é do que a instituição, no polo passivo de uma relação jurídica tributária, de um dos sujeitos passivos possíveis, desde que não seja o contribuinte (detentor de capacidade contributiva em razão da realização do fato jurídico tributário, portanto), observados os limites impostos pela Constituição e pelo CTN.

Diante destas considerações, parece-nos acertada a conclusão alcançada por Julia de Menezes Nogueira:

²²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 316.

²²³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 553 et seq.

Sendo assim, as situações identificadas pela Doutrina como “substituição tributária”, nada mais são, do ponto de vista normativo, que regra-matriz de incidência tributária. Identifica-se, porém, seu sujeito passivo como substituto quando existe *outra norma jurídica* que autoriza o ressarcimento, perante outrem, do montante do tributo a ser recolhido aos cofres públicos.²²⁴

A existência desta norma jurídica que autoriza o ressarcimento é de fundamental importância, na medida em que conforma a substituição tributária aos cânones da capacidade contributiva e vedação ao confisco, possibilitando a repercussão jurídica do encargo tributário que deverá alcançar, unicamente, aquela materialidade denotativa de um fato-signo presuntivo de riqueza.

Essa repercussão jurídica do encargo econômico do tributo pago pelo “substituto” (sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária) pode se realizar de duas maneiras, por reembolso e por retenção. Nos termos desenvolvidos por Alfredo Augusto Becker²²⁵, temos as seguintes diferenças entre estas modalidades, citadas nesta ordem:

Repercussão jurídica por reembolso - [...] o legislador cria duas regras jurídicas. A primeira regra jurídica tem por hipótese de incidência a realização de determinados fatos que, uma vez acontecidos, desencadeiam a incidência da regra jurídica tributária, e o efeito jurídico desta incidência é o nascimento da relação jurídica tributária, vinculando o contribuinte *de jure* ao sujeito ativo, impondo-lhe o dever de uma prestação jurídico-tributária. A segunda regra jurídica tem como hipótese de incidência a realização da prestação jurídico-tributária que se tornara juridicamente devida após a incidência da primeira regra jurídica. A realização daquela prestação jurídico-tributária realiza a hipótese de incidência desta segunda regra jurídica e, em consequência, desencadeia sua incidência. O efeito jurídico desta incidência é o nascimento de uma segunda relação jurídica que tem: em seu pólo positivo, aquela pessoa que fora o contribuinte *de jure* no primeiro momento e, em seu pólo negativo uma outra determinada pessoa na condição de sujeito passivo. O conteúdo jurídico desta segunda relação jurídica consiste num direito de crédito do sujeito ativo (o contribuinte *de jure*) contra o sujeito passivo, tradicionalmente denominado contribuinte de fato, mas que, cientificamente, somente será contribuinte de fato, na medida em que não puder repercutir o ônus econômico do tributo sobre uma terceira pessoa.

²²⁴ NOGUEIRA, Julia de Menezes. *Imposto Sobre a Renda na Fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 111-112.

²²⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 534 et seq.

Repercussão jurídica por retenção – A lei outorga ao contribuinte *de jure* o direito de compensar o montante do tributo com o determinado débito que o contribuinte *de jure* tiver com uma determinada pessoa. Exemplo: a sociedade anônima, ao ser aprovado o dividendo, torna-se devedora desse dividendo para com o acionista titular de ação ao portador; entretanto, o sujeito passivo da relação jurídica tributária de imposto de renda sobre o dividendo da ação ao portador é a própria sociedade anônima, de modo que a lei outorga-lhe o direito de compensar com o débito do dividendo um imposto por ela pago ou devido, isto é, reter na fonte pagadora do rendimento o imposto de renda devido com referência ao mesmo.²²⁶

Por esta razão, não vemos qualquer problema quando a LC n. 116/03 elege o tomador do serviço como sujeito passivo do ISS incidente sobre serviços provenientes do exterior do País, ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do País. Ao assim proceder, o legislador cria, de igual forma, uma outra norma jurídica que autoriza o tomador serviço a efetuar a retenção do montante do tributo daquele que presta o serviço tributável.

Entendemos, ainda, que essa norma garantidora da repercussão jurídica do encargo financeiro do tributo tem a sua importância ligada diretamente ao Direito Tributário, uma vez que sem ela, o fenômeno da substituição tributária careceria de respaldo constitucional por afronta aos princípios da capacidade tributária e vedação ao confisco²²⁷.

Conclusão semelhante à nossa foi alcançada por Julia de Menezes Nogueira, ao analisar imposto de renda na fonte, entendendo pela necessidade da norma de retenção

para garantir que ‘renda e proventos de qualquer natureza’ sejam o objeto de tributação. Caso não se permitisse à fonte pagadora ressarcir-se perante o beneficiário dos rendimentos, estar-se-ia tributando o patrimônio da fonte pagadora e não aqueles bens referidos pela atribuição constitucional de competência expressa.”²²⁸

²²⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, loc. cit.

²²⁷ Em sentido contrário, Paulo de Barros Carvalho, para quem “essa repercussão é prestigiada pelo Direito, de modo que ela tem expressão jurídica. Apenas, não é contemplada no âmbito do Direito Tributário, uma vez que o Direito Tributário se extingue com a própria extinção da obrigação tributária. (apud NOGUEIRA, Julia de Menezes. *Imposto Sobre a Renda na Fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 113).

²²⁸ *Ibid.*, loc. cit.

Firmadas estas premissas, analisaremos, em capítulo próprio, a substituição tributária no ISS, especificamente em relação à sua incidência sobre a importação de serviços, investigando o enunciado descrito no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, os sujeitos da relação jurídica que surge em razão da ocorrência do fato jurídico tributário, bem como a relação que os une.

3 CONSTRUÇÃO DE SENTIDO DOS CRITÉRIOS INTEGRANTES DO ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL DO ISS

3.1 Breves considerações sobre o ISS e sua evolução legislativa

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza foi criado por meio da Emenda Constitucional n. 18/65, sob a égide da Constituição de 1946, tendo sido, desde então, mantido no ordenamento jurídico brasileiro até os dias atuais, onde ocupa lugar de destaque junto a outros impostos, seja pelo aumento crescente de receita que significa para os municípios, seja pelo aumento da complexidade das relações jurídicas e, portanto, dos institutos jurídicos que servem para instrumentalizar tais relações (contratos).

Dentre as principais controvérsias envolvendo o ISS, indubitavelmente estão aquelas relacionadas à sua materialidade e ao critério espacial (caracterização do local da prestação), bem como, atualmente, à sua incidência sobre a importação de serviços e desoneração das exportações.

Em linhas gerais, o ISS foi originalmente regulamentado nos artigos 71, 72 e 73 do Código Tributário Nacional. Contudo, o interesse para o estudo do ISS em termos de legislação federal nasceu com a entrada em vigor do Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968 e suas alterações, posteriores, o qual foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, com o *status* de lei complementar em sentido material.

Referido diploma legal foi criado com a função de explicitar as principais características do ISS (fato gerador, base de cálculo, contribuinte, local de ocorrência do fato gerador, entre outras), tendo trazido anexada uma Lista de Serviços sobre os quais “poderia” incidir o tributo.

Deste modo, o Decreto-Lei n. 406/68 (e alterações) teve como função explicitar a regra-matriz de incidência do ISS (ressalte-se: pressuposta pela Constituição Federal), trazendo enunciados integrativos da norma de competência, uma vez que determinou o núcleo desta figura tributária, ou seja, as características necessárias para a construção da sua regra-matriz.

Editada em 31 de junho de 2003 a Lei Complementar n. 116/03, em 31 de junho de 2003, fazendo as vezes de norma geral em matéria tributária (art. 146, III,

da CF), reformulou a disciplina nacional do ISS e, dentre outros propósitos, pretendeu resolver (ainda que sem o sucesso esperado) controvérsias relacionadas ao critério espacial do ISS (conflitos de competência entre os Municípios); trouxe nova lista de serviços sobre os quais incide o tributo, além de instituir²²⁹ o benefício da desoneração das exportações de serviços, ao passo que previu a incidência do imposto nas importações de serviços.

Partiremos da análise do arquétipo constitucional do ISS na CF/88, cujas prescrições são complementadas pela Lei Complementar n. 116/03, à qual incumbe a *definição* dos serviços passíveis de serem tributados pelo ISS, analisando todos os critérios integrantes da sua regra-matriz para, em seguida, passarmos à análise da nova situação criada pelo referido diploma, no que concerne à incidência do ISS na importação.

3.2 Arquétipo constitucional do ISS

Como já visto, a competência tributária consiste na aptidão para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, cada ente político, por meio de lei, suas hipóteses de incidência (que envolve os aspectos material, temporal e espacial), seus sujeitos passivos, bases de cálculo e alíquotas²³⁰.

Contudo, não se confunde esta com o *poder tributário*, absoluto (de que estava investido o Poder Constituinte originário), na medida em que a competência tributária, como vimos, é norma jurídica em sentido estrito, composta pela conjugação de diversos enunciados prescritivos que darão conta de como (antecedente: sujeito, tempo, espaço, procedimento), e em que termos (sujeito, tempo, espaço, matéria) os entes titulares desta competência poderão exercê-la com vistas à criação dos tributos que lhes foram outorgados.

Sendo o direito um sistema autopoiético que regula as formas de produção, transformação e extinção das suas unidades (normas jurídicas), a competência, como norma de estrutura que é, também deverá obedecer às regras impostas pelo ordenamento jurídico, de modo que, caso o sujeito competente para a instituição de

²²⁹ De fato, a possibilidade de desoneração do pagamento do ISS nas operações de exportação foi conferida por meio da Emenda Constitucional n. 03/93, que inseriu o §3º, no inc. II, do art. 156, da Constituição Federal, como veremos em Capítulo próprio.

²³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 436.

tributos ultrapasse as limitações de ordem formal e material impostas pelo próprio sistema, a consequência será, invariavelmente, a produção de norma ilegal ou inconstitucional, a depender da gravidade da violação.

Com isto, quer-se dizer que, nada obstante consista a competência tributária na aptidão para criar tributos, *in abstracto*, conferida às pessoas políticas, o exercício desta competência encontra limites na própria Constituição Federal, que traz, implícita ou explicitamente, o arquétipo constitucional de cada uma das exações que poderão ser instituídas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

Cumpra-se atentar para o fato de que a Carta Constitucional não criou tributos²³¹, apenas discriminou as competências para que os entes políticos o façam, por meio de lei, e observados todos os princípios e regras constitucionais e complementares para tanto.

Assim, somente com a instituição efetiva do tributo, por meio de lei que prescreva todos os aspectos da regra-matriz de incidência tributária (normal geral e abstrata), editada pelo ente político competente, é que se pode falar na existência do tributo.²³²

No exercício da competência que lhe fora outorgada não pode, destarte, o legislador fugir do seu respectivo arquétipo pré-traçado na Constituição Federal. É dizer, o legislador constituinte apontou as possibilidades das quais pode se valer o legislador ordinário na eleição hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, os sujeitos passivos possíveis, a base de cálculo possível e alíquota possível de cada uma das várias espécies e subespécies de tributos ali discriminados.

E qual seria, então, esse arquétipo ou regra-matriz de incidência possível do ISS? A Constituição Federal atribuiu aos Municípios, dentre outras, a

²³¹ Em posição contrária, há quem entenda que o processo de criação do tributo nasce na própria Constituição, a exemplo de José Souto Maior Borges (*A fixação em lei complementar das alíquotas máximas do imposto sobre serviços*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 5).

²³² Vale lembrar que, ao falarmos de regra-matriz de incidência, estamos diante de uma norma geral e abstrata, que prevê, no antecedente, os critérios que o conceito normativo oferece para a identificação do fato descrito e, no consequente, os critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, uma vez constituído o fato jurídico pela linguagem competente. Com isso, queremos dizer que, neste momento, não há que se falar, ainda, em obrigação tributária (crédito tributário). Esta está prescrita no consequente da norma individual e concreta. Ou seja, somente nascerá no momento em que o evento hipoteticamente descrito no antecedente da regra-matriz de incidência tributária for relatado na linguagem competente, fazendo surgir o vínculo que une o sujeito ativo ao sujeito passivo, tendo em vista o cumprimento de prestação de cunho patrimonial.

competência para instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, prevista no art. 156, inciso III:

Art. 156 Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Diante desta prescrição, a primeira observação que se faz é a de que os Municípios somente poderão criar o ISS sobre aqueles fatos que se enquadrem no conceito de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

E, diante da rígida repartição das competências tributárias, temos que, na linha dos ensinamentos de Aires F. Barreto²³³ todo e qualquer fato que, extrapolando o conceito de *serviços* empregado pelo art. 156, III, da Constituição Federal, for colocado como hipótese de incidência desta exação municipal, restará inquinado pela pecha da inconstitucionalidade por evidente invasão de competência tributária.

Mas não é só. O conteúdo semântico do vocábulo *serviços de qualquer natureza* – sobre o qual se tratará logo adiante - há de ser construído a partir de uma interpretação sistemática do Texto Constitucional, sempre levando em conta os princípios e demais preceitos constitucionais e infraconstitucionais que influenciam na conformação deste imposto.

Sendo, portanto, o conceito de serviço o núcleo da regra-matriz de incidência tributária de ISS, não podemos prosseguir nesse estudo sem perscrutarmos o signo *serviço* no plano semântico, tal como posto pelo legislador constituinte, em busca da construção do seu conteúdo, sentido e alcance para, só então, seguirmos para a análise da figura da importação de serviços, bem como da adequação ou não desta operação no conceito de *serviço tributável* que será construído.

²³³ BARRETO, Aires Fernandino. *O ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 27.

3.3 Conceito de *serviço* tributável na doutrina e jurisprudência

Fazendo uma primeira aproximação do Texto Constitucional poderíamos, açodadamente, dizer que o legislador constituinte optou por não definir o que seriam os *serviços de qualquer natureza*, relegando ao legislador complementar o mister de fazê-lo. Simplesmente, teria ele outorgado aos Municípios a competência para instituir o ISS, como lhes aprouvesse.

Contudo, já vimos que não é assim que funciona o sistema do direito positivo, que se caracteriza por controlar a criação, extinção ou modificação das normas jurídicas que o integram.

A interpretação dos enunciados prescritivos (normas jurídicas em sentido amplo) impõe ser sistemática, atentando-se o intérprete para todas as limitações de ordem formal e material, estabelecidas para produção de normas válidas, como já vimos. Não lhe resta, portanto, margem grande de liberdade para atribuição de sentido do signo *serviço*, devendo sempre caminhar dentro dos limites ou da moldura traçada pelo próprio sistema. Nesse sentido a manifestação de Aires F. Barreto:

A propósito desse tema, a primeira observação a ser formulada está no sentido de que a Constituição não define serviço, para efeitos tributários. Pelo menos, não o faz explicitamente. Limita-se a fazer referência à expressão “serviço”, como que relegando ao intérprete a tarefa de defini-lo. Não se entenda, entretanto, que o intérprete tenha qualquer liberdade nesse mister. Pelo contrário, ele está condicionado por todo o contexto constitucional, pelas exigências dos princípios fundamentais e pelas insinuações sistemáticas, suficientemente vigorosas para balizá-lo definitivamente.²³⁴

Podemos complementar o quanto dito pelo renomado jurista, que mais do que *insinuações*, o direito prescreve condutas, seja diretamente, por meio das normas de conduta propriamente ditas, seja por meio das normas de estrutura – da qual a norma de competência é espécie. Não insinua. Delimita a competência tributária dos entes políticos por meio dos princípios e demais enunciados constitucionais e complementares. Essa realidade da linguagem prescritiva do direito positivo não pode jamais ser olvidada ou menosprezada.

²³⁴ BARRETO, Aires Fernandino. *O ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 27.

Apesar disso, não ignoramos as dificuldade enfrentadas pelo intérprete para construção de sentido dos termos utilizados pelo legislador constituinte, mormente quando sabemos, inspirados em Alf Ross que “la mayor parte de las palabras son ambiguas, y que todas las palabras son vagas, esto es, que su campo de referencia es indefinido, pues consiste en un núcleo o zona central y un nebuloso círculo exterior de incertidumbre.”²³⁵

O termo “serviço” não foge a essa regra. Como a maioria dos termos é plurissignificativa; goza dos vícios da ambiguidade e vagueza que, se não elucidados, podem trazer inúmeros problemas na comunicação inerente ao discurso normativo, sendo causas frequentes de controvérsias na aplicação do direito.

E esse trabalho do intérprete de construir o conteúdo de significação dos termos utilizados pelo legislador constituinte, especialmente no campo do Direito Tributário, onde a competência foi outorgada aos entes políticos tomando por base as materialidades sobre as quais poderiam instituir os respectivos tributos, tem que levar em conta os parâmetros indicados pela própria Constituição Federal, sob pena de, deles se afastando, violar a norma atributiva de competência.

O Código Tributário Nacional traz esta orientação interpretativa expressamente no art. 110, do CTN, ao dispor que

a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A despeito de tratar-se de previsão expressa, foi salutar a observação que fez o Ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que tal preceito teria apenas a função pedagógica²³⁶. Decerto, há que prevalecer a definição de cada instituto, tal como utilizada pelo Texto Constitucional, pois, do contrário, restará violada a hierarquia do sistema jurídico.²³⁷

²³⁵ Apud CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 135.

²³⁶ Voto proferido no julgamento do RE 116121-3, DJ 25/05/2001, p. 35.

²³⁷ Paulo de Barros Carvalho também se pronunciou neste sentido, como se pode ver do seu *Curso de Direito Tributário* (18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 106).

Feitas estas primeiras considerações, vem a pergunta: o que são *serviços de qualquer natureza*? Quais são eles?

Definir, como sabemos, é distinguir entre duas realidades, o que conduz, necessariamente, à formação de dois conjuntos. No caso de que ora cuidamos, definir o que são os serviços passíveis de serem alcançados pelo ISS importa em estremá-los de tudo que neste conjunto não enquadra.

Começamos por notar que o termo *serviços* é ambíguo, comportando mais de uma acepção. Hugo de Brito Machado, em estudo sobre o conceito de *serviço*, ressalta a plurivocidade deste termo:

Na linguagem comum a palavra serviço é plurissignificativa. A Academia de Ciência de Lisboa a registra em seu dicionário com nada menos do que 34 significados. Em todos eles, porém, geralmente se vê a idéia de ação que atende uma necessidade. Assim, serviço é acção de ser útil; acto ou efeito de servir. É também estado de quem se disponibiliza ou actua em benefício de outrem. É ainda a actividade realizada nas fileiras das forças armadas, e também o conjunto das funções ou tarefas executadas em benefício ou por mando de outrem. (Academia de Ciências de Lisboa, Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea, Verbo, 2001, vol. II, pág. 3400/3401).²³⁸

Apesar da plurivocidade inerente à linguagem idiomática, sabemos que haverá sempre um núcleo central que traduz a sua essência. É dizer, haverá sempre uma acepção de base e outra (ou outras), que pode ser chamada de contextual²³⁹. Na sua acepção de base, podemos dizer que o conceito de serviço traz ínsita a ideia de ação ou esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa.

Aires F. Barreto parte do conceito mais amplo de *trabalho*, como gênero, do qual *serviço* seria uma espécie:

Não é todo e qualquer “fazer” que se subsume ao conceito, ainda que genérico, desse preceito constitucional. Serviço é conceito menos amplo, mais estrito que o conceito de trabalho constitucionalmente pressuposto. É como se víssemos o conceito de trabalho como gênero e o de serviço como espécie desse gênero. De toda sorte, uma afirmação que parece

²³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da LC 116/03*. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/bd000005.pdf>>. Acesso em: 25 jul. 2010.

²³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 135.

evidente, a partir da consideração dos textos constitucionais que fazem referência ampla aos conceitos é a de que a noção de trabalho correspondente, genericamente, a um “fazer”. Pode-se mesmo dizer que trabalho é todo esforço humano, ampla e genericamente considerado.

É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem.²⁴⁰

A noção de um esforço que se volta, necessariamente, para outra pessoa é inerente à natureza irreflexiva das relações jurídicas, de modo que os polos desta relação devem ser ocupados por dois sujeitos-de-direito distintos, como imperativo da bilateralidade²⁴¹.

Este esforço desenvolvido em benefício de outrem, por sua vez, deve ostentar conteúdo econômico, para que se tenha por respeitado o princípio da capacidade contributiva objetiva (art. 145, §1º, CF/88).

Como vimos apenas os fatos-signo presuntivos de riqueza interessam ao direito tributário, podendo ser tomados como hipótese de incidência de tributos²⁴², sendo este o único dado objetivo que permitirá dimensionar o *quantum* deste fato deverá ser repassado ao Estado a título de tributo. Fora disso, caminhará o legislador para a arbitrariedade, estipulando a carga tributária com base em critérios subjetivos e, via de consequência, malferindo o princípio da isonomia, do qual deriva a capacidade contributiva.

Registre-se que esse conteúdo econômico ao qual nos referimos é fruto do ajuste de vontade entre as partes contratantes de um determinado serviço; ou seja, nenhum serviço possui, na sua essência, um conteúdo economicamente apreciável. Este é aferível na relação entre as partes contratantes que ajustam uma retribuição a ser paga pelo tomador ao prestador em razão da realização de um serviço contratado em benefício do primeiro, observadas as praxes praticadas no mercado para estipulação do preço respectivo²⁴³.

²⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 29.

²⁴¹ Nesta linha, Lourival Vilanova: “A relação jurídica em sentido estrito é interpessoal. Direitos, faculdades, autorizações, poderes, pretensões que se conferem a um sujeito-de-direito estão em *relação necessária* com condutas de outros sujeitos-de-direito, portadores de posições que se colocam reciprocamente às posições do primeiro sujeito-de-direito, condutas qualificadas como deveres jurídicos em sentido amplo. (*Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 121).

²⁴² Esta exigência decorre diretamente da observância ao princípio da capacidade contributiva absoluta.

²⁴³ Com isso queremos alertar para o fato de que a estipulação de um determinado preço para retribuição por um serviço prestado há de ser compatível com os preços normalmente praticados no mercado, sob pena

Com isso, afastamos do conceito de serviço tributável aqueles que são desenvolvidos de maneira gratuita ou desinteressada pelo prestador em caráter afetivo, por razões éticas ou, ainda, religiosas. Nesse sentido, Aires F. Barreto:

É absoluta a impossibilidade de o legislador escolher – onde se consagre o princípio da igualdade – quaisquer fatos, aleatoriamente, para exercerem a função de materialidade da hipótese de incidência tributária. É imperioso que constitucional que o legislador escolha sempre fatos com consistência econômica [...]

Basta atentar para o dia a dia para identificar-se, comumente o serviço desinteressado, é dizer, aquele desempenhado em caráter afetivo, ou por razões religiosas ou caritativas, ou, ainda, em virtude de impulsos de solidariedade ou altruísmo. [...] Todos eles correspondem rigorosamente ao núcleo do conceito de serviço, mas, entretanto, jamais poderiam ser alçados à categoria de serviços tributáveis. É que não são, nem podem ser, remunerados.²⁴⁴

Assim, para fins de caracterização de serviço tributável, devemos ter sempre em mente a ideia de retribuição, que é a remuneração pela realização de uma ação específica em favor do tomador.

Nesta linha, Marçal Justen assevera que há que se ter em conta que a remuneração é tomada como contraprestação direta e objetiva da prestação do serviço. Se não houver vínculo entre a prestação do serviço e a ocorrência do benefício patrimonial, só se pode caracterizar o serviço como não tributável.²⁴⁵

Por outro lado, a despeito de ostentarem conteúdo econômico assim como se apresentarem como um esforço humano em benefício de outrem, os serviços públicos não se enquadram no conceito de serviço tributável para fins de ISS.

Com efeito, essa conclusão decorre de previsão expressa do texto constitucional, derivada do princípio federativo e, portanto, da isonomia dos entes constitucionais, que consagrou a imunidade recíproca entre eles (art. 150, VI, a, da CF/88),

de, caracterizadas as hipóteses do art. 148 CTN, poder a autoridade administrativa desconsiderar as condições do negócio e arbitrar valor que efetivamente corresponda à prestação. Neste caso, haverá sempre, porém, que levar em conta o preço do serviço e não o valor das despesas incorridas na prestação. Neste sentido, o REsp 200249/SP, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, 2ª Turma, DJ 19/03/2001.

²⁴⁴ BARRETO, Aires Fernandino. *O ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 57.

²⁴⁵ Apud TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. *O ISSQN e a importação de serviços*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 166.

a qual é extensiva às autarquias e fundações, nos limites impostos pela CF/88 (art. 150, §2º).

De fato, como salientado por Paulo de Barros Carvalho, “encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, conceder pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, umas com relação às outras.”²⁴⁶

A mesma orientação, conforme entendimento já firmado pelo Supremo Tribunal Federal, deve ser estendida para alcançar as empresas públicas prestadoras de serviço público²⁴⁷, seja na condição de concessionárias (nos casos em que a competência para a prestação do serviço é de pessoa política distinta daquela que criou a executora do serviço), seja na condição de delegatárias deste serviço (quando o serviço é próprio da entidade política que criou a empresa executora).²⁴⁸

Tanto num caso quanto no outro, verificamos que na hipótese de incidência haverá sempre uma atuação estatal, o que nos leva à conclusão de que serviços desta natureza apenas podem ser remunerados por outra espécie tributária, a saber, a taxa (art. 145, II da CF/88 c/c art. 77, do CTN).

Isso nos permite agregar à ideia de serviço tributável pelo ISS que esta ação ou esforço humano em prol de outrem deve se dar sob a égide do direito privado. Ou seja, apenas aqueles serviços contratados sob o regime da autonomia de vontade, caracterizados pelo caráter negocial. Não destoia desse entendimento Paulo de Barros Carvalho:

Temos para nós que a prescrição correta sobre o sujeito capaz de realizar o fato jurídico tributário do ISS haveria de ser quem prestasse utilidades, materiais ou imateriais, com conteúdo econômico, habitualmente e sob *regime de Direito Privado*.²⁴⁹

Tampouco se enquadram no conceito de serviço passível de tributação pelo ISS aqueles prestados em relação de emprego, ou desempenhados sob

²⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 199.

²⁴⁷ Cf. RE 552.736-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 20-10-2009.

²⁴⁸ BARRETO, Aires Fernandino. *O ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 53

²⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. ISS – diversões públicas. *Revista de Direito Tributário*, n. 17, 18. São Paulo, 1981, p. 198.

vínculo funcional. Neste caso, como adverte novamente Aires F. Barreto, “a presença do vínculo caracteriza prestação de trabalho, e não de serviço e, para efeitos jurídico-constitucionais, essa distinção é capital.”²⁵⁰ E continua o autor, mais adiante:

Na prestação de trabalho com vínculo, o conteúdo econômico da relação do trabalhador com o empregador tem claro e insuperável cunho alimentar. O conteúdo econômico vai surgir traduzido no resultado da atividade do empregador, que é a atividade de uma organização, soma, multiplicação de fatores de produção (empresa), dentre os quais está o trabalho.²⁵¹

Essas constatações deixam às claras uma outra: a de que o direito constrói as suas próprias realidades. O legislador constituinte, ao prever como materialidade do ISS *serviços de qualquer natureza* o fez com temperamentos. Ou seja, apesar acrescer ao termo *serviços* a locução *de qualquer natureza*, não implica que todo e qualquer serviço deve ser alcançado por esta exaço, mas apenas aqueles cujo conceito se adeque às limitações de fundo e de forma impostas pela norma de outorga de competência tributária. Perspicaz a observação de Jose Souto Maior Borges no sentido de que “serviços *ontologicamente* considerados não se confundem com serviços *deontologicamente* normatizados.”²⁵²

A habitualidade, no sentido que a prestação do serviço deve ocorrer de modo reiterado, também se apresenta como requisito indispensável para que possamos entender o alcance do signo *serviço tributável*. Segundo Aires F. Barreto

É necessário, ainda, que a prestação se verifique com habitualidade. Prestação esporádica, acidental, episódica, sem reiteração, não expressa a realização da materialidade da hipótese de incidência do ISS [...], porque não há, nessas situações, manifestação de capacidade contributiva.²⁵³

²⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. ISS – diversões públicas. *Revista de Direito Tributário*, n. 17, 18. São Paulo, 1981, p. 58.

²⁵¹ *Ibid.*, loc. cit.

²⁵² BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *O ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 10.

²⁵³ BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 322.

A síntese do quanto afirmado até aqui pode ser extraída da manifestação de Misabel Derzi, quando aponta as características do serviço, para fins de incidência do ISS:

A doutrina e a jurisprudência extraem da Constituição as seguintes características da hipótese de incidência do tributo:

1. A prestação de serviços configura uma utilidade (material ou imaterial, como execução de obrigação de fazer e não de dar coisa);
2. Deve ser prestada a terceiro, excluindo-se os serviços que a pessoa executa em seu próprio benefício, como o transporte de mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma pessoa;
3. Executado sem vínculo de subordinação jurídica, mas em caráter independente, razão pela qual excluem-se os serviços prestados pelos empregados a seus empregadores e pelos servidores públicos;
4. Deve ser habitual, não meramente eventual;
5. Assim como ser objeto de circulação econômica, executado com objetivo de lucro, excluindo-se serviços gratuitos e de cortesia, beneficentes ou a preços baixos, como alimentação servida a empregados gratuitamente ou a preço de custo;
6. Finalmente, o serviço deve ser prestado em regime de direito privado (por pessoa física ou jurídica, empresa pública ou sociedade de economia mista); se público, haverá imunidade, exceto para aquele serviço dado em concessão ou permissão a terceiros.²⁵⁴

Aprofundando nesta senda e tomando por base a composição do critério material da estrutura da regra-matriz de incidência, vimos que, de acordo com as lições do Prof. Paulo de Barros Carvalho²⁵⁵, o critério material da hipótese de incidência é formado, invariavelmente, por um verbo pessoal e de predicação incompleta, o que demanda, portanto, que venha seguido de um complemento.

Pois bem. A Constituição Federal, ao dispor sobre o ISS, limitou-se a afirmar – explicitamente - que “compete aos municípios instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza...”. Ou seja, em uma primeira leitura deste dispositivo constitucional percebe-se que o legislador constituinte apenas fez menção expressa ao complemento, “omitindo-se”, na sua literalidade, com relação ao verbo, primeiro e indispensável componente da materialidade de qualquer tributo.

²⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 21. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 491.

²⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2003 e *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

Contudo, essa aparente omissão não quer dizer que tenha sido deixada ao arbítrio do legislador infraconstitucional a escolha do verbo que, conjugado ao complemento previsto expressamente na Constituição Federal, consubstanciará o critério material da regra-matriz de incidência do ISS.

Fosse assim, o legislador infraconstitucional poderia criar inúmeras materialidades, como bem observado por Gustavo da Silva Amaral²⁵⁶, a exemplo de “fruição de serviços” ou “consumo de serviços”, dentre outras, o que acabaria por violar a rígida discriminação de competências tributárias posta na Carta Magna.

Nesta mesma linha, Aires F. Barreto assevera que:

Deflui da genérica descrição constitucional que só é tributável a prestação de serviço, e não o seu consumo, a sua fruição, a utilidade ou sua utilização. Toda vez que o legislador constituinte descreve um fato, ao distribuir competências tributárias – está fazendo referência à pessoa produtora do fato, ou de alguma maneira, a ele ligada por um tipo de conexão constitucionalmente qualificada para produzir, não só o efeito de fazer nascer a obrigação tributária, como, ainda, o especial efeito de fazê-la nascer tendo por sujeito passivo uma determinada pessoa.

Acatamos com ressalvas essas observações. Isso porque, apesar de concordarmos que a materialidade em questão é a efetiva prestação de serviço, não podemos, por outro lado, dissociá-la do seu resultado. Ou seja, apenas se pode ter por efetivamente prestado o serviço quando o resultado é entregue ao beneficiário ou tomador deste serviço.

Com efeito, se a relação jurídica é o vínculo por meio do qual um sujeito tem o direito de exigir de outro, que tem o dever subjetivo correlato, de entregar o objeto da prestação, não vemos como dissociar as ideias de prestação do serviço e o seu resultado, para fins de caracterização da materialidade do ISS, ainda que opte o legislador, por vezes, a enfatizar um ou outro dos polos desta relação jurídica, ambos denotadores de capacidade contributiva, conforme se demonstrará a seguir.

Diante do que foi dito, portanto, resai que o cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento compreende um negócio jurídico,

²⁵⁶ AMARAL, Gustavo da Silva. ISS – Materialidade de sua Incidência. *Curso de Especialização em Direito Tributário*: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 485-486.

pertinente a uma *obrigação de fazer*, nos termos em que definida pelo direito privado, o que nos impele a fazermos breves incursões sobre o campo do direito privado, especialmente, do direito das obrigações, para que possamos, com a cautela necessária, discernir entre tais tipos obrigacionais.

3.3.1 Obrigação de dar x obrigação de fazer

Vimos que o objetivo primordial do direito é regulação do comportamento humano nas suas relações de intersubjetividade, visando a realização dos valores que a sociedade reputa como relevantes em determinado tempo e espaço. Para isso, a única forma de que dispõe o direito é a relação jurídica, por meio da qual direitos e deveres correlatos são estabelecidos entre os sujeitos de direito.

Paulo de Barros Carvalho define a relação jurídica como sendo “o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada de sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.”²⁵⁷

Dentre as possíveis classificações que podem ser adotadas para classificação das relações jurídicas, adotaremos no presente trabalho aquela que leva em conta o caráter patrimonial do objeto da relação jurídica. Nesta linha, se o objeto da relação jurídica for suscetível de avaliação patrimonial, estaremos diante de uma obrigação; caso contrário, acompanhando, ainda, os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, estaremos diante de uma relação jurídica não obrigacional ou veiculadora de deveres instrumentais.²⁵⁸

Já em um segundo momento, dentre as relações jurídicas de caráter patrimonial ou, simplesmente, as obrigações, podemos fazer uma outra classificação, tomando por base a natureza do seu objeto (que, como visto, deverá ter, necessariamente, caráter patrimonial) o que, segundo os civilistas, distingue as obrigações entre aquelas cujo objeto consiste em um *dar* ou em um *fazer*.

²⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 296.

²⁵⁸ *Ibid.*, p. 300.

Como bem lembrado por José Eduardo Soares de Melo²⁵⁹, o direito tributário é um direito de superposição, na medida em que incide sobre realidades postas por outros ramos do direito. Com isso, e sempre tendo em mente que o direito é uno e indecomponível, mister se faz uma breve incursão no campo do direito civil, a fim de buscar o conceito das espécies básicas de obrigações²⁶⁰ (dar e fazer) – única forma prevista pelo direito para regular as condutas intersubjetivas – com vistas delimitar o âmbito de incidência do ISS.

O Código Civil classifica as obrigações em três modalidades: obrigações de fazer (*facere*), obrigações de não fazer (*non facere*) e obrigações de dar (*dare*).

Ao disciplinar a prestação de serviços, o Código Civil, no art. 594²⁶¹, a trata como um contrato típico, bilateral, por meio do qual uma das partes (o prestador do serviço) tem o dever de prestar o serviço contratado pela outra parte (tomador do serviço), que se obriga ao pagamento da retribuição em virtude de ter sido beneficiado por esta prestação de serviço.

Dentro deste contexto, para o Direito Civil, a prestação de um serviço consubstancia verdadeira obrigação de fazer, não sendo outro o sentido utilizado pelo legislador constituinte para atribuir aos municípios a competência para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza que, por esta razão, deverá incidir sobre a atividade econômica consubstanciada, necessariamente, em uma prestação de serviço (obrigação de fazer).

Este entendimento foi firmado pelo STF no julgamento emblemático sobre a possibilidade ou não de incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, levado à

²⁵⁹ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 3. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2003, p. 33.

²⁶⁰ Toma-se, aqui, o termo *obrigação* como sinônimo de relação jurídica. Vale a advertência feita por Maria Rita Ferragut (*Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 26), com a qual concordamos e segundo a qual as relações previstas no consequente das normas gerais e abstratas não têm o condão de gerar direitos e obrigações; trazem tão somente os critérios (conotação) para determiná-los. Daí porque são consideradas relações jurídico-formais, que enunciam um possível fato futuro condicional. O vínculo obrigacional entre os sujeitos ativo e passivo (relação jurídica intranormativa) nasce com a produção da norma individual e concreta pelo particular e decorre da implicação deontica de um fato, descrito normativamente no antecedente do enunciado, e um prescriptor individual e concreto.

²⁶¹ “Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.”

apreciação daquela Corte Suprema por meio do RE 116.121-3²⁶² que, embora ainda sob a égide do Decreto-Lei n. 406/68, é plenamente aplicável na vigência da Lei Complementar n. 116/03, eis que trata, efetivamente, do conceito constitucional de serviços para fins de incidência do ISS.

Na oportunidade, o Ministro Marco Aurélio puxou a divergência em relação ao voto do Min. Relator Octavio Gallotti e, com a acuidade que lhe é peculiar, consignou entendimento que sagrou-se vencedor no sentido de que no conceito constitucional de *serviço* para fins de incidência do ISS há, necessariamente, referência a uma *prestação* de serviço:

Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta do esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários.²⁶³

Claro está que este entendimento do STF partiu da classificação das obrigações adotada no campo da doutrina civilista, e da distinção entre as obrigações de dar e de fazer. E não poderia ser diferente, haja vista o teor do art. 110, do CTN, já transcrito acima. Como vimos, o direito tributário apropria-se de institutos de outros ramos do direito que, levados em conta pelo legislador constituinte e que denotam conteúdo econômico para, sobre eles, instituir a obrigação de uma das partes envolvidas, direta ou indiretamente, transferir parte da riqueza produzida pelo fato jurídico para custeio das atividades do Estado.

Segundo Maria Helena Diniz²⁶⁴, a obrigação de fazer é aquela na qual “se vincula o devedor a prestação de um serviço como ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício de credor ou de terceira pessoa.”.

²⁶² Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 116.121-3/SP, Tribunal Pleno, Relator Min. Marco Aurélio, Dj de 25.05.01.

²⁶³ RE nº 116.121-3/SP, Tribunal Pleno, Relator Min. Marco Aurélio, Dj de 25.05.01.

²⁶⁴ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 2. vol. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 85. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 116.121-3/SP, Tribunal Pleno, Relator Min. Marco Aurélio, Dj de 25.05.01.

Paulo de Barros Carvalho, ao tratar do critério material da hipótese de incidência do ISS, o definiu, por isso mesmo, como “a prestação a terceiro, de uma utilidade, material ou imaterial, com habitualidade e de conteúdo econômico, sob regime de Direito Privado.”²⁶⁵

Seguindo na distinção entre as obrigações de dar e de fazer, para fins de caracterização da materialidade possível do ISS, vale reproduzir o entendimento de Clóvis Beviláqua²⁶⁶, para quem “obrigação de dar é aquela cuja prestação consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, seja para constituir um direito real, seja somente para facilitar o uso da coisa, ou ainda, a simples detenção, seja finalmente, para restituí-la ao dono”.

Se por um lado, na maioria das vezes, parece fácil a distinção entre a obrigação de dar e a obrigação de fazer, por outro, têm se tornado cada vez mais frequentes as vezes em que, dada a complexidade do negócio jurídico envolvido, as obrigações dele oriundas não se enquadram, exclusivamente, nestas categorias.

Essa particularidade, cada vez mais comum na crescente complexidade das relações jurídicas que se estabelecem hoje, nas quais as partes se obrigam a um número infindável de direitos e deveres das mais variadas naturezas, não escapou a Orlando Gomes:

Nem sempre as obrigações são exclusivamente de dar ou de fazer. Não raro, misturam-se as prestações de coisas e de fatos, classificando-se a obrigação pela predominância de uma sobre a outra. No contrato de empreitada, a atividade pessoal do empreiteiro pode ser menos importante do que o fornecimento de materiais, predominando, nesta hipótese, a prestação de coisas, a ponto de ser equiparado à compra e venda. Já a empreitada de labor, consubstancia a prestação de fatos.

A distinção entre as obrigações de dar e as de fazer deve ser traçada em vista do interesse do credor, porquanto as prestações de coisas supõem certa atividade pessoal do devedor e muitas prestações de fato exigem dação. Nas *obrigações de dar*, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade do devedor para realizar a entrega. Nas *obrigações de fazer*, ao contrário, o fim é o aproveitamento do serviço contratado. Se assim não fosse, toda obrigação de dar seria de fazer, e *vice-versa*.²⁶⁷

²⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. A natureza jurídica do ISS. *Revista de Direito Tributário*, n. 23-24. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, n. 23/24, p. 152.

²⁶⁶ Apud BARRETO, Aires Fernandino. *O ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 43.

²⁶⁷ GOMES, Orlando. *Obrigações*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 38.

Assim, pontua o ilustre civilista que em se tratando de obrigações complexas, envolvendo tanto prestações de fazer como de dar, estas devem ser classificadas conforme a predominância de uma sobre a outra; esta predominância, por sua vez, há que ser considerada do ponto de vista do propósito negocial ou do interesse do credor.

Assim também, distinguindo entre as obrigações de dar e de fazer, Washington de Barros Monteiro ensina que

O substractum da diferenciação está em diferenciar se o dar ou entregar é ou não consequência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la previamente, a obrigação é de dar; todavia, se, primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entrega-la, se ele de realizar algum ato, do qual será mero corolário o dar, tecnicamente, a obrigação é de fazer.²⁶⁸

Isso, porém, não implica, nem autoriza caracterizar como serviço, para fins tributários, o que neste conceito não se enquadra. Decerto há obrigações mistas, envolvendo tanto obrigações de fazer como obrigações de dar (exemplo disso seria o serviço de construção civil com fornecimento de materiais); nestes casos, há que se ter bem clara a distinção entre as atividades indispensáveis à prestação de um determinado serviço (que podem envolver obrigações de dar) – também chamadas de “atividades-meio” e o “serviço-fim”²⁶⁹, almejado por meio da contratação.

Por esta razão, vemos com certa apreensão o posicionamento recente firmado pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 547.245/RS²⁷⁰, cujo relator foi o Min. Eros Grau, que entendeu pela constitucionalidade da incidência do ISS sobre os contratos de arrendamento mercantil, na modalidade de *leasing financeiro*.

O fundamento do seu voto volta-se à concepção de que o ISS pode incidir em obrigações que não sejam *tipicamente de fazer*; se assim fosse, segundo o Min. Relator, perderia todo o sentido a utilização pelo legislador constituinte da expressão “de qualquer natureza”, para referir-se aos serviços passíveis de serem alcançados pelo ISS. Ficou consignado no Voto vencedor:

²⁶⁸ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil – Direito das obrigações*. 1ª parte. São Paulo: Saraiva, 1967, p. 95.

²⁶⁹ Trataremos com mais vagar acerca desta distinção, quando estivermos tratando do ISS na Lei Complementar n. 116/03.

²⁷⁰ STF, RE 547.245/SC, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, DJe 04/03/2010.

Em síntese, há serviços, para efeitos do inciso III, do art. 156 da Constituição, que, por serem de *qualquer natureza*, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se, contudo, que afirmação como tal faz tábula rasa da expressão “de qualquer natureza”, afirmada no texto da Constituição. Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar.

Não questionamento as inúmeras obrigações que se enquadram dentre aquelas classificadas pela doutrina como “mistas”. Entretanto, não se pode descuidar da observância do regime jurídico previsto pelo legislador constitucional para outorga de competência em relação a cada espécie tributária, com todas as limitações de fundo e forma já vistas.

Há que prevalecer, sempre, para fins de incidência do ISS, o conteúdo da obrigação como sendo um fazer, o desenvolvimento de um esforço humano em benefício de outrem, com conteúdo econômico, habitualidade e sob o regime de direito privado, ainda que este abranja também obrigações de dar.

Ainda que esta compreensão implique em que determinadas atividades econômicas não sejam alvo de tributação, a exemplo daquelas que não se enquadram como obrigações tipicamente de fazer. Não há qualquer mandamento constitucional que determine que toda e qualquer atividade produtora de riqueza deva ser alvo de tributação; o que se exige é que os eventos colhidos pelo legislador para sobre eles determinar a incidência de tributos tenha necessariamente conteúdo econômico.

Outra questão ainda relevante no que se refere às obrigações de fazer, naquelas que envolvem a prestação de um serviço *tributável*, é quando, para a realização deste serviço contratado, tenham que ser desenvolvidos outros serviços.

Isso porque, ainda que se considerem apenas as chamadas *obrigações tipicamente de fazer*, o que ocorre na grande maioria das vezes, mormente nos dias atuais com a crescente complexidade das possibilidades de serviços existentes, possibilitada pelo avanço da tecnologia, é que para alcançar-se o resultado final do serviço (utilidade contratada), diversas outras atividades são envolvidas. E aí, surgem novas questões. Pode o legislador apropriar-se de cada uma destas atividades, realizadas com o único propósito, qual seja, a prestação do serviço efetivamente contratado?

Certamente que não. Ainda que isoladamente consideradas tais atividades possam ser consideradas como passíveis de tributação pelo ISS, quando analisadas no contexto em que a sua realização se faz necessária para a concreção de um determinado serviço – objeto do contrato -, consubstanciando meras etapas no processo de prestação de serviço, apenas o “serviço-fim” deverá ser tributado pelo imposto.

Aires F. Barreto já fazia este alerta há tempos:

Os leigos tendem a confundir o exercício de atividades-meio com a prestação de serviços. Calcados na nomenclatura dos serviços - cuja tributação pelo Município é sugerida pela lei complementar nº 56/87 – misturam, embaralham, confundem, equiparam, tarefas-meio com serviços. Na sua simplicidade ingênua, não distinguem a consistência do esforço humano prestado a outrem, sob regime de direito privado, com conteúdo econômico, das *ações intermediárias que tornam possível o “fazer para terceiros”*. Reúnem o que não se amalgama. Tratam, como iguais, fatos absolutamente díspares.²⁷¹

E, de forma clara e precisa orienta a distinção entre estas duas realidades:

A baliza aparece, nitidamente, a partir da seguinte reflexão: as atividades desenvolvidas em benefício próprio, como requisito, condição (até requinte) para a produção de outra utilidade qualquer para terceiros são sempre ações-meio; além desses marcos, situam-se essas mesmas ações ou atividades como fim ou objeto, quando elas, em si mesmas consideradas, refletem a utilidade colocada à disposição de outrem.²⁷²

Acertado, portanto, o entendimento do STJ que, distinguindo as “atividades-meio” e o “serviço-fim”, afirmou que o ISS deve incidir, não sobre as ações desenvolvidas ao longo do “processo” de prestação de um determinado serviço, mas sobre a finalidade última do negócio jurídico almejado. Ou seja, não é possível a decomposição de um serviço porque previsto na sua integridade na lista de serviços anexa à lei complementar (e das respectivas leis municipais instituidoras do tributo) para pretender-se

²⁷¹ BARRETO, Aires Fernandino. ISS – Atividade-meio e serviço-fim. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 5. São Paulo: Dialética, p. 72-97, fev. 1996, p. 81.

²⁷² *Ibid.*, p. 82.

tributar, separadamente, as várias ações-meio que o integram, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo²⁷³.

Outro ponto que deve ser ressaltado e decorre, necessariamente, do quanto asseverado até aqui, é que o imposto em questão não incide sobre a prestação de serviço potencial²⁷⁴, ou seja, sobre contratos que tenham por objeto a prestação de um determinado serviço, antes que a efetiva prestação do serviço se aconteça na realidade social.

Sem que esta circunstância se faça presente não poderá ter início o processo de positivação do direito (fenomenologia da incidência tributária), ante a inocorrência do evento, cujas notas se subsumem ao critério material da hipótese de incidência do ISS. A mera *contratação* de determinado serviço é materialidade estranha à regra-matriz de incidência do ISS, não tendo o condão, portanto, de instaurar validamente a relação jurídica tributária tendo por objeto o pagamento deste imposto.

Por esta mesma linha de raciocínio, tampouco se exige, para fins de incidência da regra-matriz do ISS que haja o pagamento (contraprestação), pelo tomador dos serviços efetivamente prestados, porquanto se trata, de igual modo, de critério estranho à materialidade do ISS e que não tem a virtude de parar o processo de positivação do direito, com a expedição da competente norma individual e concreta.

Neste sentido, posiciona-se o STF:

A exigibilidade do ISS, uma vez ocorrido o fato gerador — que é a prestação do serviço —, não está condicionada ao adimplemento da obrigação de pagar-lhe o preço, assumida pelo tomador dele: a conformidade da legislação tributária com os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva não pode depender do prazo de pagamento concedido pelo contribuinte a sua clientela. (AI 228.337-AgR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 7-12-99, 1ª Turma, DJ de 18-2-00)

²⁷³ STJ, REsp 888.852, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJe 01/12/08; REsp 848.490, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, DJe 21/10/08.

²⁷⁴ Nesse sentido, também se posiciona Simone Rodrigues Duarte da Costa (*ISS – A lei complementar 116/03 e a incidência na importação*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 109).

Por maior que seja a repulsa que este entendimento gere, mormente para os contribuintes do imposto, não vemos alternativa²⁷⁵ jurídica para regulamentação desta situação, no que diz respeito, certamente, ao direito tributário. Entendimento diverso acabaria por desnaturar a materialidade deste imposto que passaria a ser, por exemplo, o faturamento (regime de competência) ou a entrada de dinheiro em caixa (regime de caixa), o que é vedado ante o rígido sistema de repartição das competências tributárias, cuidadosamente traçado pelo legislador constitucional.

Examinadas, portanto, em breve síntese, as obrigações de dar e de fazer, cumpre extrair as implicações daí decorrentes, levando-se em conta, sempre, as premissas já levantadas ao longo do presente estudo: somente poderá haver incidência do ISS onde houver obrigação de fazer (ainda que tipicamente) e a efetiva prestação do serviço definido em lei complementar.

Feitas estas colocações, entendemos que a prestação de serviços que poderá ser alcançada pelo ISS deverá ser objeto de uma atuação negocial ou empresarial, realizada com habitualidade, dotada de conteúdo econômico (o que afasta, sem maiores questionamentos, a tributação do trabalho realizado sob vínculo empregatício ou por mera gratuidade), produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com o fito de remuneração, não compreendida na competência de outras esferas do governo.

3.4 Estrutura da regra-matriz de incidência tributária (possível) do ISS no texto constitucional

A norma jurídica tributária em *sentido estrito*, ou seja, a regra-matriz de incidência tributária, é composta por duas ou mais proposições, organizadas numa estrutura lógica hipotético-condicional, dotada de bilateralidade e coercitividade²⁷⁶, que

²⁷⁵ A opção dos municípios ficaria adstrita à prescrição de eventual diferimento quanto ao pagamento do tributo, o que poderia ser feito como mero instrumento de política fiscal. Assim também a jurisprudência do STJ, cf. RESP 189.227, Rel. Milton Luiz Pereira, 1ª Turma, DJ. 24.06.02:

“Tributário. ISS. Serviço Realizado e Não Pago. Decreto-Lei 406/68 arts. 8º e 9º.

1. O fato gerador do ISS é a “prestação do serviço”, não importando para a incidência o surgimento de circunstâncias factuais dificultando ou impedindo o pagamento devido ao prestador dos serviços. Tais questões são estranhas à tributação dos serviços prestados.

2. Recurso sem provimento.”

²⁷⁶ Na linha dos ensinamentos de Maria Rita Ferragut, como a norma jurídica não é a única forma de manifestação das normas (normas religiosas, normas morais, normas de etiquetas etc.), o que a distingue

visa a regulação do comportamento humano nas suas relações de intersubjetividade, disciplinando, destarte, o convívio dos homens em sociedade.

Quanto a sua estrutura lógica, as normas jurídicas em sentido estrito são compostas por proposições prescritivas que se distribuem para ocupar a posição de proposição-hipótese (antecedente – descritora de um fato de possível ocorrência no mundo fenomênico) e de proposição-tese (consequente – prescreve uma relação jurídica entre dois ou mais sujeitos de direito), unidas numa estrutura implicacional por meio de um dos modais deônticos – permitido (P), proibido (V) ou obrigatório (O).

Nessa estrutura, a hipótese ou descritor da regra-matriz de incidência tributária exerce o papel de descrever um acontecimento futuro possível de ser verificado no plano factual, esfera essa onde se pretendem ver reguladas as condutas humanas nas suas relações de intersubjetividade; para tanto, fornece as notas identificadoras de tal evento.

De seu turno, o consequente ou prescritor normativo exerce a função de prescrever a relação jurídica que se estabelece quando verificada a hipótese normativa, pressupondo-se, para tanto, a sua versão em linguagem competente. É nessa estrutura normativa que se observa a previsão da formação da relação jurídica tributária, ou seja, da obrigação tributária.

Em termos formalizados, temos:

$$D\{[Cm(v.c).Ce.Ct] \rightarrow [Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]\}$$

Este esquema formal, ao reduzir complexidades imanentes ao mundo social, ressalta as características essenciais da hipótese de incidência e do consequente (expressão mínima e irreduzível do deôntico); exhibe o núcleo-estrutural da proposição normativa de maneira que, caso sejam ultrapassados os limites, seja da hipótese, seja do consequente, quando da saturação das variáveis lógicas pelos conteúdos

das demais são exatamente estas características, ou seja: (i) a bilateralidade, já que regula, necessariamente, as condutas intersubjetivas e a (ii) coercitividade, que estabelece que quando a conduta estabelecida pela norma não for cumprida, poderá ela ser exigida mediante o emprego da força institucionalizada, exercida por um juiz. (FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005).

de significação, teremos certamente um caso de norma jurídica produzida em confronto com a norma de competência do imposto.

Apesar de na estrutura lógica da hipótese de incidência distinguirmos, com Paulo de Barros Carvalho, os três aspectos que a integram (material, espacial e temporal), assim como se dá com os aspectos que integram o consequente desta norma, não podemos perder de vista que trata-se de ente lógico uno e indivisível, sendo a abstração feita apenas para fins didáticos. Não existe uma norma jurídica (em sentido estrito) que trate apenas da base de cálculo, ou do sujeito passivo; estes aspectos vêm delineados em enunciados prescritivos que, conjugados, formam a estrutura da norma jurídica²⁷⁷.

A partir da análise da norma de competência tributária que outorga aos Municípios o poder para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, podemos traçar o perfil constitucional deste imposto, que será integrado e complementado pelos enunciados prescritivos inseridos no ordenamento jurídico por meio do veículo introdutor de normas – lei complementar.

Não obstante a aparente simplicidade com que podemos traçar a regra-matriz de incidência tributária do ISS, valemo-nos da advertência feita por Paulo de Barros Carvalho acerca da utilização desta estrutura e da sua importância para a solução das inúmeras questões que surgem no processo positivamente do direito:

Quero advertir que o esquema da regra-matriz de incidência é fórmula simplificadora, reduzindo, drasticamente, as dificuldades do feixe de enunciados constituidores da figura impositiva. Obviamente, não esgota as especulações que a leitura do texto suscita, porquanto o legislador lida com múltiplos dados da experiência, promovendo mutações que atingem o sujeito passivo, o tempo da ocorrência factual, as condições de tempo e as formas de mensuras o núcleo do acontecimento. Essa gama de liberdade legislativa, contudo, não pode ultrapassar os limites lógicos que a regra-matriz comporta. [...] O emprego desse esquema normativo apresenta, portanto, extrema utilidade, possibilitando elucidar questões jurídicas mediante a exibição das fronteiras dentro das quais o legislador

²⁷⁷ Daí a importância em não confundirmos o *texto jurídico* enquanto suporte físico de enunciados prescritivos, os próprios enunciados e a norma jurídica, que é a significação construída pelo intérprete a partir dos diversos textos legais.

e o aplicador das normas devem manter-se para não ofender o texto constitucional.²⁷⁸

A partir dos enunciados prescritivos inseridos na Constituição podemos fazer uma primeira aproximação da regra-matriz de incidência possível²⁷⁹ do ISS, sendo certo, porém que esta será integrada pelos enunciados veiculados por meio da lei complementar. Algumas considerações em relação aos critérios integrantes da estrutura lógico-semântica da regra-matriz merecem ser feitos, para que possamos, posteriormente, trilhar com segurança o regime jurídico deste imposto nas importações e exportações de serviços, conforme previsto pela Lei Complementar n. 116/03.

3.5 Critério material possível e a taxatividade da lista de serviços

Quando falamos da estrutura da regra-matriz de incidência tributária e, mais especificamente, do critério material da hipótese de incidência de qualquer espécie tributária, vimos que este é composto por um verbo pessoal conjugado ao complemento *serviços de qualquer natureza*, com as ressalvas já feitas à extensão desta expressão.

A questão que se põe é atinente ao motivo pelo qual foi adotado o verbo *prestar* como o único possível, pela grande maioria da doutrina que se propôs a tratar do assunto, para representar o critério material do ISS. Haveria algum impedimento constitucional ao legislador complementar para a escolha de outro verbo, como *tomar* serviços para a definição da hipótese de incidência do ISS?

Quer nos parecer que não. Pela análise do regime jurídico do ISS instituído pela Constituição Federal, apesar de entendermos como válida a ênfase no elemento *prestação*, não nos parece que o legislador complementar esteja adstrito, unicamente, a este verbo indicativo de um comportamento humano, quando do exercício da sua competência.

²⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. O conceito de “exportação de serviços” para fins de não-incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. *Revista de Direito Tributário*, n. 100. São Paulo: Malheiros, p. 9-18, jan. 2004, p. 9-18.

²⁷⁹ Sendo certo que a regra-matriz de incidência tributária é norma jurídica em sentido estrito, instituidora do tributo, ao falarmos em “regra-matriz de incidência possível”, estamos fazendo referência não à norma instituidora do tributo, mas aos limites constitucionalmente previstos para que tal norma seja validamente instituída pelos entes competentes. Trata-se, portanto, de análise do conseqüente da norma de competência tributária em sentido estrito, tal como vimos em Capítulo anterior.

Vimos que a norma de competência do ISS traz, no seu antecedente, limitações de ordem formal ao exercício da competência tributária, indicando o sujeito competente para a instituição do tributo, o tempo, o espaço e o procedimento a ser adotado para que a norma tenha o seu ato de enunciação validamente expedido. O conseqüente desta norma, a seu turno, conjuga os enunciados constitucionais e infraconstitucionais relacionados ao objeto desta competência. É dizer, sobre *o quê*, efetivamente, pode dispor o legislador infraconstitucional no exercício desta competência.

Pela conjugação dos enunciados prescritivos integrantes do conseqüente, construímos o conteúdo semântico da expressão *serviços de qualquer natureza*, utilizada pelo legislador constitucional no art. 156, III, da CF, consubstanciada na realização de um esforço humano, produzido para outrem, dotado de conteúdo econômico e habitualidade, e submetido ao regime do Direito Privado.

Por não ter o constituinte, ao contrário do que se verifica em outras espécies tributárias, a exemplo do ICMS, dado ênfase a qualquer dos aspectos da obrigação de fazer no bojo da qual se desenvolve o serviço, entendemos que a eleição, seja do verbo *prestar* (momento da prestação do serviço), ou do verbo *tomar* serviços (momento do resultado) de qualquer natureza fica a critério do legislador complementar, a quem incumbe a definição dos serviços passíveis de tributação pelo ISS.

Isso porque, como fizemos questão de pontuar, a *prestação* e o *resultado* são vínculos de uma mesma relação jurídica que tem por objeto a realização de um esforço humano em prol de terceira pessoa, dotado de conteúdo econômico e habitualidade, mediante remuneração ajustada e sob regime de direito privado.

Com efeito, pela leitura dos enunciados que integram a norma de competência do ISS, nos parece que o propósito do legislador constituinte foi alcançar, pelo ISS, a *atividade econômica*, consubstanciada em uma prestação de serviço *tributável*. A atividade econômica, nestes termos, é o fato-signo presuntivo de riqueza e que servirá de critério para a definição do valor a ser repassado para os entes competentes, a título de tributo.

Assim também se manifesta Alessandra M. Brandão Teixeira, para quem:

A prestação de serviço compreende tanto o fazer (executar a tarefa) como o receber por parte do tomador. Os serviços tributáveis pelo ISS não estão restritos aos fatos que configuram somente o fazer por parte do prestador. Mas essa atividade do prestador tem que estar ligada ao tomador; caso contrário, o imposto não pode incidir. Fazer e receber são dois lados da mesma operação. Portanto, sem o resultado, não existe prestação de serviço, sendo esse um requisito essencial desta.²⁸⁰

A opção do verbo que será conjugado à materialidade do ISS ficará a cargo do legislador infraconstitucional, quando da definição das hipóteses de incidência possíveis, seja enfatizando o elemento *prestação*, seja enfatizando o elemento *aquisição* (ponto de vista do tomador do serviço).

Em ambos os casos, estará em plena conformidade com os limites materiais fixados pela Constituição Federal, já que, tanto num caso quanto no outro, estará sendo observado o princípio da capacidade contributiva objetiva, na medida em que o fato eleito denota, necessariamente, um signo presuntivo de riqueza, consubstanciado no valor da operação que tem por objeto a prestação de um serviço a título oneroso, como já referido.

Note-se, porém, que esta posição está longe de ser majoritária na doutrina. A maioria dos doutrinadores que se propuseram a analisar o regime jurídico do ISS insiste em que a materialidade do imposto sobre serviços, por disposição expressa do Texto Constitucional, consiste exclusivamente na efetiva prestação do serviço.

É o que se extrai do entendimento de Marcelo Caron Baptista:

Mais adequada, por esse motivo, a expressão “prestar serviços”. Em primeiro lugar, ela atende à exigência científica antes referida, de que o critério material seja gramaticalmente representado por um verbo seguido de um complemento – verbo transitivo. [...]

Consigne-se que, no nosso sentir, os comportamentos de fruir e de remunerar serviço prestado por terceiro não revelam, seguramente, a existência de riqueza passível de incidência de imposto.²⁸¹

²⁸⁰ TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. *O ISSQN e a importação de serviços*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 173-174.

²⁸¹ BAPTISTA, Marcelo Caron. *O ISS – Do Texto à Norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 255.

Não podemos, contudo, nos deixar levar por “fundamentos óbvios”, sendo certo que para compreendermos com profundidade o sistema do direito positivo, devemos analisar a sua estrutura, composição, limites de fundo e forma impostos à atividade de produção normativa atinente a cada espécie tributária, e não nos limitarmos a construir qualquer estudo que se pretenda científico “sobre um fragmento das bases jurídicas integrais”²⁸².

Com essa advertência em mente também laborou Julia de Menezes Nogueira, que ao estudar o imposto sobre a renda na fonte, entendeu como possível, a partir do Texto Constitucional, a eleição do verbo *pagar* para, agregado à expressão *rendas*, compor o critério material desta espécie tributária e, partindo dos ensinamentos de Alfredo A. Becker, conclui:

O Autor não se permite conduzir por “fundamentos óbvios”. Por conta disso, não adota como premissa a necessidade de escolha do verbo “auferir” para a hipótese de incidência do imposto sobre a renda. Consequentemente aceita que, quando escolhido pelo legislador competente o verbo “pagar”, para compor o critério material de sua regramatrix, seja posto no pólo passivo da relação jurídica tributária justamente aquele que assim revela capacidade contributiva: a “fonte pagadora” (pessoa física ou jurídica).²⁸³

Note-se que quando o tomador do serviço, no caso do ISS, for colocado como sujeito passivo da obrigação tributária, em razão de ter ele contratado ou *tomado* o serviço de terceiros, ele demonstra aptidão para contribuir para os cofres públicos não porque tomou o serviço, remunerando o prestador por esta atividade, mas em razão da existência de outras normas que lhe asseguram a restituição, por reembolso ou ressarcimento, do valor transferido para o Estado.

Somente desta maneira estar-se-ia alcançando a capacidade contributiva (em sentido absoluto) revelada pelo fato jurídico tributário consistente na prestação de serviço²⁸⁴.

²⁸² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 13.

²⁸³ NOGUEIRA, Julia de Menezes. *Imposto Sobre a Renda na Fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 59.

²⁸⁴ Fazemos a menção à capacidade contributiva absoluta, atinente ao fato jurídico tributário, na medida em que entendemos que o ISS não se enquadra dentre aqueles tributos classificados como *pessoais*, quando a tributação deverá observar a capacidade contributiva do sujeito passivo (de quem presta o serviço e, por isso, é remunerado mediante o pagamento do preço respectivo).

Não para por aí o papel da lei complementar na *definição* dos serviços de qualquer natureza passíveis de serem alcançados pelo ISS, quando devidamente instituído o imposto pelos Municípios competentes.

De fato, a CF/88 acrescentou ao termo *serviços* a expressão “de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, *definidos* em lei complementar”, o que acaba por gerar posicionamentos divergentes na doutrina e na jurisprudência acerca do alcance desta expressão e, por via de consequência, do próprio papel da lei complementar na definição do que seriam estes serviços e do caráter taxativo ou meramente exemplificativo da lista de serviços.

A lei complementar no ordenamento jurídico brasileiro existe para integrar a Constituição Federal, dispondo sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, sobre conflitos e competência e, também, normas gerais de direito tributário.

Deste modo, ao definir as hipóteses de incidência possíveis, o legislador complementar não estará criando novas hipóteses de incidência da regra-matriz do ISS, mas tão somente, delimitando a competência instituída pela Constituição Federal e outorgada aos Municípios, que a exercerão para a criação do ISS, nos termos do art. 146, III, “a” e do art. 156, III, ambos da CF.

Não estamos com aqueles que se posicionam no sentido de que o papel da lei complementar seria apenas um: dispor sobre normas gerais de direito tributário, apenas para tratar de limitações constitucionais ao poder de tributar e dispor sobre conflitos de competência.

E este entendimento, ao contrário de atentar contra os princípios federativo e da autonomia dos municípios, antes, o afirma, eis que, com, como assinala HUMBERTO ÁVILA, “o ideal federativo consiste, precisamente, no equilíbrio entre o todo e as partes que o compõem, isto é na harmonia entre os dois princípios: os princípios da autonomia e da uniformidade federativas”.²⁸⁵

Por isso, levando-se em conta estes mesmos princípios constitucionais, entendemos que a lei complementar tributária, especialmente no caso do

²⁸⁵ ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Exportação de Serviços. Lei Complementar n. 116/2003. Isenção: requisitos e alcance. Conceitos de “desenvolvimento” de serviço e “verificação” do seu resultado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 134. São Paulo: Dialética, p. 101-109, nov. 2006, p. 102.

ISS, exerce papel fundamental de zelar pela uniformidade da Federação, evitando, destarte, que se instaure o caos tributário, e desestimulando ou prevenindo a guerra fiscal entre os mais de 5.000 municípios que a integram.

Esta questão já foi submetida ao Supremo Tribunal Federal que, na oportunidade, atribuiu ao termo “definir” a função de “relacionar”. Neste sentido, podemos conferir trecho do voto condutor proferido pelo Min. Ilmar Galvão, no julgamento do RE n. 144.795:

De outra parte, no art. 156, IV, reservou à competência dos Municípios a instituição de imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), não compreendidos no art. 155, “b”, definidos em lei complementar. [...]

Dessume-se, pois, das normas sob apreciação que o ISS incidirá tão somente sobre serviços de qualquer natureza que estejam **relacionados em lei complementar**, ao passo que o ICMS, além dos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicações, terá por objeto operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que as mercadorias sejam acompanhadas da prestação de serviços, salvo quando o serviço esteja relacionado em lei complementar, como sujeito ao ISS. (grifos nossos)²⁸⁶

Contudo, a lei complementar extrai o seu fundamento de validade da Constituição Federal, de modo que não pode, sob pretexto de dispor sobre normas gerais, violar as limitações de fundo (matéria) e de forma estipuladas pela Lei Maior.

Assim, quando a Constituição Federal prescreve que a lei complementar definirá o rol serviços passíveis de serem alcançados pelo ISS, não se pode supor que poderá ela desconsiderar os limites dentro dos quais lhe foi atribuída esta competência, pois, como vimos, a própria Constituição Federal delimita o arquétipo constitucional do ISS, de maneira que somente poderão constar na referida lista aquelas materialidades que, efetivamente, consubstanciem uma prestação de serviço.

A Lei Complementar n. 116/03 traz anexa uma lista, composta por inúmeros itens e subitens, arrolando uma série de materialidades que poderão ser utilizadas

²⁸⁶ Note-se que, neste caso, o foco do julgamento não era, propriamente, o ISS e o papel da lei complementar na “definição” dos serviços, mas a incidência do ICMS sobre o fornecimento de alimentação juntamente com a prestação de serviços. Contudo, no voto, o Min. Ilmar Galvão posicionou-se diretamente em relação ao tema ora versado. (STF, DJ 12/11/1993).

pelos municípios e Distrito Federal quando do exercício da competência tributária na instituição do ISS.

Por óbvio que o simples fato de constar na lista de serviços não é capaz de transformar em serviços, para fins de tributação pelo ISS, o que efetivamente serviço não configura, sob pena de poder ter a sua invalidade decretada pelo órgão competente. Por outro lado, o que muito se discute é sobre o caráter taxativo ou meramente exemplificativo deste rol de serviços.

O argumento daqueles que defendem o caráter meramente exemplificativo desta lista é o de que, além de violar o princípio federativo e da autonomia dos municípios, atribuir caráter taxativo à lista de serviços implicaria em uma contradição em termos, pois ou bem os serviços “são de qualquer natureza” ou bem são definidos em lei complementar. Portanto, o papel da lei complementar na definição dos serviços de qualquer natureza, nos termos do art. 156, III, da CF/88, seria tão somente para dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária.

Assim a manifestação de Aires F. Barreto:

Admitir que “os serviços de qualquer natureza” é que haverão de ser definidos, importa *contraditio in terminis*. Se são de qualquer natureza, prescindem de definição; se são definidos, não serão jamais os de qualquer natureza, mas sim, os definidos.²⁸⁷

E continua este autor, adiante e apoiado no entendimento de Alexandre da Cunha Ribeiro Filho e Vera Lúcia Mello Henriques:

Da análise dos Textos Constitucionais e dos diplomas federais complementares, podemos declarar, sem sombra de dúvida, que é facultado às administrações locais, examinando as atividades econômicas desenvolvidas por seus contribuintes, proceder à sua inclusão na lei local. Achamos e continuamos firmes no nosso entendimento de que o legislador federal, ao baixar normas as normas sobre o ISS, não o fez de forma exaustiva, que excluísse qualquer outra conceituação emanada do poder competente.²⁸⁸

²⁸⁷ BARRETO, Aires Fernandino. *O ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 108.

²⁸⁸ *Ibid.*, p. 114.

De igual modo, entendendo pela impossibilidade de atribuir-se à lista de serviços caráter taxativo, Clélio Chiesa verbera:

A Lei Complementar, no sistema jurídico brasileiro, não tem função unívoca, presta-se a finalidades diversas, como servir de instrumento hábil para a instituição de tributos, instrumento adequado para a inserção de desonerações nacionais e veicular normas gerais sobre direito tributário. No caso de imposto sobre serviços – ISS, diferentemente do que sustentam alguns autores, não nos parece que cabe à Lei Complementar demarcar a competência dos Municípios mediante a edição de Lei Complementar, contemplando a lista dos serviços passíveis de serem tributados. A Lista a que se refere o art. 156, III, da CF, entendemos que tem caráter meramente explicativo; não taxativo, embora esse não tenha sido o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal. A função da Lei Complementar, em relação ao ISS, é a de veicular normas gerais e de conceder, na hipótese autorizada constitucionalmente, a desoneração do ISS. Com efeito, não pode o legislador, a pretexto de editar normas gerais, redefinir a competência impositiva dos Municípios, seja para ampliar, seja para restringir o âmbito de atuação, como ocorreu com a Lei Complementar n. 116/2003.²⁸⁹

A despeito do posicionamento de renomados juristas a acerca da impossibilidade de se atribuir à lista de serviços o caráter taxativo, a jurisprudência, tanto do Supremo Tribunal Federal²⁹⁰, como do Superior Tribunal de Justiça já se firmou no sentido da taxatividade da lista, admitindo, porém a interpretação ampla e extensiva de cada item, como podemos ver das ementas transcritas abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ART. 535 DO CPC. OFENSA.NÃO-OCORRÊNCIA. ISS. LC 116/2003. LISTA ANEXA. TAXATIVIDADE EINTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. PRODUÇÕES ARTÍSTICAS SOB ENCOMENDA. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

2. Embora taxativa, a **lista** anexa à LC 116/2003 admite interpretação extensiva, incidindo **ISS** sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente. Precedentes do STJ.

[...]

²⁸⁹ CHIESA, Clélio. Inconstitucionalidade da LC 116/2003. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Imposto sobre Serviços – ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição*. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 332.

²⁹⁰ STF, RE 361829 ED, Rel. Ellen Grace, 2ª Turma, Dje 18/03/2010.

4. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.²⁹¹

TRIBUTÁRIO – SERVIÇOS BANCÁRIOS – ISS – LISTA DE SERVIÇOS – TAXATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.

1. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres.

2. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art.543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.²⁹²

Na linha dos argumentos já expendidos, concordamos com o posicionamento do STJ. A lista de serviço anexa à LC n. 116/03 traz os limites dentro dos quais poderá atuar o legislador ordinário na eleição das hipóteses de incidência do ISS, não podendo este, portanto, instituir como materialidade do ISS serviço que não esteja nela previsto, ou não se caracterize como correlato a um daqueles serviços ali previstos (interpretação extensiva).

Esse entendimento, sem sombra de dúvida, visa dar uniformidade à tributação nos diversos municípios brasileiros no que se refere ao ISS, mediante a busca do equilíbrio entre o princípio federativo e a autonomia dos municípios.

Ante a posição firmada pelos Tribunais Superiores, Aires F. Barreto faz o seguinte comentário acerca da taxatividade da lista de serviços:

Independentemente de nossa posição doutrinária sobre os limites da lei complementar e sua compatibilidade com os princípios da rigidez constitucional, o certo é que o Poder Judiciário consagrou a interpretação que conclui, não só, ser a lista de serviços harmônica com a Constituição Federal, como, também, que ela é exaustiva, taxativa. Portanto, segundo a sólida e firme jurisprudência sobre a matéria, somente podem ser tributados por via de ISS os serviços que constarem da lista editada pela Lei Complementar...Em suma, a lista de serviços de qualquer natureza,... é taxativa, encerra 'numerus clausus': os serviços que não venham descritos na lista da legislação complementar não podem ser tributados pelos Municípios.²⁹³

²⁹¹ STJ, Recurso Especial n. 1176356, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, DJe 26/03/2010.

²⁹² STJ, REsp 1111234, Rel. Min. Eliana Calmon, 1ª Seção, DJe 08/10/2009.

²⁹³ BARRETO, Aires Fernandino. ICMS e ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 71. São Paulo: Dialética, p. 7-18, ago. 2001.

Tecidas estas considerações, e sempre levando em conta que a lei complementar, a despeito de integrar a norma de competência tributária, deve respeitar os limites traçados pela Constituição Federal, apenas poderão ser objeto de tributação pelo ISS serviços arrolados na lista anexa à Lei Complementar n. 116/03.

3.6 Critério temporal

O critério temporal aparece como um dos condicionantes da ação-tipo descrita pelo antecedente normativo (critério material), informando as indicações que permitirão a identificação do preciso instante em que se considera ocorrido o fato descrito, irrompendo-se a relação jurídica tributária.

A Constituição Federal, ao dispor sobre as espécies tributárias não vinculadas, limitou-se a apontar as materialidades possíveis de serem contempladas pelos legisladores ordinários para a instituição dos tributos albergados sob a sua esfera competencial.

A despeito da Constituição Federal trazer, ínsitos, indicativos acerca do momento em que poderia se considerar ocorrido o fato jurídico tributário – já que não se pode cogitar da ocorrência de um determinado fato desprendido das condições de tempo e espaço - a incumbência de especificar este momento ficou a cargo do legislador que, como vimos, expede enunciados prescritivos integrativos da norma de competência tributária.

É de se ver porém, que nem sempre o critério temporal da hipótese vem expressamente previsto em lei, sendo certo que este haverá que manter coerência com o critério material posto na hipótese de incidência e não poderá ser anterior à concretização do próprio fato tributado²⁹⁴.

No caso do ISS, a sua materialidade consubstancia, necessariamente, uma obrigação de fazer. Ao direito de uma das partes, contrapõe-se o dever da outra e vice-versa. Ou seja, a ênfase dada pelo legislador infraconstitucional no elemento prestação, implicará reconhecer como critério temporal a efetiva prestação do serviço; por outro lado,

²⁹⁴ Não entraremos aqui na discussão acerca da constitucionalidade ou não do §7º, do art. 150, CF, por não influir no tema ora tratado.

havendo a ênfase no outro polo desta relação, nada obsta a que se eleja critério material distinto, que se preste a identificar o exato instante em que realizada materialidade consistente em *tomar* serviços.

Com isso queremos chamar atenção para o fato de que todo serviço tributável para fins de ISS, está inserido no bojo de uma relação jurídica que envolve tanto um fazer (prestar determinado serviço), como um tomar ou receber determinado resultado, não tendo o legislador constitucional feito qualquer tipo de restrição à adoção de um ou outro elemento pelo legislador complementar para a definição do momento em que se considera prestado o serviço.

Estamos com Roque Antonio Carrazza quando afirma que “um serviço só estará prestado quando posto à disposição do tomador, que pode utilizá-lo como for de sua conveniência.” E continua em seguida:

Embora a legislação silencie a respeito, parece-nos óbvio que a prestação do serviço só se ultima quando o usuário dele puder efetivamente dispor. E tal ocorre, não com a conclusão do serviço no estabelecimento do prestador, de conformidade com a encomenda; tampouco, quando vem simplesmente entregue ao tomador; mas quando, uma vez por ele aprovado, passa à sua livre disposição.²⁹⁵

Difere disso a avaliação qualitativa deste resultado obtido. Ou seja, para fins do direito tributário e tributação pelo ISS, não importa se o resultado obtido foi exatamente o esperado. Prestado o serviço, que se conclui com a entrega do resultado ao tomador, é devido o ISS. Esse é o átimo temporal, em razão da própria natureza obrigacional da relação por meio da qual se desenvolve a prestação do serviço tributável.

Não importam, portanto, para caracterização do exato instante em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário do ISS, os aspectos meramente documentais ou contratuais por meio dos quais as partes ajustam as condições da prestação. Isso porque, repita-se, a materialidade do ISS é a efetiva prestação do serviço, o que não se confunde com a eventual assinatura de contratos ou emissão de documentos relacionados a esta prestação.

²⁹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. A tributação na Constituição, o princípio da autonomia municipal e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Questões conexas. *Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 705.

Do mesmo modo, a data de pagamento do preço ajustado para fins de retribuição (seja antecipada ou postergada no tempo) não figura, necessariamente, dentre os critérios que o legislador deverá levar em conta para instituir, validamente, o ISS. Não poderá ser exigida a cobrança do imposto antes de realizada a materialidade descrita na hipótese; contudo, uma vez ocorrida esta, a sua exigibilidade não fica condicionada ao pagamento/recebimento do preço. Este também o entendimento esposado pelo Supremo Tribunal Federal²⁹⁶.

Entendemos que a fixação do momento em que se considera ocorrido o evento descrito hipoteticamente no antecedente normativo também fica a cargo do legislador infraconstitucional, ao instituir o tributo, o qual deverá ater-se às limitações temporais previstas na Constituição (como por exemplo, os princípios da irretroatividade e da anterioridade), nada impedindo, porém, que o legislador eleja, por exemplo que determinado fato considera-se ocorrido em determinado dia, mês, ano ou período de tempo qualquer²⁹⁷.

O que vemos como limite intransponível para o legislador infraconstitucional nestes casos é que o aspecto temporal, por estar em estreita relação com o critério material, não poderá ocorrer antes de concretizado o evento previsto abstratamente no antecedente da regra-matriz de incidência tributária²⁹⁸.

Por fim, é importante termos em mente, dentro do sistema referencial adotado, que o tempo em que o fato se constituiu ingressando validamente no sistema (enunciado denotativo) não se confunde com as referências temporais contidas na

²⁹⁶ “ISS: exigibilidade. A exigibilidade do ISS, uma vez ocorrido o fato gerador - que é a prestação do serviço -, não está condicionada ao adimplemento da obrigação de pagar-lhe o preço, assumida pelo tomador dele: a conformidade da legislação tributária com os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva não pode depender do prazo de pagamento concedido pelo contribuinte a sua clientela.” (STF, AI 228.337-AgR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 7-12-99, 1ª Turma, DJ de 18-2-00).

²⁹⁷ BAPTISTA, Marcelo Caron. *O ISS – Do Texto à Norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 128-129.

²⁹⁸ Esse entendimento vai de encontro ao que prescreve o §7º, do art. 150, da CF/88, acrescentado ao Texto Constitucional por meio da EC n. 03/93, por meio do qual fica o legislador autorizado a editar lei que autorize a cobrança de tributo antes da ocorrência do fato jurídico tributário; ou seja, instituiu, contra toda a lógica do sistema vigente, a figura do fato gerador presumido. Nada obstante nossa discordância, o Plenário do STF já se manifestou quanto à constitucionalidade deste dispositivo, no acórdão proferido na ADIN 1851-4/AL, cuja ementa restou assim consignada: “A EC nº 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88, o §7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e mediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constituiu óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade.”

regra-matriz de incidência tributária. Daí a importância da distinção entre o tempo *do fato* e do tempo *no fato*.

O tempo *do fato* é o instante no qual o enunciado denotativo ingressa no sistema do direito positivo, por meio de um instrumento introdutor de normas individuais e concretas (como por exemplo uma sentença ou ato administrativo); a partir deste momento, o fato social ingressa no plano da facticidade normativa, fazendo nascer, imputação deôntica, direitos e obrigações.

O tempo *no fato*, por sua vez, diz respeito à própria ocorrência do evento a que alude o enunciado factual. O critério temporal da regra-matriz de incidência tributária, tal como vimos neste tópico, alude ao tempo *no fato*, permitindo a identificação do exato instante em que se considera ocorrido o evento no mundo fenomenico.

Essa dualidade de marcos temporais é sobretudo relevante, especialmente no que toca à natureza do enunciados prescritivos e da legislação aplicável. Isso porque ao nos referirmos ao tempo *do fato*, fazemos alusão à data da expedição da norma individual e concreta que tem a virtude de constituir o fato jurídico tributário. A legislação aplicável é a vigente no momento da edição da norma individual e concreta, no que diga respeito a aspectos formais, relativos à competência para a criação da norma individual e concreta, bem como à arrecadação e fiscalização do tributo. A referência ao tempo *no fato* está voltada para o passado, relacionada à época da ocorrência do evento e, por isso, tem natureza declaratória²⁹⁹; as leis aplicáveis são de direito material vigentes à época da ocorrência do evento.

Esses os lineamentos básicos que deverá levar em conta o legislador infraconstitucional quando da eleição das notas que deverão estar presentes para que se considere o fato jurídico tributário apto a ensejar validamente os efeitos que lhe são próprios.

3.7 Critério espacial

O critério espacial contido na hipótese de incidência tributária, ao lado do critério material e temporal, trará as notas que permitirão a identificação do local

²⁹⁹ Essa natureza declaratória, como já dissemos, não afasta o caráter prescritivo inerente a todos os enunciados e normas jurídicas que integram o sistema do direito positivo.

em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário a fim de que irrompa a relação jurídica tributária no processo de positivação do direito.

De logo vale destacar que o aspecto espacial da hipótese de incidência tributária não se confunde com o campo de eficácia da lei tributária, muito embora, com frequência, se confundam na dicção legal. O campo de eficácia da lei tributária deve ser entendido como o campo territorial dentro do qual determinada norma esta apta a produzir efeitos.

Em um Estado Federal, como o Brasil, onde a competência tributária foi distribuída levando-se em conta, não apenas as materialidades, mas também o princípio da territorialidade, tem-se que o campo de validade das leis de cada ente tributante vai até os limites do seu território, não podendo alcançar fatos ocorridos fora destes limites territoriais (ordens parciais), salvo diante da existência de elementos de conexão válidos no sistema.

A Constituição Federal não traz indicações expressas a respeito de onde deverá considerar-se ocorrida a materialidade do ISS, papel este que compete à lei complementar tributária, seja para fins de dispor sobre normas gerais de direito tributário, seja para prevenir conflitos de competência (art. 146, II e III, da CF/88).

Contudo, por guardar íntima relação com o critério material da hipótese de incidência, já que não se pode cogitar da realização de um fato desprendido das coordenadas de tempo e de espaço, também a materialidade é que dará ao legislador os parâmetros e limites para que defina onde poderá considerar ocorrido determinado fato.

Paulo de Barros Carvalho, ao tratar do critério espacial, também entende a sua definição como uma opção do legislador³⁰⁰, variando, apenas a técnica legislativa atinente ao grau de elaboração do critério espacial da hipótese tributária. Segundo o mestre da Escola Paulista, esses indicadores hão de guardar uma das três formas compositivas, no que se refere ao grau de elaboração desta coordenada:

- a) hipótese cujo critério espacial não faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;

³⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 270.

c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato jurídico, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos particulares.³⁰¹

Quando tratamos do critério material do ISS, quisemos deixar claro que este é composto por um verbo pessoal conjugado ao complemento *serviços de qualquer natureza*, com as ressalvas já feitas à extensão desta expressão.

A questão que nos causa certo desconforto diz respeito ao motivo pelo qual foi adotada pela doutrina a ênfase na *atividade* (processo) de prestar o serviço como a única constitucionalmente possível para se definir o critério espacial do ISS.

Isso porque, como vimos, não concebemos a existência de uma prestação de serviço tributável, nos moldes já conceituados, sem que se cogite do resultado desta prestação, como um critério de conexão territorial (subjéctiva) também possível.

São os dois pontos de vista a partir dos quais pode ser analisada a prestação: o do prestador do serviço e o do tomador do serviço, que se beneficia do resultado. Isso sem nos olvidarmos da opção possível – pelo legislador, pelo critério do local onde se executa efetivamente o serviço, revelando, neste caso a eleição de um critério de conexão material (objectivo). E a Constituição Federal não determina, em momento algum, que se dê prevalência a um em detrimento do outro.

Essa análise se dá em conformidade com o princípio da territorialidade, que se vale de elementos de conexão para vincular determinados fatos, pessoas, objetos, com um determinado ordenamento tributário. Segundo Alberto Xavier:

O elemento de conexão é o elemento da previsão normativa que, determinando a “localização” de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação.³⁰²

Diverge desse entendimento Ana Emília Cordelli Alves, para quem a limitação do legislador quanto à opção pelo chamado princípio da origem (ênfase no

³⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 272.

³⁰² XAVIER, Alberto. *Direito Internacional Tributário do Brasil*. 5. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 252.

prestador do serviço), onde a tributação recai sobre a fonte produtora do bem ou serviço, decorre da própria Constituição:

A opção da Constituição foi pelo ângulo do prestador do serviço, e não pelo ângulo do consumidor ou usuário do serviço. [...]

O que isso significa? Significa que a Constituição adotou o critério, o princípio, da origem. O que autoriza a criar o ISS é o *princípio da origem*. Ou seja, a prestação do serviço, o estabelecimento prestador e, portanto, a capacidade contributiva do prestador do serviço.³⁰³

E, mais adiante, conclui:

Na verdade, esse critério da origem só se confirma quando analisamos a tributação das exportações. Por quê? Porque quando vamos ao art. 156, §3º, II, da CF, está previsto que é possível ao legislador complementar excluir da incidência do ISS as exportações de serviços destinados a tomador ou usuário residente, domiciliado ou sediado fora do Brasil.³⁰⁴

Haveria algum impedimento constitucional ao legislador complementar para a adoção do princípio do destino, elegendo como critério de conexão o local do estabelecimento do tomador do serviço, ao invés do local do estabelecimento prestador ou do local da efetiva prestação, para a definição da hipótese de incidência do ISS?

Quer nos parecer que não. A preocupação está intimamente relacionada ao princípio da territorialidade e com a eleição de critérios de conexão válidos para *localizar* uma determinada situação da vida reveladora de capacidade contributiva, vinculando-a a determinado território.

Nos impostos de consumo, dentre os quais, como visto, está o ISS, Alberto Xavier observa que estes, geralmente, são lançados no país consumidor, revertendo em benefício dos Estados nos quais são consumidos os bens sobre que incidem (princípio do destino).³⁰⁵

³⁰³ ALVES, Anna Emilia Cordelli. ISS e lei complementar 116/2003. *Revista de Direito Tributário*, n. 92. São Paulo: Malheiros, p. 89-109, 2004, p. 91-92.

³⁰⁴ *Ibid.*, p. 93.

³⁰⁵ XAVIER, Alberto. *Direito Internacional Tributário do Brasil*. 5. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.264.

Continua o autor justificando a opção por esta técnica legislativa:

Precisamente por isso, o país de origem, isto é, o país no qual o bem foi produzido, procede normalmente, à restituição ou isenção do imposto no momento da exportação; e, por razões simétricas, o país do destino, onde o bem será consumido, institui um encargo compensatório sobre mercadorias importadas, em ordem de colocá-las em pé de igualdade com os produtos nacionais.³⁰⁶

A adoção desta sistemática que, como veremos, foi feita expressamente pelo ordenamento brasileiro, guarda íntima relação com o princípio da não-discriminação em razão da nacionalidade (residentes e não residentes).

Daí porque discordamos de Ana Emília Cordelli Alves quando justifica a adoção do princípio da origem em razão da prescrição contida no art. 156, §3º, II, da CF, que excepciona o princípio da origem.

Ora, a opção do legislador por isentar as exportações, ao contrário, demonstra que, nas relações internacionais (tanto na exportação, como na operação simétrica, que é a importação), é legítima a adoção do princípio do destino. Novamente, Alberto Xavier:

Pode, pois, concluir-se que, tal como sucede na circulação internacional de mercadorias, na circulação internacional de serviços optou-se pelo *princípio do destino*, tributando-se as “importações” de serviços em que os beneficiários são residentes no Brasil e exonerando-se as “exportações promovidas por prestadores no Brasil.

Essa posição, porém, não é assente na doutrina; daí a alguns doutrinadores se manifestarem contrariamente à constitucionalidade das normas que preveem a possibilidade de que seja instituído o ISS sobre as importações, como veremos adiante.

³⁰⁶ XAVIER, Alberto. *Direito Internacional Tributário do Brasil*. 5. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 265.

3.8 Critério pessoal

No critério pessoal, encontraremos as notas que permitirão a identificação dos sujeitos que, uma vez realizado o evento previsto no antecedente da norma geral e abstrata e vertido ele na linguagem competente, constituindo o fato jurídico tributário, ocuparão os lugares sintáticos de sujeito ativo e sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Dentro da estrutura da regra-matriz de incidência tributária tal como adotada no presente trabalho, o critério pessoal integra o seu consequente, prestando-se à identificação dos dois polos da relação jurídica tributária que surgirá quando da ocorrência no mundo social daquele evento descrito na hipótese de incidência normativa.

O critério material da hipótese, por ser composto necessariamente, por um verbo *pessoal*, de predicação incompleta é o quanto basta para que se identifique o realizador daquela conduta descrita no antecedente normativo. Neste sentido, José Roberto Vieira:

Alguns juristas questionam a ausência de um critério pessoal ou subjetivo no antecedente, pois o fato ali traçado sempre está preso a uma pessoa, remanescendo por consequência incompleto este seguimento da regra-modelo. [...] Entretanto, parece-nos explicitamente admitida a existência deste aspecto subjetivo do fato descrito no suposto, quando se faz menção, no critério material, ao comportamento de pessoas, quando se requerer um verbo pessoal, e quando se repele qualquer verbo impessoal.³⁰⁷

Há outros, porém, como Sacha Calmon Navarro Coêlho³⁰⁸, que se posicionam no sentido de que a regra-matriz de incidência tributária na concepção de Paulo de Barros Carvalho, estaria incompleta, sendo imprescindível a presença de um critério pessoal autônomo no antecedente da norma jurídica tributária.

Nada obstante vemos como indispensável a indicação do sujeito realizador da conduta prevista na hipótese normativa, não vemos a necessidade de um

³⁰⁷ VIEIRA, José Roberto. *A Regra-Matriz de Incidência do IPI*. Texto e Contexto. Curitiba: Juruá, 1993, p. 64.

³⁰⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 170.

critério pessoal autônomo na estrutura da regra-matriz de incidência tributária, como unidade mínima irreduzível do deôntico.

Essa necessidade é suprida diante da exigência de que o verbo integrante do critério material seja um verbo *pessoal*, o que pressupõe necessariamente um sujeito que realize aquela ação expressa pelo verbo, tal como ocorre na maioria dos casos em que o sujeito passivo tributário identifica-se com aquele indivíduo que realizou a materialidade descrita no núcleo da hipótese de incidência (contribuinte).

Quanto ao sujeito ativo, não há dúvida de que é o ente político titular da competência tributária nos termos previstos pela Constituição Federal que tratou de reparti-la, cuidadosamente, entre os entes da Federação.

Há casos, porém, em que o próprio sujeito competente para a instituição do tributo atribui a sua exigibilidade a outra pessoa que, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, não vendo o autor óbice a que seja uma pessoa física, desde que desempenhe atividade exclusiva e de real interesse público³⁰⁹. Nestas hipóteses, estamos diante do fenômeno da parafiscalidade.

No caso do ISS, a titularidade pertence aos municípios, nos termos do art. 156, III, da CF/88. A competência do Distrito Federal para instituição deste imposto está prevista no art. 147, da CF/88, que também dispôs que caberá à União a competência para instituição desta exação em territórios federais que não sejam divididos em municípios³¹⁰.

O sujeito passivo da relação jurídica tributária, por sua vez, a despeito de não ser tema pacífico na doutrina, é a pessoa que ocupa o polo passivo da relação jurídica tributária; é aquele a quem, uma vez ocorrido no mundo fenomênico fato jurídico descrito hipoteticamente na norma, fica obrigado ao pagamento do tributo ou ao cumprimento dos deveres instrumentais, ou ambos.

³⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 311. Eis a diferença entre competência tributária e capacidade tributária ativa. No primeiro caso, apenas as pessoas de direito público que são dotadas de competência para legislar, instituindo efetivamente tributos. No segundo, aquelas que, apesar de não terem a competência tributária, reúnem atributos, conferidos expressamente por lei, para integrar a relação jurídica tributária, no lugar sintático do sujeito ativo.

³¹⁰ No Brasil, Fernando de Noronha era um território, mas, com a nova ordem instaurada pela CF/88, este passou a integrar o Estado de Pernambuco; assim também Rondônia, que era território federal e, em 1981, foi transformado em Estado. Atualmente, não existe território federal, mas nada impede que possa ser criado.

Diferentemente do sujeito ativo, cuja determinação é expressa ou decorre diretamente da rígida distribuição da competência tributária pela Constituição, o sujeito passivo não está expressamente determinado no texto Constitucional, nada obstante a sua eleição deva ser sempre orientada pelos princípios e demais preceitos constitucionais e complementares, integrantes da norma de competência de cada tributo. Ou seja, a definição do sujeito passivo da obrigação tributária cabe ao legislador infraconstitucional, que deverá escolher dentre aquelas pessoas que apresentem conexão com o núcleo da hipótese de incidência (critério material), respeitado sempre o princípio da capacidade contributiva e vedação ao confisco.

Clara a lição de Paulo de Barros Carvalho, a propósito:

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa — sujeito de direitos — física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.³¹¹

E a relação entre este aspecto da hipótese de incidência e o princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145, §1º, da CF/88 é condição indispensável para que se possa instituir validamente um tributo no ordenamento jurídico brasileiro. Luís Cesar de Souza Queiroz assevera, com propriedade:

Capacidade contributiva significa a existência de fato ou fatos que revelem sinais de riqueza por parte de alguém, decorrendo, portanto, para esse mesmo alguém, uma aptidão para entregar parcela da riqueza (de que é titular) ao Estado.³¹²

Essa relação necessária entre o princípio da capacidade contributiva (em sentido absoluto) e o sujeito passivo da norma jurídica impositiva também foi claramente captada por Geraldo Ataliba que, definindo imposto, mostra que é

tributo não vinculado, ou seja, tributo cuja h.i. consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não constitua uma atuação estatal (art. 16 do CTN); um fato da esfera jurídica do contribuinte. Adiante, complementa

³¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 296.

³¹² QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 167.

que “esse fato é indicativo de capacidade contributiva de alguém que será, precisamente, posto na condição de sujeito passivo.”³¹³

Entendemos como Maria Rita Ferragut, que não há, no plano constitucional, qualquer norma que indique quem deva ser o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária.³¹⁴ Os princípios constitucionais e demais enunciados integrativos da norma de competência, como vimos, traçam os limites dentro dos quais poderá andar o legislador infraconstitucional no exercício desta competência. Apenas isso. Nas palavras da autora:

Desconhecemos a existência de qualquer norma constitucional que indique quem deva ser o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária. Por isso entendemos que a escolha é infraconstitucional. [...] Como todas as materialidades referem-se a um comportamento de pessoas (um fazer, um dar, um ser) elas pressupõem a existência do realizador da conduta humana normativamente qualificada. É ele, certamente, que praticará o fato passível de tributação, manifestador de riqueza. Mas não é ele, obrigatoriamente, quem deverá manter uma relação jurídica tributária com o Fisco.³¹⁵

O ISS não escapa a esta constatação. O que há no texto constitucional é a previsão de materialidades que fazem referência a um comportamento humano que denote conteúdo econômico. Assim é que entendemos que não decorre da Constituição a limitação ao legislador infraconstitucional para que apenas eleja como contribuinte³¹⁶ do imposto que tratamos sujeito que realiza a atividade de prestar o serviço tributável, como será mais bem delineado adiante.

³¹³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 121.

³¹⁴ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 30.

³¹⁵ *Ibid.*, p. 30.

³¹⁶ A despeito de estarmos tratando do tema apenas no plano constitucional, já adiantamos nosso posicionamento no sentido de que sujeito passivo é gênero, do qual contribuinte e responsável, nos termos do art. 121, do CTN, são espécies. Por contribuinte entendemos o sujeito passivo que realiza o fato jurídico tributário e ocupa o polo passivo da relação jurídica tributária que daí se origina.

3.9 Critério quantitativo

O critério quantitativo da regra-matriz de incidência traz as notas que permitem fixar o conteúdo do objeto da relação jurídica tributária, ou seja, o valor a ser transferido para os cofres públicos a título de tributo. Em atenção ao princípio da capacidade contributiva, o critério quantitativo há que manter estreita relação com a materialidade descrita na hipótese normativa, caracterizando-se como a perspectiva mensurável da hipótese.

É composto pela conjugação da base de cálculo e da alíquota. A base de cálculo caracteriza-se por uma unidade de medida que, aliada à alíquota (fator de quantificação da base de cálculo), permitirá a apuração do *quantum debeatur*.

A base de cálculo, segundo a melhor doutrina, é de suma importância, não só porque se presta, juntamente com a alíquota, a determinar o montante da dívida (função objetiva), ou a medir a verdadeira dimensão do fato jurídico tributário, sendo um instrumento de objetivação do princípio da capacidade contributiva (função mensuradora), mas também porque exerce uma terceira função extremamente relevante, que é a função comparativa.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, na sua função comparativa, a base de cálculo se presta a confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério da hipótese tributária:

Confirmando, toda vez que houver total sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado; infirmando, quando houver manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que legislador declara como a medula da previsão fática e afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal”, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada.³¹⁷

A função comparativa da base de cálculo em função do critério material da hipótese de incidência consubstancia o binômio identificador tributo, já que a mera denominação do tributo não é suficiente para a identificação da sua natureza jurídica

³¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 345.

(art. 4º, do CTN).³¹⁸ Por meio da análise da relação lógico-semântica que há entre as hipóteses de incidência e as respectivas bases de cálculo, comparando-as se poderá demonstrar a verdadeira natureza jurídica de determinada exação; ou seja, a despeito da denominação da exação, uma pretensa taxa é, na verdade, um imposto “mascarado”³¹⁹, por exemplo.

Mas a base de cálculo, só por si, não atende à sua função objetiva, consubstanciada, como vimos, na determinação do débito tributário. Para tanto, é indispensável que a ela se agregue um outro fator, a alíquota. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho,

para qualquer exação, não pode haver base imponível ali onde não houver alíquota, entidade que se congrega à base para oferecer a compostura numérica do debitum, estatuinto o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascerá pelo acontecimento do fato normativamente descrito.³²⁰

Cabe ao legislador, quando da instituição do tributo, escolher, dentre os inúmeros atributos valorativos do comportamento descrito na hipótese de incidência, aqueles indicativos de capacidade contributiva que servirão de base para mensurar a riqueza inerente ao acontecimento. Bem de se ver que os fatos não são mensuráveis na sua integralidade, cabendo ao legislador optar, dentre as manifestações exteriores do fato aquelas que sirvam de índices avaliativos.

No caso do ISS, o legislador fez a opção pelo preço do serviço como o padrão avaliativo, com as deduções legalmente previstas, para se mensurar a obrigação de fazer em que se reflete a materialidade do tributo.

³¹⁸ Deixamos de mencionar aqui a destinação legal do tributo propositadamente, já que entendemos que este enunciado não teria sido recepcionado pela CF/88, que atribui à destinação legal do tributo o papel de, conjugada a outros atributos, identificar as contribuições especiais como espécie tributária autônoma, distinta dos impostos, taxas e contribuições de melhoria. Este porém, além de ser tema ainda controverso na melhor doutrina, escapa dos limites impostos a este trabalho, em virtude do corte metodológico realizado.

³¹⁹ Exemplo disso é a Taxa de Fiscalização e Funcionamento (TFF) instituída pelo Município de Salvador, por meio da Lei n. 7186/06, art. 140, que, nada obstante ter por hipótese de incidência o exercício do poder polícia do município elege como, base de cálculo, valores fixos, enquadrando os contribuintes em cada um destes valores de acordo com a receita bruta auferida no exercício anterior (anexo V, Tabela de Receitas IV).

³²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 620.

É de se notar, por fim, a diferença entre a base de cálculo normativa e a fáctica. De fato, a base de cálculo prevista abstratamente na regra-matriz de incidência tributária, como ademais todos os critérios integrantes desta norma geral e abstrata, traz apenas a referência abstrata à perspectiva mensurável da hipótese, de modo que, apenas em razão do processo de posituação do direito, mediante a incidência desta norma sobre um determinado fato, jurisdicizando-o, é que se individualiza o valor, chegando a uma quantia líquida e certa (base de cálculo fáctica).

Feitas as considerações a respeito dos critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária do ISS, bem como suas limitações de fundo e forma no plano constitucional, passemos à análise do ISS e sua incidência na importação de serviços identificando a sua estrutura lógico-semântica, por meio da análise da regra-matriz de incidência tributária, saturada com os conteúdos de significação respectivos, a fim de nos posicionarmos acerca da sua compatibilidade e operatividade dentro do ordenamento jurídico pátrio.

4 O ISS NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

4.1 Considerações iniciais

A Lei Complementar n. 116/03, editada em 31 de junho de 2003, exercendo o seu papel de dispor sobre normas gerais em matéria tributária (art. 146, III c/c art. 156, III, da CF/88), inseriu modificações na regulamentação do ISS no ordenamento jurídico brasileiro.

Dentre estas alterações, cumpre-nos tratar daquela prevista no seu art. 1º, §1º, que determinou a incidência do ISS sobre *serviços provenientes do exterior* ou *cujas prestações tenham se iniciado no exterior*. Apesar do profundo impacto causado por esta inovação, trata-se de tema ainda não tratado com o devido grau de aprofundamento e seriedade pela doutrina.

Por outro lado, em razão da relativa novidade da LC n. 116/03, ao lado da morosidade do Poder Judiciário, especialmente pelo grande número de recursos cabíveis, é certo que este tema ainda não chegou aos Tribunais Superiores, de modo a formar uma jurisprudência consistente sobre o assunto.

Diante deste panorama, o nosso propósito com o presente estudo é a investigação, pelo método analítico-hermenêutico, da conformidade deste enunciado prescritivo com os critérios da regra de competência do ISS. Para tanto, tendo em mente a norma de competência do ISS já construída, partiremos para a construção das regras-matrizes do ISS sobre a importação de serviços para, ao final, podermos realizar, com segurança, o juízo de compatibilidade destes enunciados com a Carta Constitucional.

Grande parte dos juristas que já se debruçaram sobre o tema insiste na incompatibilidade da previsão legal de oneração da importação de serviços pelo ISS, ora ao argumento de que a Constituição Federal teria dado adotado o princípio da origem para a tributação pelo ISS, não podendo, por isso, alcançar serviço prestador fora dos limites territoriais do ente competente para a exigibilidade do tributo; ora ao argumento de que a lei complementar teria extrapolado da competência que lhe fora atribuída ao pretender tributar materialidade distinta daquela prevista na Constituição (estar-se-ia tributando o consumo, e não a prestação do serviço).

Há ainda quem defenda que, tendo a legislação complementar eleito como contribuinte o prestador do serviço (art. 5º, da LC n. 116/03), a opção pelo tomador como “responsável” implicaria na extraterritorialidade da lei, já que estaria alcançando o prestador não residente. Essas são apenas algumas das principais objeções que se faz à tributação da importação de serviços.

Diante destas objeções feitas pela doutrina, entendemos como necessárias para alcançarmos a conclusão que pretendemos, as respostas às seguintes perguntas, parte delas já trabalhadas como premissas do que será mais cuidadosamente analisado neste capítulo: há limites constitucionais à definição do sujeito passivo possível (contribuinte) do ISS? Qual o fato-signo presuntivo de riqueza na materialidade constitucional do ISS? E, tomando por premissa que é a prestação de serviço, estaria o legislador complementar vinculado à escolha do prestador do serviço como contribuinte? Ou teria ele a opção pelo tomador de serviços?

Outra leva de questões diz respeito à definição do critério espacial do ISS. Há limites para o legislador complementar nesta seara? Quais os critérios de conexão que podem ser legitimamente eleitos? Seria o local onde se verifica o resultado da prestação um deles?

Tomando por base essas indagações, buscaremos delinear o regime jurídico do ISS na importação de serviços, tendo sempre presente a advertência feita por Alfredo Augusto Becker quanto ao perigo da aceitação dos “fundamentos óbvios”.

4.2 O ISS sobre a importação de serviços e a Lei Complementar n. 116/03

A previsão da tributação da importação de serviços pelo ISS foi introduzida no nosso sistema pela Lei Complementar n. 116/03, que estabeleceu no seu artigo 1º, §1º, o seguinte:

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.

A complementação da regulamentação desta hipótese de incidência está no art. 3º, cujo *caput*, traz a regra geral a ser adotada quanto à definição do critério espacial, qual seja, o local do estabelecimento prestador, enumerando, nos XXII incisos que seguem as exceções a tal regra.

Pela leitura do *caput* do art. 1º acima transcrito, vemos que o legislador complementar não fez a opção pelo verbo que deve ser conjugado à materialidade possível do ISS, razão pela qual entendemos que caberá ao legislador municipal, quando da instituição do tributo, escolher o verbo que comporá o critério material da regra-matriz de incidência tributária do ISS.

Essa afirmação pode, a princípio chocar aos leitores e intérpretes menos atentos ou que se deixam levar por “fundamentos óbvios”, mormente quando a grande maioria da doutrina especializada insiste em afirmar que o critério material do ISS seja formado pela conjugação do verbo *prestar* ao complemento *serviços de qualquer natureza*.

Contudo, nos parece que não foi este o caminho trilhado pelo legislador complementar. Com efeito, o art. 1º da LC n. 116/03 utiliza-se da expressão *prestação de serviços*; não vemos aí a presença de qualquer verbo, senão do substantivo *prestação* aliado ao signo *serviços*. Ou seja, a definição contida na LC n. 116/03 restringe-se à materialidade, no sentido de atividade econômica passível de ser alcançada pelo ISS, mantendo-se assim conformidade com os preceitos constitucionais que limitam a competência tributária dos Municípios.

O evento eleito pelo legislador municipal deverá, portanto, colher, necessariamente aspectos atinentes a uma prestação de serviço. Contudo, esta pode ser alcançada tanto pelo fato de *tomar* serviços, quanto pelo fato de *prestar* serviços, já que estas atividades estão intimamente relacionadas com a materialidade constitucionalmente prevista.

A única diferença está na circunstância de quê, optando o legislador ordinário pelo verbo *tomar*, deverá prever, necessariamente os meios pelos quais o sujeito realizador do fato jurídico tributário deverá ressarcir-se do montante devido a título de tributo, a fim de que a tributação alcance a capacidade contributiva relativa ao ISS (normas de retenção ou ressarcimento).

Essas considerações revelam ainda maior importância no caso da incidência do ISS sobre a importação de serviços, prevista no inciso I, do art. 1º, da LC n. 116/03, a qual entendemos perfeitamente compatível com o ordenamento jurídico pátrio, como tentaremos demonstrar.

O inciso I, do art. 1º da LC n. 116/03 estabelece que o ISS poderá incidir sobre a prestação de serviços provenientes do exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do País.

Nesta situação, diferentemente do que ocorre nas prestações de serviço internas, nas quais tanto o prestador quanto o tomador do serviço estão submetidos ao ordenamento jurídico brasileiro (respeito o âmbito de validade espacial das normas expedidas por cada Município), podendo ser postos, destarte, no polo passivo da obrigação jurídica tributária, apenas o tomador do serviço poderá ser alcançado pelas normas do Município no qual estejam estabelecidos.

Daí porque o legislador ordinário ao instituir o tributo terá menor margem de liberdade, em comparação ao que ocorre nas prestações de serviço internas. É dizer, nestes casos, o evento descrito no antecedente da hipótese de incidência será *tomar* serviços ou, contratar uma prestação de serviços proveniente do exterior ou cuja prestação tenha se iniciado fora do território nacional.

Mantendo a coerência com esta diretriz, o legislador complementar, excepcionando a regra geral no que se refere ao local da prestação, traz a indicação do aspecto espacial como sendo *o local do estabelecimento do tomador*:

Art. 3º. O imposto considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

I - do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do §1º do art. 1º desta Lei Complementar;

A análise dos enunciados prescritivos relativos à incidência tributária do ISS incidente na importação de serviços nos permite concluir que, ao

contrário do que vem defendendo parte da doutrina, não se trata de imposto novo, de nova materialidade introduzida no sistema pela Lei Complementar n. 116/03.

Esta continua sendo a mesma, ou seja, a operação que tem por objeto uma prestação de serviços. O que difere em relação ao ISS incidente nas operações internas envolvendo serviços é apenas a ênfase dada pelo legislador complementar a alguns dos aspectos da regra-matriz, mais especificamente, o espacial e o pessoal.

Da forma como disciplinada a matéria pelo legislador complementar, nos parece que pretendeu alcançar duas situações possíveis relacionadas à importação de serviços: uma, a dos serviços cuja prestação foi integralmente realizada no exterior; e outra, a dos serviços cuja prestação se realizou em mais de uma etapa, sendo que, ao menos uma delas aconteceu no Brasil. Em ambos os casos, é indispensável a presença seja do tomador, seja do intermediário, no território nacional.

Para a compreensão hipótese de incidência do ISS prescrita na primeira parte do § 1º, do art. 156, da CF/88, se faz indispensável a construção do conteúdo semântico das expressões “serviços provenientes do exterior” e “serviços cuja prestação tenha sido iniciada no exterior”, a fim de podermos delimitar o alcance deste enunciado prescritivo, já que o legislador complementar nada mais dispôs sobre isso. Decerto, essa construção de sentido é papel do intérprete e aplicador da legislação tributária ante os preceitos constitucionais e infraconstitucionais conformadores da competência tributária.

Necessário, portanto, respondermos às seguintes questões: é possível falarmos em *importação* de serviços? Em que consistiria um serviço proveniente do exterior do País, cuja prestação tenha iniciado no exterior do País, para fins de tributação pelo ISS? Teria o legislador complementar criado uma nova materialidade para o ISS?

Partindo da premissa de que não houve inovação quanto à materialidade do ISS, que continua sendo a prestação de serviços, é possível (válida) a pretensão do legislador em alcançar fatos jurídicos tributários ocorridos além dos limites territoriais do ente tributante? Mais especificamente, é válida a pretensão de se tributar não residentes que não possuem estabelecimento prestador no Brasil, pelo ISS?

Enfocando, agora, o conseqüente da regra-matriz de incidência do ISS de que tratamos, como compatibilizar a postura constitucional do tributo com o

aspecto pessoal (sujeito passivo) apontado pelo legislador complementar? Em outras palavras, é legítima a opção do legislador complementar por incluir no polo passivo da relação jurídica tributária o tomador dos serviços? Ou, ao assim proceder, o legislador teria violado o arquétipo constitucional do ISS, que impõe seja o contribuinte o prestador do serviço? Enfim, tal norma é compatível com o ordenamento jurídico brasileiro?

A esta tarefa, humildemente nos propomos, deixando claro que não temos qualquer propósito de esgotar o tema, mas, apenas, trazer algumas ideias que podem ser utilizadas para acalorar e instigar a discussão deste.

4.3 Conteúdo e alcance da expressão *importação de serviços* e a consagração do princípio do destino

Ponto inicial para avançarmos neste estudo consiste em precisar o que quis dizer o legislador complementar ao autorizar a aplicação do ISS sobre o “serviço proveniente do exterior do País” ou “cuja prestação tenha se iniciado no exterior do País”.

De logo afirmamos que não vemos qualquer inconstitucionalidade nesta previsão normativa, não havendo que se falar em imposto novo ou qualquer desrespeito, na sua previsão, à norma de competência do ISS.

O único agravante, como bem salientado por HELENO TAVEIRA TORRES,

é que os serviços prestados por não-residentes passaram a ser sujeitos a mais um imposto, além do Imposto sobre a Renda, PIS, COFINS e a CIDE-Tecnologia, nas hipóteses em que se aplicam, perfeitamente cabível e cobrado em todo o mundo, sob a forma de IVA – Imposto sobre o Valor Agregado (nos países que adotam esse tributo).³²¹

Convencionou-se chamar, na doutrina especializada, a tributação pelo ISS de serviços provenientes do exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do País (tendo lá sido concluída, ou não), de *importação* de serviços.

³²¹ TORRES, Heleno Taveira. *Tributação dos serviços provenientes do exterior*. A norma introduzida e seu contexto. ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 281.

A utilização desta expressão, porém, decorre de atecnias perpetradas pelo próprio legislador constituinte ao prever, no art. 156, §3º, II da CF/88 a possibilidade de a lei complementar excluir da incidência do ISS *as exportações de serviços para o exterior*. A operação simétrica à exportação é a importação de serviços, daí porque, ainda que não seja objeto do nosso trabalho a desoneração das exportações de serviços, por vezes, faremos referência a ela como forma de melhor compreender a sua incidência na importação.

Embora tenha sido esta a expressão cunhada pela Constituição Federal, ela terá que ser utilizada com os devidos ajustes inerentes à natureza da materialidade envolvida, que é uma conduta humana consistente na prestação de um serviço, ou seja, no desenvolver uma atividade ou esforço em prol de outrem.

Isso porque as prestações de serviços não são passíveis de serem “importadas” ou “exportadas”, na acepção lata do termo, tal como utilizado pela Constituição para tratar das materialidades dos impostos sobre importação e exportação.

Em relação a estes, a sua previsão está contida nos incisos I e II, do art. 153, da CF/88, que estabelecem a competência da União instituir impostos sobre *a importação o de produtos estrangeiros*” e *“exportação de produtos nacionais ou nacionalizados”*, respectivamente.

Segundo De Plácido E Silva, o termo *importação* é derivado de importar, do latim *importare* (trazer para); significa a “ação de trazer para dentro, é empregado na terminologia jurídica e comercial para significar a *introdução* de mercadorias, trazidas por mar, por terra ou por ar, de um país estrangeiro para o território nacional.”³²²

A exportação, por sua vez, ainda em De Plácido E Silva está assim descrita: “Derivado do latim *exportatio*, de *exportare* (levar para fora), indica, na terminologia comercial e jurídica todo *ato* de *remessa* de uma mercadoria ou produto para o exterior, isto é, para fora do país em que foi produzida.”³²³

O conceito de *produto*, por sua vez, encontra-se intimamente ligado às materialidades dos impostos acima referidos e consubstancia verdadeira limitação

³²² DE PLÁCIDO E SILVA, Oscar Joseph. *Vocabulário Jurídico*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 422.

³²³ *Ibid.*, p. 252.

material ao exercício da competência pela União. Em De Plácido E Silva, a sua significação é a seguinte: “Do latim *productos*, de produção, em sentido lato entende-se toda coisa ou toda utilidade que se extraiu de outra coisa ou que dela se obteve. Desse modo, *produto* exprime a utilidade produzida, ou seja, o *resultado* obtido da ação de *produzir* (produção).”³²⁴

A “importação” ou “exportação” de serviços, não dizem respeito a um determinado produto ou mercadoria, materialmente aferível, trazida do além-mar; mas, antes, fazem referência a uma obrigação de fazer (prestação de serviço), consistente numa atividade humana ou esforço humano desenvolvido, de forma onerosa, para outrem.

Essa materialidade não comporta a remessa ou transporte. Ou o serviço é integralmente prestado em determinada localidade e o seu resultado é auferido na mesma ou outra localidade, ou ele pode ser prestado em diversas localidades, sendo o seu resultado final obtido em uma delas (a depender da natureza fracionável ou não do serviço de que se trate).

Em se tratando da competência outorgada aos Municípios para a instituição do ISS, o que se verifica é que esta sempre foi orientada pelo princípio da territorialidade objetiva ou real, levando-se em conta a vinculação da conduta que expressa a materialidade da hipótese normativa com o local onde eram efetivamente prestados os serviços tributáveis, conforme se consolidou, inclusive, a jurisprudência do STJ.

Em outras palavras, a análise estrutural do Imposto sobre Serviços nos permite concluir que o que sempre se levou em consideração para a sua exigência foi a realização do serviço em território nacional, sendo do Município no qual esta atividade era desenvolvida, a competência. Daí porque, segundo Heleno Torres, a nacionalidade do realizador desta atividade (critério de conexão subjetivo) nunca foi relevante para que o ISS incidisse:

Como regra geral do ISS, a competência dos Municípios somente pode ser exercida, seja o serviço prestado por residente ou não-residente, quando possa o serviço ser materialmente vinculado ao território da

³²⁴ DE PLÁCIDO E SILVA, Oscar Joseph. *Vocabulário Jurídico*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 464.

entidade tributante, mesmo que se tenha iniciado no exterior, mas sempre quando o fazer do serviço seja concluído em tal território.³²⁵

O que se busca alcançar, por meio dessa exação, não é a riqueza pessoal de quem realiza a atividade consistente em uma prestação de serviços, mas o conteúdo econômico inerente ao próprio serviço realizado; e o critério de conexão até então utilizado para tal era material, relacionado à localização da realização desta atividade.

Não é relevante, para o direito positivo, a nacionalidade do realizador desta atividade (critério de conexão subjetivo). Essa constatação foi bem captada por Heleno Torres, quando assinalou que

Como regra geral do ISS, a competência dos Municípios somente pode ser exercida, seja o serviço prestado por residente ou não-residente, quando possa o serviço ser materialmente vinculado ao território da entidade tributante, mesmo que se tenha iniciado no exterior, mas sempre quando o fazer do serviço seja concluído em tal território.³²⁶

Aplicava-se, destarte, para a tributação dos serviços, até a edição da Lei Complementar n. 116/03, exclusivamente, o princípio da origem, onde o país produtor de determinado bem ou serviço estabelece a carga tributária sobre ele incidente.

A evolução do intercâmbio de serviços entre os mais diversos países, em virtude da globalização e do avanço tecnológico, implicou em estreitamento de laços entre os países, permitindo uma maior mobilidade dos agentes produtores de riquezas, com consequências diretas sobre o comércio de serviços.³²⁷

Atento a estas mudanças, o legislador constitucional, por meio da EC n. 03/93, introduziu no sistema tributário nacional, relativamente ao ISS, enunciado prescritivo por meio do qual conferiu à lei complementar competência para optar, em função de critérios de conveniência e oportunidade da política externa (ordem global,

³²⁵ TORRES, Heleno Taveira. *Tributação dos serviços provenientes do exterior*. A norma introduzida e seu contexto. ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 284.

³²⁶ Ibid., p. 284.

³²⁷ MOURA, Fabio Lima Clasen de. *A incidência de ISS sobre as prestações intermunicipais e internacionais de serviços*. 2005. Dissertação (Direito Tributário)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC-SP, 2005, p. 131.

portanto), pela desoneração das prestações de serviço para o exterior (art. 156, §3º, II)³²⁸, autorizando, assim, a adoção princípio do destino no comércio internacional de serviços.

E esta opção foi validamente exercida pelo legislador complementar com a edição da LC n. 116/03 (adoção do princípio do destino), por meio da qual, integrando a norma de competência do ISS (norma sobre produção normativa), previu a possibilidade de os Municípios, no exercício desta competência, tributarem os serviços provenientes do exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do País (§1º, do art. 1º) e, como contrapartida, desonerarem a exportação dos serviços tributáveis (art. 2º, I), como forma de tornarem os serviços produzidos por nacionais mais atraentes no exterior.

Misabel de Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon, em parecer inédito, analisando questão que lhes foi posta, ainda sob a ótica do DL n. 406/68, mas posteriormente à introdução, na Carta Constitucional, do art. 156, §3º, II, se manifestam no mesmo sentido:

No último caso, da importação de serviços, a prevalecer o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, jamais poder-se-ia cobrar o ISS, uma vez que o local da execução dos serviços (Paris), seria critério constitucional inarredável. Como já anotamos, de fato não haverá incidência somente porque inexistente estabelecimento prestador ou sede em território municipal, mas nada impede que amanhã se altere a lei complementar para se escolher outro elemento de conexão – por exemplo, o local onde se situa o beneficiário do serviço (Belo Horizonte) – para que possa haver incidência sobre a importação de tais serviços. [...]

A Carta brasileira não se concilia com aquele único critério – aliás absoluto – adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, ou seja, *não pode a competência municipal ser bitolada apenas pelo local onde se executar o serviço*. [...] Na verdade, afirmar que o Município somente tem competência para tributar o serviço executado no seu território será negar vigência às normas da Constituição, em especial ao artigo 156, §3º, II.³²⁹

A transcrição foi longa, mas o fizemos para demonstrar que o nosso entendimento encontra respaldo na melhor doutrina. Se antes da EC n. 03/93, que

³²⁸ A natureza desta norma de previsão constitucional, como sendo de eficácia reduzida e dependente de avaliação acerca da conveniência e oportunidade do legislador complementar em discipliná-la ficou clara em excerto do voto proferido pelo Min. Castro Meira, relator do Mandado de Injunção n. 509-Agr: “A disposição inscrita no art. 156, §3º, II é de eficácia reduzida. Ali não está escrito que a lei complementar excluirá da incidência do ISS todos os serviços exportados para o exterior. O que se lê, no citado dispositivo constitucional é que cabe à lei complementar excluir da incidência do ISS exportações de serviços para o exterior. É dizer, a lei complementar poderá escolher serviços que fariam isentos. A Constituição conferiu, portanto, ao legislador infraconstitucional, a faculdade de decidir a respeito, observadas, evidentemente, conveniências administrativas e, sobretudo, a política tributária.”

³²⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza*. ISS na LC 116/03 e na Constituição. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 74-75.

introduziu o inc. II, §3º, no art. 156, da CF/88, apenas era admissível a opção do legislador pela tributação tomando por base o princípio da origem, depois desta alteração, abriu-se a opção para o legislador complementar, integrando a norma de competência do ISS, adotar o princípio do destino para as prestações de serviço internacionais.

Por isso, discordamos de Ana Emília Cordelli Alves, que, em palestra proferida no XIX Congresso Brasileiro de Direito Tributário sobre a incidência do ISS sobre serviços provenientes do exterior, manifestou entendimento de que a Constituição teria adotado unicamente o princípio da origem, o que seria confirmado pela análise, exatamente, do inc. II, §3º, no art. 156. São suas as seguintes palavras:

Nós temos, aqui, também contemplado o princípio da origem – ou seja, se o serviço é prestado aqui e exportado, não importa que o tomador esteja no estrangeiro. Exatamente pelo princípio da origem, ele pode, sim, ser tributado pelo ISS, por que o prestado está em território brasileiro, tanto assim que está prevista a isenção. O regime jurídico atinente à exportação confirma o princípio da origem, o critério da origem, previsto na Constituição.³³⁰

Com a edição da Lei Complementar n. 116/03, vê-se que o legislador complementar optou pela adoção de um regime misto, onerando as prestações de serviços internas levando em conta o princípio da origem - fixando a competência dos Municípios de acordo com o território em que se situa o estabelecimento prestador (regra geral), com uma série de exceções nas quais se considera competente o Município onde tenha se concretizado materialmente a prestação do serviço, ao passo que as prestações de serviço internacionais seguem o princípio do destino. Nada que não tenha sido feito senão em estrita observância aos ditamos constitucionais.

Fixadas as advertências quanto à adoção da expressão “importação de serviços”, bem como quanto à permissão constitucional para a adoção do princípio do destino na tributação do comércio internacional de serviços, passemos à construção do sentido das expressões *serviços provenientes do exterior do País ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do País* com o fito de delimitarmos o alcance destes enunciados prescritivos.

³³⁰ ALVES, Ana Emília Cordelli. *Mesa de Debates “C” – ISS e Lei Complementar n. 116/03*. Revista de Direito Tributário n. 92. São Paulo: Malheiros, p. 93.

4.3.1 Serviços *provenientes* do exterior do País

Como vimos, a LC n. 116/03, ao tratar da “importação” de serviços, integrando a norma de competência do ISS, estabeleceu que os Municípios poderiam instituir esta exação levando em conta o princípio do destino, fazendo incidir o ISS nas operações envolvendo a prestação de serviços desenvolvida por não residentes não estabelecidos no Brasil, ainda que este *fazer* tenha se dado fora do País, desde que presentes elementos de conexão entre a materialidade constitucionalmente prevista e o território do ente tributante.

Por óbvio que a intenção do legislador não foi, com esta regra, alcançar aqueles casos em que o não residente possui estabelecimento prestador do País, pois que, nestas situações, aplica-se a regra vigente para as operações internas, privilegiando-se o princípio da origem.

O que seria, então, importação de serviços para fins de incidência da regra prevista no §1º, do art. 1º, da LC n. 116/03?

O tema é complexo. A princípio, consoante parte da doutrina, a questão difere daquela posta em relação à importação de serviços para fins de incidência das contribuições para o PIS e COFINS, nos termos do inc. II, §2º, art. 149, da CF, já que nestes casos, não se teria sequer a definição do que seria “serviço”, ao passo que, em relação ao ISS, estes serviços já estariam todos previstos na Lista anexa à LC n. 116/03.³³¹

Se, por um lado, a questão da definição de *serviços* tributáveis estaria aparentemente facilitada pela previsão dos serviços tributáveis na lista de serviços (sem que deixemos de levar em consideração, como visto, que esta definição há que estar pautada pelos limites de fundo e forma impostos pela Constituição), a problemática

³³¹ Nesse sentido, Jose Eduardo Soares de Melo: “a compreensão do que sejam serviços para fins de incidência das mencionadas contribuições, não deve considerar de modo categórico e tranquilo a extensa relação de serviços anexa à LC 116./03, não só porque adstrita à incidência do ISS (âmbito municipal), mas também pelo fato de que tal lista relaciona negócios jurídicos que não constituem autênticos serviços (locação, arrendamento mercantil, cessão de bens, factoring e franchising).” (PIS/PASEP e COFINS na Importação: polêmicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (coords.). *PIS-COFINS: Questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 140).

persiste quando temos que definir o que sejam *serviços provenientes do exterior* ou *cuja prestação tenha se iniciado no exterior*.

O termo *proveniente* significa *que provém*; oriundo, procedente de algum lugar. Ou seja, *serviço proveniente do exterior* é aquele procedente ou originário do exterior.

Assim, quer nos parecer que o legislador complementar pretendeu alcançar, com este enunciado prescritivo, aqueles casos em que o prestador do serviço não está estabelecido no Brasil, mas a prestação de serviço a ele contratada mantém algum vínculo (critério de conexão) com o território do respectivo Município brasileiro.

É dizer, aqueles casos em que uma empresa ou uma pessoa física, estabelecidos no Brasil, contrata (ou intermedia) serviços de um prestador que não tenha estabelecimento no território brasileiro, tendo o serviço realizado em solo estrangeiro.

Sergio Pinto Martins é contundente ao afirmar que o serviço tem que ser desenvolvido no exterior; estariam aí incluídos, por conseguinte, serviços iniciados no exterior e concluídos em território nacional.³³²

Concordamos com o autor. Mas nos parece que a LC n. 116/03, ao tratar da tributação na importação, visou alcançar duas hipóteses distintas, nada obstante a segunda esteja contida na outra, a saber, (i) *serviços provenientes do exterior* e (ii) *aqueles cuja prestação tenha sido iniciada no exterior*. Com isso, quis o legislador dar maior abrangência ao alcance da norma, incluindo tanto os casos em que a atividade é desenvolvida, exclusivamente, no exterior e o seu resultado produzido nos limites territoriais de algum dos municípios brasileiros, como aqueles em que, pela própria natureza do serviço, admite-se o seu fracionamento, de maneira que as atividades-meio possam ser prestadas em diversos lugares, exigindo-se, contudo, que o serviço-fim tenha a sua prestação concluída no Brasil, respectivamente.

Com isso, quis evitar dúvidas no que se refere ao alcance do dispositivo, deixando claro que, para que se considere “importado” o serviço, é necessário que seja este prestado por não residente, não detentor estabelecimento prestador no Brasil e realizado fora dos limites do território nacional, pouco importando onde se ultime a sua prestação (no sentido de desenvolvimento da atividade), bastando, para tanto, que

³³² MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto sobre serviços*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 79.

exista entre a prestação e o território nacional algum critério de conexão, sem o qual não se legitimaria a competência do município para tributar. São, portanto, duas situações distintas sendo que a primeira, por mais ampla, abrange a segunda.

Em razão ausência de qualquer indicativo por parte do legislador complementar acerca de qual seria este elemento de conexão, de modo a facultar a exigência do ISS sobre serviços *provenientes do exterior*, Luís Eduardo Schoueri afirma que a compreensão do alcance desta norma pode ser auxiliada a partir do seu oposto, a exportação, também regulada pela LC n. 116/03, no parágrafo único, do inc. II, art. 2º (cujo fundamento de validade está no Texto Constitucional, art. 156, §3º, II).³³³

E, depois de justificar o percurso escolhido para a construção de sentido e alcance do enunciado prescritivo sobre a importação de serviços, como sendo a busca pela coerência na própria sistemática da Lei Complementar, o autor segue demonstrando a ênfase dada pelo legislador ao elemento *resultado* para caracterização das exportações:

No que se refere à exportação de serviço, constata-se que ali não se enquadram, a teor do parágrafo único do artigo 2º, “os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior”. Note-se, pois, que para que um serviço se caracterize como exportado, é irrelevante a sua fonte de pagamento. Por outro lado, para que se descaracterize a exportação, é necessário *cumulativamente*, que os serviços se desenvolvam no País e também aqui se verifique o seu resultado.³³⁴

E segue, aplicando esse entendimento, com os devidos ajustes, à operação simétrica, que é a importação de serviços: “Ora, para a importação de serviços, pode-se aplicar o dispositivo acima, *mutatis mutandis*, para concluir-se que ali não se incluem os serviços desenvolvidos no exterior cujo resultado ali se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no Brasil.”³³⁵

Portanto, para a importação de serviços têm que estar presentes, cumulativamente, dois elementos de conexão com o território nacional: um, de natureza material (atinente aos atributos objetivos do fato jurídico), que é o resultado do serviço; e

³³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 100. São Paulo: Dialética, p. 39-51, jan. 2004, p. 43.

³³⁴ *Ibid.*, p. 45.

³³⁵ *Ibid.*, loc. cit.

outro, de natureza subjetiva (atinente aos atributos subjetivos do fato jurídico), que é o estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço.

Há quem diga que ao assim dispor, a Lei Complementar n. 116/03 teria violado o conceito constitucional de serviços, consistente em uma prestação de serviço, ou seja, no desenvolvimento de uma atividade ou esforço em benefício de outrem, passando a alcançar, não mais a prestação do serviço (obrigação de fazer), mas a fruição deste mesmo serviço.

Nesse sentido, Fabio Clasen de Moura:

Pressuposta na Constituição Federal a materialidade do tributo, descabe falar em tributação da fruição de serviços, ou de um eventual resultado, caso existente. Tampouco podemos cogitar o ato de remunerar serviços prestados no exterior como fato passível de cobrança do ISS.³³⁶

Não vemos qualquer inconstitucionalidade nesta previsão. Entendemos que, no caso, a materialidade tributada continua sendo a prestação de serviços, como se infere, aliás, da leitura do art. 1º, *caput*, da LC n. 116/03.

Contudo, vimos também que, se a prestação de serviço consiste, conforme definição predominante da Doutrina, *no desenvolvimento de um esforço em benefício de outrem*, está contemplada, na sua materialidade, o resultado desta prestação, que é exatamente a entrega desta utilidade para o contratante dos serviços.

E isso porque, como vimos, cabe à lei complementar trazer enunciados integrativos da competência atribuída aos Municípios para instituição do ISS, cumprindo assim o seu papel de estabelecer normas gerais, em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: “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; [...]” (inc. III, *a*, do art. 146, da CF/88), bem como sobre obrigação, lançamento, crédito tributário, dentre outros (inc. III, *b*, do art. 146, da CF/88), desde que observe as limitações impostas pela Carta Maior.

³³⁶ MOURA, Fabio Lima Clasen de. *A incidência de ISS sobre as prestações intermunicipais e internacionais de serviços*. 2005. Dissertação (Direito Tributário)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC-SP, 2005, p. 172.

Não queremos dizer com isso que possa o legislador infraconstitucional, por meio de lei complementar, *definir* o fato gerador do imposto, transbordando da competência que lhe fora outorgada. Isso porque, como vimos, o fundamento de validade para as normas jurídicas, especialmente em direito tributário, há de ser extraído diretamente da Constituição Federal e, a despeito de introduzir enunciados que integram a norma de competência, a lei complementar deverá sempre conformar-se com os limites materiais e formais impostos pelo Texto Supremo.

No caso da tributação sobre o comércio internacional de serviços, a própria Constituição Federal, ao prever a desoneração das exportações, consagrou a opção pelo princípio do destino, autorizando a eleição do local onde se verifique o *resultado* (ou utilidade que foi produzida para outrem), como elemento de conexão material com o território do respectivo Município brasileiro.

A quais serviços se aplicariam estas disposições? A princípio, a todos aqueles serviços previstos na Lista anexa à LC n. 116/03, até porque o legislador não restringiu a sua aplicação a um ou alguns serviços apenas.

Entendemos mantido, até aqui, incólume o conteúdo da estrutura lógico-semântica da regra-matriz de incidência tributária do ISS, como se comprovará ao tratarmos dos critérios temporal, espacial, assim como dos critérios pessoal e quantitativo, compatibilizando-os com a previsão da tributação de serviços originários do exterior.

4.3.2 Serviços cuja prestação tenha se iniciado no exterior

O §1º, do art. 1º da Lei Complementar n. 116/03, ao tratar da importação de serviços, prescreve que ISS incide também sobre os serviços *cuja prestação tenha se iniciado no exterior*.

Nestes casos, estariam contemplados aqueles serviços que, pela sua própria natureza, comportem o fracionamento, de modo que a execução de atividades-meio tenha se iniciado no exterior, mas a ultimação do serviço ocorra no Brasil (atividade-fim).

Helena Taveira Torres³³⁷, ao interpretar este dispositivo, parece entender que §1º, do art. 1º da LC n.116/03, para que seja compatível com o regime constitucional do ISS, teria feito referência a uma única situação, qual seja prestação de serviços do exterior ou cuja prestação tenha sido iniciada no exterior do país, como se o legislador tivesse, na segunda parte deste enunciado prescritivo, apenas elucidado o conteúdo da expressão *serviços provenientes do exterior*.

Extraímos este entendimento da seguinte manifestação do Autor:

Como regra geral do ISS, a competência dos Municípios somente pode ser exercida, seja o serviço prestado por residente ou não-residente, quando possa, o serviço, ser materialmente vinculado ao território da entidade tributante, mesmo que se tenha iniciado no exterior, mas sempre quando o *fazer* do serviço seja concluído em tal território.³³⁸

Não nos parece que assim seja. Como já vimos anteriormente, entendemos que por *serviços provenientes do exterior* o legislador complementar quis contemplar aqueles que, pela sua própria natureza (imaterial), podem ser desenvolvidos em uma localidade e o seu resultado produza efeitos em outra. Um exemplo disso seria aquele em que uma empresa brasileira contrata um arquiteto espanhol para desenvolver um projeto de arquitetura para implantação de um parque industrial a ser instalado no Brasil.

Outra situação, e esta nos parece ser a que se enquadraria nesta segunda parte do dispositivo ora analisado, seria, por exemplo, no caso de contratação de uma empresa/pessoa física não residente e que não possua estabelecimento prestador no Brasil, para o planejamento e organização de uma exposição a ser realizada em território nacional (item 17.10). Neste caso, as atividades de concepção da exposição, obtenção de patrocinadores e afins são atividades-meio que podem ser perfeitamente realizadas no exterior, sendo o serviço-fim ultimado no Brasil, com a própria realização do evento.

Simone Rodrigues Duarte da Costa também entende que o legislador complementar teria contemplado duas situações distintas no enunciado prescritivo contido no §1º, do art. 1º da Lei Complementar n. 116/03, entendendo a

³³⁷ TORRES, Helena Taveira. *Tributação dos serviços provenientes do exterior*. A norma introduzida e seu contexto. ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 281-298.

³³⁸ *Ibid.*, p. 284.

primeira parte como inconstitucional e defendendo a compatibilidade da segunda parte com o ordenamento jurídico vigente, em razão da natureza fracionável ou não do serviço:

É por essas razões que não vemos óbice de natureza constitucional para a tributação, pelo ISS, da prestação de serviços que se tenha iniciado no exterior e concluído no País. Como visto, a incidência do ISS dá-se ao término da execução do serviço, sendo irrelevante o local onde a sua execução teve início.³³⁹

Construído o sentido e alcance do dispositivo contido no §1º, do art. 1º da Lei Complementar n. 116/03, demonstrando não haver qualquer vício no que se refere ao critério material do ISS, que continua sendo a prestação do serviço, partiremos para a análise da compostura da regra-matriz de incidência tributária, compatibilizando os demais aspectos integrantes desta estrutura lógica com esta previsão normativa.

4.4 Critério temporal

Coube ao Código Tributário Nacional, atendendo à sua função de expedir normas gerais de direito tributário, estabelecer limites ao legislador ordinário no que se refere ao momento no qual se pode considerar o evento descrito abstratamente no antecedente da regra-matriz de incidência tributária:

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 da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

³³⁹ COSTA, Simone Rodrigues Duarte. *ISS – A lei complementar 116/03 e a incidência na importação*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 162-163.

De logo, uma crítica: a partir do momento que uma determinada situação integra o conteúdo de enunciados prescritivos, sendo-lhe imputada (pela causalidade jurídica) a produção de efeitos jurídicos, outra denominação não se lhe pode dar senão a de *situação jurídica* no sentido mais estreito do termo. Resulta daí a impropriedade da linguagem técnica utilizada pelo legislador, estabelecendo uma dicotomia entre *situação de fato* e *situação jurídica*.

O que pretendeu, portanto, o legislador alcançar com este dispositivo foram duas *situações jurídicas*: (i) uma, não categorizada como instituto jurídico e, outra (ii) representada por entidade que o direito já houvera definido e prestigiado, sendo possível atribuir-lhe regime jurídico específico.³⁴⁰

Elucidativos, como sempre, são os exemplos fornecidos por Paulo de Barros Carvalho e que, por isso merecem ser aqui repetidos:

Auferir renda líquida tributável (isto é, acima do limite anualmente estipulado) é fato jurídico, enquanto disciplinado normativamente, mas não consubstancia em si mesmo, um instituto jurídico, assim compreendido o plexo de disposições legais reunidas pela ação de um fator aglutinante. Agora, a hipótese do imposto de transmissão imobiliária pressupõe operação jurídica característica, em que se sucedem providências regradas pela lei, com especialidade e rigor. Esse é o caso típico de negócio jurídico, situação não só contemplada como também categorizada pelo direito a que corresponde a figura do inciso II do art. 116.³⁴¹

Diante da dicotomia prescrita pelo CTN, o ISS, cujo critério material descreve (sempre, porém, na linguagem prescritiva inerente ao Direito) a prestação de um determinado serviço (*situação de fato*), definido em lei complementar, tem-se que o critério temporal desta exação enquadra-se no inc. I, do art. 116. Neste sentido, Aires. F. Barreto:

Com efeito, o ISS é devido pelo fato de prestar serviço e não pelo negócio jurídico de que decorre a prestação. O que releva considerar não é a causa jurídica, mas a atividade material em que consiste o serviço. Serviço é fato, nada obstante sua compreensão possa ser iluminada pelo contrato.³⁴²

³⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 287-288.

³⁴¹ BARRETO, Aires Fernandino. *O ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 288.

³⁴² *Ibid.*, p. 247.

Abre-se aqui campo para novas divergências na configuração do fato jurídico tributário do ISS: quando se podem considerar ocorridas, no mundo fenomenico, as *circunstâncias materiais necessárias* para que a norma jurídica geral e abstrata possa incidir, juridicizando o fato e fazendo irromper a relação jurídica tributária?

Vimos que não é suficiente a existência de contrato firmado pelas partes, cujo objeto seja a prestação do serviço. Tampouco interessa, para que se considere ocorrido o fato jurídico tributário, a realização do pagamento, pelo tomador, em razão dos serviços prestados.

Logo, a análise a ser feita diz respeito aos serviços aos serviços propriamente ditos e efetivamente prestados. E quando considera-se que o serviço foi prestado? Vemos aqui um dos pontos cruciais ao qual não vem sendo dada tanto atenção pela doutrina.

De fato, concordamos que a materialidade do ISS seja a prestação de um serviço tributável. Esse serviço, porém, se desenvolve no contexto de um relação jurídica de direito privado, onde o tomador contrata um terceiro (prestador) para que execute o serviço pactuado. Não vemos como, diante do contexto no qual se verifica a prestação do serviço, entendermos como realizada a materialidade antes da entrega do seu resultado ao tomador do serviço.

Portanto, o que vale é a natureza do serviço, não sendo relevantes para a apreciação do critério temporal as disposições contratuais que digam respeito ao pagamento pelo serviço objeto da contratação, que pode ser antecipado ou parcelado no tempo, sem qualquer vinculação à prestação efetiva do serviço, já que decorrem de acordo de vontade das partes contratantes. Até porque, como já dissemos e repetimos, o pagamento não integra a materialidade deste imposto.

Ora, se o serviço objeto da contratação for a elaboração de um parecer jurídico por um advogado, podem as partes ajustar parte do pagamento para a data de assinatura do contrato, sendo o restante devido com a entrega do parecer. Quando se considera prestado o serviço? Quando da entrega do parecer, não havendo que se falar em pagamento do ISS naquele primeiro momento, em que se realizou a antecipação de parte do pagamento, já que não configurada a materialidade do imposto em questão apta a ensejar o nascimento da obrigação tributária.

A questão atinente ao aspecto temporal suscita um outra série de questões relativas à natureza fracionável ou não do serviço. Valemo-nos, mais uma vez, das preciosas lições de Aires F. Barreto, com a qual concordamos, no sentido de que:

essa bipartição é crucial porque se o fato for fracionável, o aspecto temporal pode ser tido por completado quando da ultimação de cada fração. Se, inversamente, não puder ser seccionado esse imposto só se tornará exigível quando da integral conclusão do fato.

A eventual partição permitirá se constate a existência de vários fatos parciais, cada qual encerrando as circunstâncias necessárias e ao mesmo tempo suficientes para o surgimento da obrigação tributária. Sempre que a segmentação dos fatos se revelar viável sem perda de sua inteireza (e configurar uma prestação de serviço) ocorrerão tantos fatos tributários quantas forem as decomposições que se fizerem possíveis.³⁴³

Há serviços que, portanto, que comportam essa decomposição no tempo, ficando o legislador autorizado a, nestes casos, considerar ocorrido o fato jurídico tributário do ISS em cada uma das etapas, como é o caso citado pelo aludido autor³⁴⁴, em que se contrata um serviço de construção civil pavimentação de 10 km de estrada. Neste caso, pode-se considerar que a cada trecho concluído (por exemplo, a cada 1km) haverá a incidência do ISS, a despeito de as demais etapas ainda estarem pendentes de construção.

O mesmo poderá se afirmar nas hipóteses de obrigações de trato sucessivo ou de execução continuada, a exemplo de contratos celebrados para prestação de serviços de assistência técnica que permitiram, a princípio, o fracionamento da obrigação para fins meramente tributários, de modo a ensejar a incidência do imposto ao final de cada mês. Nestes contratos, há um único vínculo, incumbindo às partes executarem as prestações durante um período de tempo, determinado ou não.

José Eduardo Soares de Melo dá o seguinte exemplo:

Nos serviços de conservação de máquinas e aparelhos industriais contratados por um período de 24 meses, e com pagamentos mensais, o lançamento do ISS deverá ocorrer ao final de cada mês em razão da execução dos serviços periódicos, não se podendo cogitar de uma manutenção que somente estaria concluída após o decurso de dois anos. Não há que se confundir o serviço de manutenção de elevadores (contratação anual, com pagamentos a cada trinta dias), sujeito à

³⁴³ BARRETO, Aires Fernandino. *O ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 248.

³⁴⁴ *Ibid.*, loc. cit.

incidência do ISS ao final de cada mês; com o serviço de conserto de elevadores (estipulado contratualmente para um período anual, também com pagamentos mensais), sujeito ao ISS somente após a conclusão dos serviços.³⁴⁵

Nestas hipóteses (obrigações de trato sucessivo), as partes definem, previamente, a extensão das prestações, deveres e especificidades do adimplemento e bem assim a respectiva contraprestação; naquelas (execução continuada), embora haja um acordo preliminar de vontades, a precisa demarcação das prestações a cargo das partes é definida posteriormente.³⁴⁶

Se a obrigação é de trato sucessivo, ou não; de execução continuada, ou não, nos parece que o primeiro critério classificatório a ser observado, porém, para a válida configuração do critério temporal do ISS (o momento em que se considera efetivamente prestado o serviço contrato), é o que diz respeito à possibilidade de fracionamento, ou não, do serviço. Independentemente do tempo da contratação, se for possível a decomposição do serviço no tempo, nada obsta a que o legislador prescreva a incidência do ISS também de forma fracionada (que pode ser mensal, bimestral etc).

No que se refere ao critério temporal do ISS na importação de serviços, entendemos que todas as considerações feitas em relação ao ISS incidente nas operações internas valem perfeitamente.

Tanto nos casos envolvendo serviços cujas prestações (processo) ocorram no exterior, sendo o seu resultado (produto) direcionado a tomador estabelecido no Brasil, como naqueles outros em que o serviço tem a início no exterior, mediante desenvolvimento de atividades-meio, sendo o mesmo concluído no Brasil, o átimo de tempo a ser considerado pelo legislador ordinário na instituição desta exação não poderá ser anterior à ultimação da obrigação de fazer, considerando como o momento em que a utilidade é entregue, disponibilizada ao tomador do serviço.

³⁴⁵ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 3. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2003, p. 144.

³⁴⁶ *Ibid.*, p. 249.

4.5 Critério espacial

Um dos aspectos que causa as mais calorosas discussões em torno do ISS diz respeito ao seu critério espacial, ou seja, ao local em que, uma vez ocorrido o fato jurídico tributário previsto abstratamente na regra-matriz de incidência do imposto, reputar-se-á devida a obrigação tributária.

Hugo de Brito Machado bem identifica essa problemática, que é inerente ao próprio caráter imaterial da prestação do serviço:

De fato, não há dificuldade na definição do aspecto espacial da hipótese de incidência tributária em se tratando de tributação sobre a propriedade de bens corpóreos, mormente em se tratando de bem imóveis. [...]

A situação é bem mais complexa, porém, quando se trata do Imposto sobre Serviços de – ISS, dado o caráter imaterial ou incorpóreo, dos serviços, cuja prestação constitui o seu fato gerador. Realmente, a prestação de um serviço consiste não somente na execução de um trabalho, ou de obra material, mas também no desempenho de uma atividade ou de trabalho intelectual, algo indiscutivelmente imaterial e que, por isso, não está necessariamente vinculado a limites territoriais.³⁴⁷

E as divergências vêm de longa data. Em breve retrospecto, podemos dizer que elas surgiram com o Decreto-lei n. 406/68, em cujo art. 12, fixava os critérios a serem observados pelos Municípios quando da instituição tributo, para determinação do local em que se consideraria este como devido.

Ao estabelecer as diretrizes a serem seguidas pelos entes municipais, o Decreto-Lei n. 406/68 encontrava-se em perfeita consonância com os mandamentos constitucionais (mesmo com a instituição da Nova Ordem, pela Constituição Federal de 1988, que o recepcionou como lei complementar), na medida em que, integrando a norma de competência do ISS, se prestava a estabelecer normas gerais sobre a tributação pelo ISS, tanto quanto a prevenir conflitos de competência entre os Municípios. Dispunha o citado artigo:

³⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Local da ocorrência do fato gerador do ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 58. São Paulo: Dialética, p. 45-53, jul. 2000, p. 46.

Art. 12. Considera-se local da prestação de serviço:

- a) o do estabelecimento do prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- b) no caso da construção civil, o local onde se efetuar a prestação;

Havia, portanto, dois critérios para delimitação da competência municipal quando da instituição do ISS. Um deles, adotado como regra geral, pelo qual os municípios eram competentes para exigir o ISS em relação aos serviços arrolados nos itens 1 a 100, da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/68, caso o estabelecimento prestador estivesse dentro dos seus limites territoriais; o outro, trazendo a única exceção então prevista, em relação aos serviços descritos no item 101³⁴⁸ que, pela sua natureza, ficariam submetidos à lei do município no qual eram realizados.

Essa opção feita pelo legislador à época, a nosso ver, em absoluto contrariava qualquer preceito constitucional relativo ao arquétipo constitucionalmente previsto do ISS, já que, como vimos, a definição de critérios para fixação da competência municipal para exigência do imposto incumbe ao legislador complementar.

Quais os limites a serem observados neste mister? A própria materialidade do imposto, consistente em uma prestação de serviço, na qual se identificam a figura do tomador dos serviços, do prestador de serviços (estabelecimento prestador) e o local onde o serviço é prestado, caso não coincida com aquele no qual esteja situado o estabelecimento prestador.

Para que se faça a vinculação de um determinado fato jurídico tributário a determinado Município, é necessária e suficiente a existência de um elemento de conexão entre *o fato* e o território do Município, podendo o legislador, caso assim entenda, eleger até mais de um critério de conexão, a ser observado, seja subsidiariamente, seja cumulativamente.

Neste contexto, parece-nos ter sido instituída a regra que definia o local onde deveria se considerar devido o imposto, pelo art. 12, do Decreto-Lei n. 406/68: elegeu, como regra geral, um critério de conexão pessoal (ligado a aspectos subjetivos dos

³⁴⁸ O item 101 refere-se aos serviços de “exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros definidos em contrato, atos de concessão ou permissão ou em normas oficiais.”

realizados do fato), excepcionando a regra pela opção de um critério de conexão objetivo (ligado a aspectos materiais do fato).

A despeito da previsão normativa, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento, a nosso ver como verdadeiro legislador positivo, no sentido de que o local da prestação de serviços seria o único critério possível para fins de definição do critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS, para todo e qualquer serviço previsto na lista. Confira-se:

Embargos de Divergência. ISS. Competência. Local da prestação de serviços. Precedentes.

Para fins de incidência do ISS – Imposto sobre Serviços -, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se revele o teor do art. 12, alínea *a*, do Decreto-Lei n. 406/68. Embargos rejeitados.³⁴⁹

Parte expressiva da doutrina defende o acerto do STJ na apreciação da matéria, concebendo o princípio da territorialidade apenas do ponto de vista material ou objetivo, ou seja, o tributo somente poderia ser exigido no espaço geográfico em que riqueza teria sido gerada. Este entendimento defluiria diretamente do Texto Constitucional. Neste sentido, Marcelo Caron Baptista:

não há como dissociar a materialidade daquele exato local em que o serviço foi prestado, ou seja, do local em que o esforço do prestador fez desaparecer o dever jurídico contratual. Entende-se, então, que ao legislador infraconstitucional é vedado, por força do próprio sistema jurídico, considerar que o fato se deu em local diverso daquele em que a sua materialidade foi verificada. Haveria uma sobreposição de fenômenos físico – esforço humano dado em local A – e jurídico – cumprimento do dever jurídico em local B – nesse caso inconciliáveis.³⁵⁰

Assim também José Eduardo Soares de Melo:

Dentre a gama de elementos pertinentes à realização da espacialidade material, tais como o domicílio, o estabelecimento, fonte, território,

³⁴⁹ STJ, Embargos de Divergência no REsp.n. 130.792. Rel. Min. Ari Pargendler. Rel. p./Acórdão: Min. Nancy Andrigui. Dj 12/06/2000.

³⁵⁰ BAPTISTA, Marcelo Caron. *O ISS – Do Texto à Norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 517.

origem ou destinação de bens, e negócios, envolvendo as partes da relação jurídica implicadora do tributo, não que se perquiridas as diretrizes plasmadas na Constituição Federal, consoante as competências tributárias.

Compreende tanto o âmbito territorial de validade da lei – circunscrevendo-se aos limites geográficos da pessoa de direito público –, como o local da específica realização do fato gerador.³⁵¹

Não vislumbramos, contudo, no Texto Constitucional, qualquer limitação ao princípio da territorialidade no sentido de que sejam eleitos exclusivamente critérios de conexão de índole material, como será mais bem delineado no tópico seguinte.

Traz-nos um certo conforto constatar que não estamos isolados neste entendimento, tendo Misabel Derzi se manifestado nessa linha:

A citada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça negligenciou, no entanto, pontos essenciais da questão, pois o legislador de normas gerais pode eleger critério espacial diferente do *local* da execução do serviço, desde que se mantenha conexão com o território municipal, por exemplo, o *local* do estabelecimento prestador.³⁵²

O cerne da preocupação do STJ na consolidação deste entendimento, consistia na tentativa de combater a fraude ou a simulação, vez que grande número de contribuintes se instalava num determinado Município que atribuía alíquotas menores ao imposto, diferente do local onde prestavam seus serviços ou em que efetivamente mantinham um estabelecimento prestador. Além disso, buscou o STJ, por meio deste entendimento, realizar uma redistribuição de receita do ISS mais equânime entre pequenos e grandes Municípios, frente ao fato de que grandes prestadores sempre buscavam se instalar em Municípios de maior relevo econômico.³⁵³

Louvável a preocupação do E. Tribunal Superior. Porém, indubitavelmente, problemas dessa natureza devem ser sanados pelos meios próprios, a saber, por leis veiculadas pelo Poder Legislativo. Não cabe ao Judiciário realizar a “distribuição justa da riqueza” em lídimo espírito “Robinwoodiano”. Cabe, isto sim, ao

³⁵¹ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 3. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2003, p. 146-147.

³⁵² DERZI, Misabel de Abreu Machado. *O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza*. ISS na LC 116/03 e na Constituição. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 57.

³⁵³ *Ibid.*, p. 59-60.

STJ, garantir a uniformização da interpretação das leis federais, não lhe cabendo inovar, sob pena de atuação na qualidade de legislador positivo, o que não encontra respaldo na Ordem Constitucional.

E mais. Ao assim proceder, acabou o STJ por aumentar os conflitos de competência entre os Municípios, ocasionando, para os contribuintes, insegurança jurídica, desencadeando situações repugnantes de bitributação, na medida em que os Municípios onde se localiza o estabelecimento prestador tinham autorização legal³⁵⁴ para exigir o ISS e efetivamente o faziam, salvo no casos de construção civil; por outro lado, os demais Municípios, em razão das reiteradas decisões do STJ, passaram a exigir o ISS em razão do local da efetiva prestação tributo.

Este o panorama até a edição da Lei Complementar n. 116/03, em 31 de julho de 2003 que, na tentativa de pacificar os conflitos de competência tributária entre os Municípios, agravados pelo posicionamento do STJ, elaborou com mais cuidado as diretrizes para delimitação do critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS, a ser instituído pelos Municípios.

Em verdade, não houve alteração substancial do direcionamento já expressado por meio do Decreto-Lei n. 406/68, tendo o legislador complementar, em verdade, reiterado o entendimento de que o princípio da territorialidade constitucionalmente admitido pode valer-se de critérios de conexão com o território, tanto de índole material (objetiva) quando pessoal (subjativa).

Isso porque, como se pode notar a partir da leitura do art. 3º e incisos da LC n. 116/03, o legislador manteve, como regra geral para definição do critério espacial do ISS, a do *estabelecimento prestador* (art. 3º, *caput*), abrindo exceções para os casos de *importação* de serviços (art. 3º, inc. I) - quando o critério é o do estabelecimento do tomador - e para os serviços ali expressamente relacionados, em relação aos quais o critério a ser observado pelo legislador municipal é do local da efetiva prestação (art. 3º, incisos II a XIX, XXI e XXII).

Nota-se que, ao assim proceder, o legislador complementar manteve-se nos estritos limites da competência constitucional que lhe fora outorgada, introduzindo no ordenamento enunciados prescritivos integrativos da norma de

³⁵⁴ Isso porque, nada obstante o entendimento dominante firmado pelo STJ, não houve, em momento algum, a declaração de inconstitucionalidade da norma inscrita na alínea *a*, do art. 12, do Decreto-Lei n. 406/68.

competência do ISS, veiculando normas gerais, ao tempo em que visa disciplinar conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, e incisos c/c art.156, §3º, da CF), estabilizando as relações humanas e realizando, assim, o Direito.

4.5.1 O princípio da territorialidade e o ISS. Critérios de conexão possíveis.

Para início, vale retomar advertência feita por Paulo de Barros Carvalho, quanto à diferenciação entre âmbito de validade territorial das normas municipais e o aspecto espacial da hipótese de incidência tributária. O primeiro coincide com os limites territoriais (geográficos) da pessoa tributante e pode, ou não, coincidir com o aspecto espacial. O último, por sua vez, é a previsão hipotética das notas que permitem a localização de um determinado fato jurídico tributário em determinado lugar, para fins de tributação. Vale citar trecho bastante elucidativo de texto do autor:

Em face da grande difusão desses últimos, tornou-se freqüente o embaraço dos especialistas ao conceituar o critério espacial das hipóteses tributárias. Muita vez o encontramos identificado com o próprio plano de eficácia territorial da lei, como se não pudesse adquirir feição diferente. A despeito disso, porém, percebemos, com transparente nitidez, que critério espacial da hipótese e campo de eficácia da lei tributária são entidades ontologicamente distintas. E vamos exibir a distinção com referências práticas bem visíveis. O IPI, tomado na regra que prevê a incidência sobre a importação, e o IR, ambos de competência da lei federal, apresentam critérios espaciais radicalmente diversos: o fato jurídico tributário, na primeira hipótese, há de ocorrer nas repartições aduaneiras, de número limitado e situadas em localidades determinadas. Por outro lado, o IR alcança, em linhas genéricas, não só os acontecimentos verificados no território nacional, mas até fatos, explicitamente tipificados, e que se compõem para além de nossas fronteiras.

[...]

Os modelos trazidos à colação propõem uma inferência que vemos iluminada com forte claridade metodológica: o critério espacial das normas tributárias não se confunde com o campo de validade da lei.³⁵⁵

³⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 272-273.

A despeito de distintos, não discutimos que para a sua validade o critério espacial eleito pelo legislador infraconstitucional deve situar-se dentro do âmbito de eficácia territorial da lei (relação de continência). Esse limite deriva do princípio da territorialidade que, como vimos, está implícito na Constituição Federal, sendo corolário da Soberania (nas relações internacionais) e dos princípios federativo e da autonomia dos municípios (nas relações internas).

Segundo Heleno Taveira Torres,

É o princípio da territorialidade que fundamenta o aspecto espacial das normas tributárias sobre fatos juridicizados pelo ordenamento, estabelecendo uma reserva de exclusividade para a aplicação das leis do Estado, mesmo que tais fatos sejam identificados fora do respectivo território.³⁵⁶

Chamamos a atenção para o fato de que o princípio da territorialidade de que tanto falamos, apesar de vir sendo objeto de estudos mais aprofundados no âmbito das relações internacionais (Direito Tributário Internacional), apresenta-se igualmente imprescindível para a análise das relações internas.

Com efeito, quando tratamos deste princípio no Cap. II, item “2.2.1.c”, vimos que, em um Estado como o brasileiro, que se apresenta sob a forma de uma federação, pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal (art. 1º, da CF/88), ganha extrema relevância para a delimitação das esferas de competência dos respectivos entes políticos com vistas à tributação.

Tanto maior a importância quando falamos do Imposto sobre Serviços, cuja competência para instituição e cobrança foi outorgada a cada um dos mais de 5.500 Municípios brasileiros, além do Distrito Federal, todos ávidos pelo aumento da arrecadação, ao tempo em que se vê o STJ, arvorando-se no papel de Poder Executivo, desconsiderando critérios legitimamente eleito pelo legislador complementar³⁵⁷.

Parece-nos que a grande questão de fundo envolvendo o aspecto espacial da regra-matriz de incidência do ISS, desde o Decreto-Lei n. 406/68 até os dias

³⁵⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 70-71.

³⁵⁷ Cf. panorama traçado no item 4.1. *supra*.

atuais, está diretamente relacionada ao conteúdo e alcance que do princípio da territorialidade tal como pressupostos pela Constituição Federal.

Pois bem. A observância ao princípio da territorialidade se revela por meio da adoção de determinados critérios de conexão que permitam vincular uma determinada situação, pessoa ou coisa a um determinado território (espaço geográfico nos lindes do qual o ente competente exerce os atributos inerentes à competência tributária). Segundo Alberto Xavier:

O elemento de conexão é o elemento de previsão normativa que, determinando a “localização” de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação desse ordenamento a essa mesma situação.³⁵⁸

Enquanto previsão normativa, temos que os critérios de conexão se apresentam sob a forma de enunciados prescritivos (sem sentido deôntico completo) que constitutivos da regra-matriz de incidência tributária (norma geral e abstrata), auxiliam na identificação do sujeito ativo competente para exigência do tributo.

Temos defendido que, para que seja exercida a competência tributária, haverá que existir, necessariamente, um, ou alguns, critérios de conexão, vinculando um fato, uma coisa ou as pessoas ao território de determinada pessoa política.

A doutrina especializada tem se manifestado no sentido de que o princípio da territorialidade abrange, não apenas a vinculação de determinada situação da vida em virtude de elementos objetivos (reais) do fato jurídico tributário, mas, igualmente, elementos subjetivos deste mesmo fato jurídico tributário. Vejamos a manifestação de Heleno Taveira Torres:

Em um sistema que atenda ao tipo *territorial puro*, a tributação justifica-se exclusivamente pela localização da categoria reidual como tendo sido produzida no interior dos limites territoriais, definida por critérios de conexão de natureza material, ou objetiva, presentes na fonte efetiva de rendimentos, ou subjetivas, pela presença do beneficiário, residente ou não-residente, no território.³⁵⁹

³⁵⁸ XAVIER, Alberto. *Direito Internacional Tributário do Brasil*. 5. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 252.

³⁵⁹ TÓRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 71.

Trazendo estas noções para âmbito do ISS, não vemos no Texto Constitucional qualquer limitação quanto à atuação do legislador complementar, seja editando normas gerais em matéria tributária, seja editando normas com vistas a dirimir conflitos de competência ou estabelecendo limitações ao poder de tributar, para que preveja outros elementos de conexão, igualmente válidos, que não, unicamente, aquele adotado pelo STJ, consistente no *local da efetiva prestação*.

Neste sentido, Misabel Derzi, ao criticar o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça que restringiu o aspecto espacial do ISS previsto pelo Decreto-Lei n. 406/608 ao local da prestação do serviço, sendo certo que a crítica feita pela autora mantém-se atual e coerente com a edição da LC n. 116/03:

A citada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça negligenciou, no entanto, pontos essenciais da questão, pois o legislador de normas gerais pode eleger critério espacial diferente do *local* da execução do serviço, desde que se mantenha conexão com o território municipal, por exemplo, o *local do estabelecimento prestador*.³⁶⁰

Não podemos nos deixar cair no engano de supor que o princípio da territorialidade aplicável ao ISS exige para que determinada prestação de serviços seja tributada por município brasileiro que o *fazer* aconteça, necessariamente, no País (critério de conexão territorial material).

De fato, o que se exige, pelo princípio da territorialidade é que haja um critério de conexão legítimo, que vincule determinado fato, pessoa ou situação ao território do ente que pretende realizar a incidência tributária o qual não necessariamente terá que ser a efetiva prestação do serviço.

Tanto é assim que, ainda na vigência do DL n. 406/68, já tinha o legislador privilegiado, como forma de dirimir conflitos de competência, o local do estabelecimento prestador como apto a determinar a incidência do ISS. Ou seja, valeu-se o legislador de um critério de conexão territorial pessoal, localizando a ocorrência do fato jurídico tributário a partir de um dos seus aspectos subjetivos (local do estabelecimento prestador).

³⁶⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza*. ISS na LC 116/03 e na Constituição. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 57.

Comentando a compatibilidade deste enunciado prescritivo com o sistema do direito positivo, Misabel Derzi, depois de fazer referência ao papel do Código Tributário Nacional – lei complementar em sentido material – como instrumento apto a introduzir normas para dirimir conflitos de competência, manifesta-se sobre a LC n. 116/03:

A Lei Complementar n. 116/2003 desempenha idêntico papel: o de evitar a bitributação, a insegurança dos contribuintes e os conflitos entre os Entes políticos envolvidos. Rejeitar critério posto em lei complementar (em sentido material) é tarefa dependente da demonstração séria de que a eleição do *local do estabelecimento prestador* infringe diretamente as normas da Carta Constitucional.

Ora, para nós, a constituição federal: “a) *autoriza escolher outro elemento de conexão territorial – em substituição ao lugar da execução da prestação – como critério de definição da competência do Município (grifos da autora).*”³⁶¹

E, apesar da jurisprudência reiterada do STJ pretender desqualificar tal norma como apta à produção dos seus legítimos efeitos, ela nunca teve a sua validade retirada do sistema pelo órgão competente, que é o Supremo Tribunal Federal.

Daí porque entendemos que, a partir do momento em que a própria Constituição, por meio da EC n. 03/93, afirmou a adoção do critério do destino nas operações envolvendo o comércio internacional de serviços, nada impediria ao legislador complementar em adotar, como critério de conexão possível para determinar o local da ocorrência do evento descrito na hipótese normativa, aquele no qual se identifique o resultado do serviço, ou seja o *local do estabelecimento do tomador ou intermediário*.

Nesse sentido também se posiciona Alessandra M. Brandão Teixeira:

Embora a regra geral determine que o imposto será devido no local do estabelecimento prestador, nos casos de importação do serviço, o imposto será devido no local onde se verifica o resultado da prestação, que é o do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço.

Esse fato não rompe com o perfil constitucional do ISS, porque o resultado é uma etapa (efeito) do processo de prestação de serviço, que é o fato gerador do ISS. Nesse caso, foi eleito um aspecto espacial diferente

³⁶¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza*. ISS na LC 116/03 e na Constituição. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 73.

da regra geral, mas perfeitamente compatível com a estrutura lógica do imposto.³⁶²

Tal como ocorreu em relação às prestações de serviços desenvolvidas integralmente em território nacional - em relação às quais o legislador complementar elegeu o estabelecimento prestador para atribuir a competência ao Município no qual está situado -, como na novel possibilidade de tributação da “importação” de serviços, o legislador complementar optou pela utilização de critérios de conexão territorial de índole subjetiva.

Já afirmara Misabel Derzi sobre esta possibilidade legislativa:

Para dirimir os casos de conflitos entre os Entes tributantes, cumprindo sua função constitucional, o Decreto-lei n. 406/68 elegeu como aspecto espacial da hipótese, elementos de conexão existentes em território municipal. Tais elementos de conexão escolhidos (o local do estabelecimento-prestador, ou da sede, ou o local da execução, nas atividades de construção civil) atuarão como presunção (*juris et de jure*). Já exemplificamos com numerosas hipóteses semelhantes existentes no campo internacional, interestadual ou mesmo com as soluções adotadas pela Comunidade Europeia, para as prestações de serviços.³⁶³

Em se tratando do ISS sobre a importação de serviços, a situação difere, apenas, no propósito do legislador complementar que não está em dirimir conflitos de competência tão somente, mas em estabelecer normas gerais em matéria tributária (art. 146, III, *a*, da CF/88).

Decerto são altamente complexos os elementos de conexão possíveis na tributação da prestação de serviços, seja no plano internacional, seja internamente; e esta dificuldade, como vimos, decorre da própria materialidade consubstanciada na prestação de serviços que, em muitos casos, não se realiza em um único lugar, além da dificuldade em se caracterizar o local efetivo da sua execução.

Hugo de Brito Machado, em estudo sobre o aspecto espacial do ISS como sendo o local do estabelecimento prestador concorda com Misabel Derzi, falando,

³⁶² TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. *O ISSQN e a importação de serviços*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 212.

³⁶³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza*. ISS na LC 116/03 e na Constituição. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 58.

porém, em instituição de *ficção jurídica* por parte do legislador complementar: “Cuida-se de opção do legislador, que instituiu uma ficção jurídica. O local do serviço está assim entendido por ficção jurídica.”³⁶⁴

Independente da importância de tratarmos da distinção entre as presunções e ficções jurídicas, o que se será feito no item seguinte, há quem entenda que, no caso do ISS sobre as “importações” de serviços, a utilização da ficção jurídica para definição da competência em razão local do estabelecimento do tomador ou intermediário encontraria óbice no ordenamento jurídico pátrio, já que a competência atribuída ao legislador complementar na fixação de normas gerais resume-se a *definir*, e não, *estipular* o fato gerador do ISS.³⁶⁵

Não concordamos com esse entendimento, como será demonstrado adiante.

4.5.2 Enunciados relativos à fixação da competência para determinação do critério espacial do ISS. Presunção ou ficção jurídica?

A LC n. 116/03, como visto, dando objetividade ao princípio do destino na tributação incidente sobre o comércio internacional de serviços, estabeleceu a incidência do ISS na importação de serviço, caracterizando esta como a situação em que (i) os serviços sejam provenientes do exterior ou (ii) cuja prestação tenha sido iniciada no exterior do País, mas concluída no Brasil.

Como visto, a materialidade da regra-matriz de incidência tributária permaneceu estritamente aquela constitucionalmente autorizada, a saber, a *prestação* de serviços.

Essa previsão, contudo, promoveu alterações no que se refere aos aspectos espacial e pessoal da regra-matriz de incidência tributária, sendo estes os principais pontos de divergência na doutrina que questiona a compatibilidade deste dispositivo com a norma de competência do ISS em sentido estrito, aí considerados,

³⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Local da ocorrência do fato gerador do ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 58. São Paulo: Dialética, p. 45-53, jul. 2000, p. 45.

³⁶⁵ Nesse sentido, Eduardo Carvalho Borges (*O ISS, os serviços provenientes do exterior, e a jurisprudência*. ISS na Lei Complementar n. 116/03. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 128-139).

portanto, os princípios e demais enunciados constitucionais e infraconstitucionais integrativos da desta norma.

Estas alterações implicam em instituição de tributo novo, carente de fundamento de validade na Constituição? Entendemos que não. Trata-se, efetivamente, de nova regra-matriz de incidência tributária, em virtude da alteração dos elementos espacial e subjetivo (sujeição passiva), não havendo, entretanto, qualquer mácula ao regime jurídico do ISS construído a partir do Texto Constitucional.

Como compatibilizar, porém, a incidência do ISS sobre serviços provenientes do exterior ou cuja prestação tenha sido iniciada no exterior, com o princípio da territorialidade (eficácia de uma determinada lei a um ordenamento jurídico em virtude de elementos de conexão) e com o critério espacial eleito pelo legislador complementar, como sendo *o local do estabelecimento do tomador do serviço ou intermediário* (inc. I do art. 3º, da LC n. 116/03)? Teria o legislador complementar se valido de uma presunção ao eleger como competente para exigir o ISS o município onde esteja situado o estabelecimento tomador? Tem ele competência para tanto?

O art. 3º da LC n. 116/03 traz os critérios para definição do local onde deverá ser considerado prestado o serviço que deverão ser observados pelos Municípios, com a finalidade de evitar, assim, conflitos de competência entre os mais de 5.500 municípios integrantes da Federação. Segue o seu teor:

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

I- do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II - da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III - da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV - da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V - das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI - da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII - da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII - da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX - do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X - (VETADO)

XI - (VETADO)

XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII - da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV - da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV - onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI - dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII - do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII - da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX - do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI - da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII - do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

Da leitura deste dispositivo podemos observar que, no *caput*, há a previsão da regra geral que permite a localização das prestações de serviço, no espaço; os incisos, trazem inúmeras exceções, dentre as quais aquela referente aos casos em que se

configure uma importação de serviços. Ou seja, o legislador complementar, para definição das exceções à regra geral do estabelecimento prestador como local onde se considera prestado o serviço, valeu-se da própria natureza dos serviços prestados.

É dizer, naqueles casos em que, necessariamente, a atividade é desenvolvida e o resultado (bem material) é alcançado em um determinado local (incisos II a XIX, XXI e XXII), o critério eleito pelo legislador foi o da conexão territorial real ou objetiva do evento descrito no antecedente normativo com o município em cujo território for realizada a atividade. Ocorre que os serviços arrolados na Lista anexa à LC n. 116/03 podem, em grande parte, ser desenvolvidos a partir de diferentes localidades, produzindo para neste mesmo município em que produzidos ou em outros, o que poderia causar graves problemas de bitributação, além de dificultar sobremaneira a atuação dos fiscos municipais nos procedimentos de fiscalização e exigência do ISS.

Nesta situação, por exemplo, o caso de um fotógrafo estabelecido em São Paulo que é contratado para realizar serviços para uma revista estabelecida no Rio de Janeiro e é escolhido como local para a produção das fotos as praias do Litoral Norte de Salvador. Qual seria o município competente para exigir o ISS? Nos três casos, haveria, em tese, critérios de conexão possíveis do fato jurídico com o território de cada um dos municípios (local do estabelecimento prestador; local do estabelecimento do tomador; local da efetiva prestação, respectivamente).

Para tentar minimizar os prováveis conflitos decorrentes da inerente complexidade que envolve estas prestações de serviços, o legislador complementar estabeleceu, como regra geral para definição da competência, o local do *estabelecimento prestador*; para os casos previstos no incisos II a XIX, XXI e XII, prevaleceu o local da efetiva prestação do serviço, com exceção do inciso XX, que trata da locação da mão de obra, cuja competência é fixada levando-se em conta o local do estabelecimento do tomador.

E, para os casos dos serviços provenientes do exterior ou cuja prestação lá tenha se iniciado, enquadrando-se como tais aqueles em que o prestador é um não residente e que não detém estabelecimento prestador no Brasil, independentemente na natureza do serviço, a regra aplicável é a do local onde estiver o estabelecimento do tomador ou intermediário dos serviços.

Ao assim proceder, teria o legislador complementar recorrido ao recurso da presunção ou mesmo da ficção, para a eleição dos critérios definientes voltados à fixação dos limites competenciais dos municípios?

Para nos posicionarmos com segurança, importante tecermos algumas considerações em relação às presunções, assim como em relação às ficções, suas características e as limitações para o seu uso no campo do Direito Tributário.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, as presunções se inserem no âmbito processual das provas, mais especificamente das provas indiretas:

As provas são consideradas *diretas* quando fornecem ao julgador idéia concreta do fato a ser provado; são *indiretas* quando se referem a outro acontecimento, que não propriamente aquele objetivado pela prova, mas que com ele se relacionam, chegando-se ao conhecimento do fato a provar mediante raciocínio dedutivo, que toma por base o evento conhecido.³⁶⁶

E continua o Autor, sobre as presunções: “É lícito afirmar-se, portanto, que a presunção é o resultado lógico, mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é, simplesmente, provável [...]”³⁶⁷

Segundo Maria Rita Ferragut, o termo presunção tem mais de uma acepção, eis que pode ser analisado sob três perspectivas distintas: como proposição prescritiva, relação e fato:

Como *proposição prescritiva*, presunção é norma jurídica deonticamente incompleta (norma *lato sensu*), de natureza probatória que, a partir da comprovação de um fato diretamente provado (fato indiciário), implica o fato juridicamente provado (fato indiciado).

Como *relação*, seria o vínculo que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-lhe dever e direito de construir indiretamente um fato.

Já como *fato*, presunção é o conseqüente da proposição (conteúdo do conseqüente do enunciado prescritivo), que relata um evento de

³⁶⁶ A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 34. São Paulo: Dialética, p. 104-116, jul. 1998, p. 109.

³⁶⁷ *Ibid.*, loc. cit.

ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutada mediante apresentação de provas contrárias.³⁶⁸

Dentre as classificações adotadas pela doutrina acerca das presunções tem-se que estas podem ser (i) simples ou *hominis* e (ii) legais. Dentre estas últimas, há as chamadas presunções relativas ou *juris tantum* e as presunções absolutas o *juris et de jure*.³⁶⁹

As presunções *hominis*, admitidas pelo direito, caracterizam-se como normas individuais e concretas, que revelam um raciocínio lógico desenvolvido pelo aplicador da norma: a partir da existência de um fato concreto (indícios), ele forma sua convicção, declarando a existência de fato indiretamente conhecido.

As presunções legais, por sua vez, revelam-se sob a forma de enunciados prescritivos contidos em normas gerais e abstratas: a partir da existência de um fato A, contingente, presume-se a existência de um fato B (presumido como ocorrido). Nos casos das presunções *juris tantum*, poderá o cidadão contra quem foi aplicada a norma, desfazer a presunção, provando o contrário, ou seja, que apesar da existência de um fato A, não ocorreu o fato B.

As presunções legais em Direito Tributário existem para sanar a dificuldade de se provar certos fatos mediante prova direta, contribuindo para disciplinar o procedimento de construção de fatos jurídicos e propiciando maior efetivação do direito, na medida em que permite que alguns fatos sejam conhecidos a partir da relação de implicação entre os indícios e o fato indiciado.³⁷⁰

As ficções jurídicas, por sua vez, não se confundem com as presunções, já que consubstanciam regras de direito material que criam uma verdade legal contrária à verdade natural, fenomênica. Seguindo nesta linha, complementa Maria Rita Ferragut sobre as ficções:

O que se privilegia, por necessidade, é a falsidade empírica do evento, pois mesmo sendo conhecida a inoocorrência do evento descrito no fato, o

³⁶⁸ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 112-113.

³⁶⁹ PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Ficções tributárias: identificação e controle*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 260-269.

³⁷⁰ FERRAGUT, op. cit., p. 146-147.

sujeito terá que cumprir com as conseqüências que deveriam advir apenas se a situação fática tivesse acontecido.

Imputa-se a determinado fato, em outras palavras, conseqüências jurídicas de outro.³⁷¹

Ao contrário do que ocorre nas presunções, na ficção jurídica nada se presume, na medida em que a ligação que existe entre o fato conhecido e aquele cujo evento é fictício não poderia ser estabelecida por inferência a partir de determinado fato indiciário.

Se é certo que o direito, ao criar as suas próprias realidades, atribui a determinados fatos efeitos que não lhe seriam próprios ontologicamente, já que, na esteira dos ensinamentos do prof. Souto Maior Borges, os institutos jurídicos são aqueles deontologicamente normatizados, por outro lado, o próprio sistema do direito positivo impõe limites à sua criação.

Em se tratando de Direito Tributário, há que se ter ainda maior cuidado na criação de ficções jurídicas, em razão dos princípios que o orientam, dentre os quais a legalidade, a tipicidade e a discriminação de competência.

Daí a conclusão de Maria Rita Ferragut no sentido de ser inconstitucional a utilização de ficções, “especificamente no que tange à criação de obrigações tributárias, já que na ficção jurídica considera-se como verdadeiro aquilo que, da perspectiva fenomênica, é falso, ou seja, tem-se como fato jurídico um fato que, diante da realidade fática e jurídica comprovada, não é.”³⁷²

No mesmo sentido, Tércio Ferraz Junior, que sustenta ser vedado ao legislador a utilização do instrumento da ficção para definir o fato gerador da obrigação tributária, na medida em que tal recurso modificaria os limites da competência tributária e, por conseguinte, a ofenderia a norma consitutucional de outorga de competência, bem como ao art. 110, do CTN. São suas as seguintes palavras:

Com efeito, o direito tributário é um direito em estado de dependência da maior parte dos outros ramos do direito, pressupondo as instituições neles estabelecidas. Assim, quando nele se tenta fazer uso de ficções, o que se percebe é que o legislador, na verdade, está se livrando da realidade econômica juridicamente institucionalizada, o que não é aceitável. [...]

³⁷¹ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 156.

³⁷² *Ibid.*, p. 160-161.

Em consequência, não se nega que o Congresso Nacional possa restringir ou ampliar o conceito de fato gerador, mas não possa fazê-lo além de limites compatíveis com o sistema tributário nacional.³⁷³

Quanto à possibilidade de sua utilização pelo legislador, o mesmo autor indica três funções para as quais se presta a ficção, desde que respeitados os demais limites imposto pelo sistema do direito tributário positivo, quais sejam: (i) substituir, definitiva ou provisoriamente, uma realidade cuja constatação se revele incompatível com os objetivos por ela visados; (ii) manter uma sistematização que se revele ameaçada pela estreiteza e rigidez conceituais; (iii) remediar as dúvidas geradas pelo incognoscível ou difícil de se conhecer dentre o de uma ordem dada.³⁷⁴

Diante destas considerações, entendemos que o legislador complementar, ao fazer uso de elementos de conexão territorial de índole subjetiva para determinar a competência dos municípios para exigência do ISS, utiliza-se de ficção jurídica plenamente compatível com o ordenamento jurídico pátrio.

Isso porque não se está diante da criação, por ficção jurídica, de um fato jurídico tributário, em relação ao qual se imputa o cumprimento de uma obrigação tributária, não havendo que se falar, portanto, em alargamento da regra-matriz de incidência tributária, mediante violação a norma de competência do ISS.

A prestação de serviços, materialidade eleita pelo Texto Constitucional na rígida repartição de competências tributárias, deverá necessariamente ocorrer. Nada se presume ou se cria quanto à realização deste evento, no mundo fenomênico, de maneira que não se pode atribuir à utilização da ficção jurídica para definição do local onde ocorreu a prestação, a criação de obrigação tributária.

Ficto é o local onde ocorreu a prestação de serviços; ao assim proceder, o legislador complementar está atuando no âmbito da competência que lhe fora outorgada pela Constituição, no art. 146, seja para dirimir conflitos de competência, seja para estabelecer normas gerais de direito tributário – que não se confundem, registre-se, com a criação de materialidades que destoem da previsão constitucional.

³⁷³ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. A definição de produtos semi-elaborados e os limites da ficção jurídica. *Revista Direito Mackenzie*, n. 2, ano I. São Paulo, 2003, p. 24.

³⁷⁴ *Ibid.*, p. 25-26.

Ainda assim, não tem o legislador ampla e irrestrita liberdade para utilização da ficção jurídica para determinar o local da ocorrência da prestação de serviços; há que orientar-se, dentre outros, pelo princípio da territorialidade, vinculando a ocorrência do evento descrito no antecedente hipótese normativa a determinado município, em razão da presença de elementos de conexão territorial válidos, sejam eles de índole material (ou objetiva) ou de índole subjetiva.

No caso do ISS incidente nas “importações” de serviço, a ficção utilizada pelo legislador complementar quanto ao local da prestação – estabelecimento do tomador ou intermediário – se presta a atender uma das funções elencadas por Tércio Sampaio Ferraz, na medida em que se faz necessária para fins de manter uma sistematização que se revele ameaçada pela estreiteza e rigidez conceituais.

Com efeito, uma vez consagrado pela Constituição Federal o princípio do destino para tributação das prestações de serviços internacionais, a sua exigência na importação de serviços far-se-ia inviável em razão de o contribuinte – prestador do serviço – não possuir estabelecimento prestador no território nacional.

Assim, ao criar a ficção de que o serviço considera-se prestado no local do estabelecimento do tomador ou intermediário, mediante a eleição um critério de conexão territorial subjetiva, plenamente compatível com o ordenamento jurídico, cumpre ao legislador complementar o seu papel de editar normas que integrem a norma de competência do ISS, viabilizando a sua cobrança pelo município competente nos casos em que se configure a “importação” de serviços.

Por fim, digna de registro a advertência feita por Hugo de Brito Machado quanto ao alcance da ficção jurídica relativa ao aspecto espacial do ISS e que vale, de igual forma, para os casos em que a opção é pelo local do estabelecimento do tomador ou intermediário:

Descabe, portanto, aferir-se, no caso concreto, se o serviço foi – ou não – efetivamente realizado no local no estabelecimento prestador, pois o legislador serviu-se da ficção de que o serviço é prestado no local do estabelecimento prestador. É importante destacar que ficto é o local onde ocorreu a prestação, não o local onde está estabelecido o prestador. Sobre este último, cabe ampla discussão e dilação probatória. Onde por

demonstrado e provado estar o estabelecimento prestador é que, por ficção, será considerada ocorrida a prestação do serviço.³⁷⁵

Demonstrada a validade da eleição do local do estabelecimento do tomador ou intermediário de serviço, ainda que por ficção, para fins de determinação do local onde se considera devido o ISS incidente na “importação” de serviço, compete-nos agora analisar como esta regra se compatibiliza com as demais regras que tratam do aspecto espacial do ISS, a saber, a regra geral do estabelecimento prestador e a regra do local da efetiva prestação, uma vez configurada a situação descrita no antecedente normativo, como atinente a uma “importação” de serviço.

4.5.3 Local Estabelecimento prestador e a importação de serviços

Como vimos, a Lei Complementar n. 116/03, no seu art. 3º, integrando a norma de competência do ISS, traz os critérios que deverão ser utilizados pelos municípios quando da instituição imposto, delimitando a eficácia territorial das normas editadas por cada ente, mediante a utilização de três critérios de conexão que, conforme demonstrado, estão em conformidade com o perfil constitucional deste tributo.

De fato, a LC n. 116/03 normatizou três critérios de conexão possíveis relativos à determinação do lugar onde é prestado o serviço, estabelecendo:

- uma regra geral – local do estabelecimento prestador (art. 3º, *caput*); e prevendo as seguintes exceções:
- local do estabelecimento do tomador ou intermediário: (i) importação de serviços provenientes do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País (art. 3º, I); (ii) fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário (art. 3º, XX);
- local da efetiva prestação, no caso dos serviços listados nos incisos II a XIX, XXI e XII, do art. 3º

³⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Local da ocorrência do fato gerador do ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 58. São Paulo: Dialética, p. 45-53, jul. 2000, p. 48.

Em relação ao que se deve entender por estabelecimento prestador, a própria LC n. 116/03, inovando em relação do DL n. 406/68, trouxe, no seu art. 4º, a seguinte definição:

Art. 4º. Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.”

O conceito de *estabelecimento prestador* já foi bastante trabalhado pela doutrina, sendo certo que a correta compreensão desta expressão, com a delimitação do alcance deste enunciado prescritivo inscrito no art. 4º, a LC n. 116/03, é a peça-chave para que sejam evitados conflitos de competência em se tratando de prestações de serviço internas.

Neste diapasão, vale citar alguns conceitos que entendemos relevantes da doutrina, sem menosprezar outros autores, que já se debruçaram sobre o tema:

- AIRES F. BARRETO: Estabelecimento prestador é qualquer local em que, concretamente, se der a prestação de serviços. O porte do estabelecimento, o modo pelo qual se desenvolve a prestação, a dimensão de poderes administrativos, a existência de subordinação a outro de maior relevo, fatores irrelevantes para caracterizar um estabelecimento, também o são para a tipificação de estabelecimento prestador. Em outras palavras, configura estabelecimento prestador o lugar no qual, de modo concreto, se exercitem as funções de prestar serviços, independentemente do seu tamanho, do seu grau de autonomia, ou qualificação específica. [...] Estabelecimento prestador é, pois, o local em que a atividade (facere) é efetivamente exercida, executada, culminando com a consumação dos serviços.”³⁷⁶

- MISABEL ABREU MACHADO DERZI: “Estabelecimento prestador do serviço é o complexo de coisas, como unidade econômica de empresa, que configure um núcleo habitual do exercício de atividade, supondo administração e gerência mínimas, aptas à execução do serviço. Tanto pode ser a sede, a matriz, filial, sucursal ou agência, sendo irrelevante a

³⁷⁶ BARRETO, Aires Fernandino. *O ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 262.

denominação do estabelecimento e a centralização ou não da escrita da pessoa. O local onde se situa cada unidade econômica – assim entendido aquele do estabelecimento prestador do serviço – atrairá a incidência da norma municipal respectiva.³⁷⁷

- MARCO AURÉLIO GRECO:²”a configuração de um estabelecimento decorrerá de elementos de fato e não de qualificações de Direito. Será o exercício concreto da atividade, aliado à identificação daquela realidade como unidade distinta e cercada de uma relevância que a faça apresentar-se perante a clientela, os concorrentes, o órgão regulador etc., como o prestador naquele local, que irá determinar quando estaremos perante um estabelecimento prestador”³⁷⁸

Como se pode inferir destas definições, a noção de estabelecimento prestador não é uniforme, a despeito da previsão legal do que venha a ser estabelecimento prestador para fins de ISS. Grande parte deste problema surgiu, como vimos, ainda na vigência do DL n. 406/68 que, a despeito de já prever a regra geral para a localização do fato jurídico tributário a do estabelecimento prestador, não trouxe qualquer elucidação a esse respeito.

Assim é que se formou a balbúrdia quanto à definição da competência dos Municípios, para qual contribuiu o Superior Tribunal de Justiça que, atuando como legislador positivo, “definiu” o critério espacial do ISS como sendo aquele da efetiva prestação dos serviços, como se fosse esse o único critério de conexão territorial aceito pela Constituição Federal.

Pois bem. Com a edição da LC n. 116/03 nos parece que o conceito de estabelecimento prestador que mais se coaduna com art. 4º é o sugerido por Misabel Derzi. Isso porque, como vimos, o legislador complementar valeu-se da utilização de ficção jurídica quanto ao local em que se considera prestado o serviço, de tal maneira que o estabelecimento prestador deve-se apresentar como unidade econômica que configure o núcleo habitual da prestação do serviço, ainda que o *facere*, conquanto possa ocorrer lá, não necessariamente assim o seja.

Voltando para a problemática da compatibilização desta regra com a hipótese que contemple serviços provenientes do exterior, temos duas situações a serem analisadas, do ponto de vista fático: (i) serviço executado no exterior, mas o resultado

³⁷⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza*. ISS na LC 116/03 e na Constituição. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 78.

³⁷⁸ Parecer inédito.

verificado em território nacional; (ii) serviço iniciado no exterior e concluído em território nacional, em ambos os casos, o prestador há de ser não residente e que não ter estabelecimento no Brasil.

Vimos que para os casos de prestações de serviços, exclusivamente, no território nacional – vigora o princípio da origem – e, por conseguinte, a regra geral para determinação do aspecto espacial do ISS é a do local do estabelecimento prestador.

Logo, se uma pessoa física ou jurídica contrata uma empresa americana para prestação de serviços de análise e desenvolvimento de sistemas e, para a prestação do serviço uma equipe de desloca para o Brasil e aqui realiza toda a atividade contratada, não estamos diante de uma “importação de serviço”, nos termos em que definidos, já que, como vimos a tributação pelo ISS, mesmo antes da LC n. 116/03, já poderia alcançar tais situações. Contudo, em razão da ausência de estabelecimento prestador, os Municípios acabavam por prever a substituição tributária nestes casos, ficando o tomador dos serviços no polo passivo da relação jurídica tributária.

Em se tratando, porém, de situação na qual o sistema seja totalmente desenvolvido no exterior para implantação em uma empresa estabelecida no Brasil, temos configurada uma das possibilidades de importação de serviços, na medida em que, nada obstante o serviço tenha sido desenvolvido fora do território nacional, o seu resultado é verificado no Brasil.

Nestes casos, aplica-se a exceção prevista no inc. I, do art. 3º, da LC n. 116/03, sendo o imposto devido no local do estabelecimento do tomador. E, como já dissemos anteriormente, não vemos qualquer impedimento a esta opção legislativa, na medida em que: (i) a materialidade continua sendo a atividade econômica consubstanciada na prestação de serviço; (ii) para definição da competência neste caso, o legislador se utilizou de dois critérios de conexão territorial que devem estar presentes, cumulativamente: um, de natureza material, que é resultado e o outro, de natureza subjetiva, que é o tomador dos serviços estabelecido no Brasil.

4.5.4 O Local da efetiva prestação de serviços e a importação de serviços

Outra situação envolvendo a importação de serviços que poderá, em um primeiro momento, abrir espaço a conflitos de competência entre os municípios assoma quando se tratar, por exemplo de algum dos serviços relacionados nos incisos II a XIX, XXI e XXII, quando a natureza da atividade o permitir.

Isso porque, em uma análise superficial, poder-se-ia pensar que, ainda que se tratasse de “importação de serviços” o imposto seria devido no local da efetiva prestação de serviços.

Citemos, como exemplo, o serviço relacionado no inc. IX, do art. 3º, da LC n. 116/03, consiste no “controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços listados no subitem 7.12 da lista anexa”.

Digamos que para a realização deste serviço, uma empresa brasileira contratou uma empresa estrangeira. Certamente a realização deste serviço deverá ser precedida de atividades-meio de análise do caso para que seja realizado o tratamento e controle, já em território nacional, porém, em município distinto daquele onde se encontra situado o estabelecimento do tomador do serviço. Enquadra-se, portanto, dentre as hipóteses de “importação” de serviços.

Qual seria a regra aplicável para a exigência do ISS: aquela do inc. I, do art. 3º, da LC n. 116/03 - que estabelece que o imposto é devido no local do estabelecimento tomador -, ou a regra prevista no inc. IX, do art. 3º, do mesmo texto normativo, que determina que o imposto é devido no local da efetiva prestação do serviço?

A antinomia é mais aparente do que real, devendo ser aplicada a regra prevista no inc. I, do art. 3º, que estabelece como competente o município no qual está situado o estabelecimento do tomador do serviço.

Assim nos parece na medida em que, ao instituir a regra prevista no inc. I, do art. 3º, da LC n.116/03, o legislador não fez referência a serviços específicos, devendo-se entender que se trata de norma jurídica (em sentido amplo) autônoma e que incide nos casos em que reste configura a “importação” do serviço. Este enunciado

prescritivo integrará a regra-matriz de incidência do ISS incidente nos casos em que se configura a “importação” de serviços.

De fato, como vimos, estando presentes os dois elementos de conexão territorial eleitos pelo legislador complementar (i) de índole material, a realização do serviço e o seu resultado; (ii) de índole subjetiva, o local do estabelecimento do tomador do serviço.

Neste sentido, Alessandra Brandão Teixeira:

A norma a prevalecer deve ser a prevista no art. 3º, I, que estabelece que o (sic) imposto considera-se prestado e o imposto devido no lugar do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço, ou na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese de serviços provenientes ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior.

O dispositivo legal em questão não faz nenhuma diferenciação em virtude do tipo de serviço. A norma em questão abrange todos os serviços descritos na lista. Se a norma não estabelece distinções, é defeso ao intérprete fazê-las. Sendo assim, se o serviço é proveniente do exterior, aplica-se o art. 3º, I, da LC 116/03, independentemente do local em que o serviço é efetivamente prestado ou do tipo de serviço.³⁷⁹

4.6 Critério pessoal

Já dissemos que não vislumbramos na Constituição Federal, a indicação expressa de quem deva ser o sujeito passivo de qualquer das do ISS.

O legislador constituinte, ao repartir a competência tributária, atribuiu a cada um dos entes integrantes da Federação, poderes para instituir tributos sobre determinadas ações ou estados de fato (expressos por um verbo) portadores de conteúdo econômico.

A Constituição estabelece limites dentro dos quais poderá atuar o legislador infraconstitucional na escolha daquele que integrará o pólo passivo da obrigação tributária, a quem incumbirá o dever de efetuar o pagamento do tributo. Em outras palavras, no exercício da competência que lhe fora outorgada para tanto, o legislador infraconstitucional haverá que guiar-se pelos limites objetivos impostos, dentre outros,

³⁷⁹ TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. *O ISSQN e a importação de serviços*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 219.

pelo direito de propriedade, pelo princípio da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

No caso do ISS, a norma de competência é complementada por enunciados introduzidos no direito positivo por meio do veículo introdutor de normas – lei complementar – ao qual incumbe o papel de manter o equilíbrio entre princípios tão caros ao Estado Democrático de Direito, quais sejam, a uniformidade da federação e a autonomia dos municípios.

Com salientarmos o papel da lei complementar no caso do ISS, queremos deixar claro que não encontraremos, ainda neste patamar legislativo, a indicação de quem venha a ser sujeito passivo da relação jurídica tributária, mas apenas critérios que integram a Constituição e que servirão de fundamento de validade para as normas jurídicas editadas pelos Municípios e Distrito Federal referentes à instituição do ISS.

Pois bem. Vimos até aqui que a LC n. 116/03, diante da autorização expressa veiculada no Texto Constitucional (art. 156, § 3º, II) para desonerar as exportações de serviço – adotando, portanto, o princípio do destino, inseriu dispositivos que disciplinam a tributação pelo ISS das exportações de serviços, assim como da sua operação simétrica, qual seja, a importação de serviços.

É dizer, a tributação das importações ocorrerá tomando por base critérios de conexão em função do território onde se verifique o resultado do serviço.

Para que se considere ocorrida a “importação” do serviço, vimos também que o prestador há de ser uma pessoa, física ou jurídica, não residente e que não tenha estabelecimento em quaisquer dos municípios do território nacional.

Como, então, manter a coerência desta previsão normativa com o ordenamento pátrio, levando-se em consideração o âmbito de incidência territorial das leis, não podendo estas produzir efeitos para alcançar, coercitivamente, aqueles que não se situem dentro dos seus limites geográficos³⁸⁰?

A resposta a este questionamento é de suma importância para entendermos a fórmula adotada pelo legislador complementar na indicação dos critérios que deverão ser observados pelos Municípios no exercício da sua competência tributária,

³⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 466-467.

especialmente no tocante à pessoa que ocupará o polo passivo da relação jurídica tributária instaurada quando constatada a ocorrência do evento descrito hipoteticamente no antecedente da regra-matriz de incidência tributária (“importação” de serviços), assim como a sua compatibilidade com a ordem jurídica vigente.

De fato, demonstramos que vigora no ordenamento jurídico pátrio, o princípio da territorialidade que mais não é senão o âmbito de eficácia territorial das leis.

Assim, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho,

a vigência das normas tributárias no espaço tem como diretriz geral, portanto, a condição de vigorar a regra-matriz produzida pela entidade tributante em geral, no domínio espacial do seu território e, fora dele, tão somente nos estritos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem.³⁸¹

Por esta razão, a escolha do sujeito passivo da obrigação tributária decorrente da ocorrência do evento (importação de serviço) descrito no antecedente da regra-matriz de incidência deverá levar em consideração, necessariamente, estas balizas.

Vejamos os enunciados prescritivos instituídos pela LC n. 116/03 e que dispõem sobre a sujeição passiva tributária.

4.6.1 Sujeito passivo: responsável ou contribuinte?

A LC n. 116/03 estabeleceu, no art. 5º, que o contribuinte do ISS é o *prestador de serviços*, elegendo assim, como regra geral, um dos sujeitos passivos possíveis. Manteve, assim, a denominação utilizada pelo CTN ao tratar da sujeição passiva tributária (art. 121, I), atribuindo relevância ao grau de proximidade do sujeito passivo com o fato jurídico tributário, pelo quê valem as críticas já feitas.

Em seguida, no art. 6º, *caput*, tratou de reproduzir o teor do art. 128, do CTN – ainda que incorrendo em excesso, já que os enunciados prescritivos introduzidos pelo CTN que não sejam incompatíveis com aqueles da LC n. 116/03 aplicam-se perfeitamente à tributação pelo ISS – prevendo a possibilidade de os legisladores

³⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 467.

municipais elegerem como sujeitos passivos das relações jurídicas tributárias terceiros, desde que vinculados ao fato gerador, *verbis*:

Art. 6º. Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expreso 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.

§1º. Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

Claro está que neste caso, tal como notamos em relação ao art. 128, do CTN, o legislador complementar fez referência aos casos de *substituição tributária*. Tanto é assim que, no §1º, prevê a existência da norma de retenção que autoriza a retenção na fonte do valor do tributo.

Caberá, portanto, ao legislador municipal, quando da instituição do tributo, optar por colocar no pólo passivo o sujeito que *toma* o serviço (contrata a prestação de serviço), condicionada a validade desta norma à previsão de mecanismos que assegurem que o sujeito³⁸² que aufero o benefício econômico – recebimento do preço pela prestação do serviço – arque com impacto financeiro do imposto.

Assim é que, atento às limitações constitucionais ao poder de tributar, o legislador complementar, de forma consentânea com o ordenamento jurídico tributário dispôs sobre a norma de retenção³⁸³, que assegura a *repercussão jurídica* do ISS,

³⁸² Em verdade, não sendo o ISS um imposto pessoal, como demonstraremos a seguir, a capacidade contributiva que se busca é inerente ao fato jurídico tributado, consistente na prestação do serviço.

³⁸³ Neste particular, vale citar posicionamento de Andrea Medrado Darzé, com o qual concordamos, que, em estudo sobre a responsabilidade tributária, discorrendo sobre a norma de retenção, esclareceu que há casos em que se revela necessária a introdução de enunciado prescritivo autônomo, autorizando o abatimento ou reembolso pelo responsável tributário e, em outros, não: “Se a modificação do valor a ser recebido ou pago pelo responsável significar a mitigação de direito alheio, então, nesses casos, será necessária a previsão expressa do direito de reembolso ou retenção. Como exemplo dessa situação, podemos citar a responsabilidade da pessoa jurídica de pagar o imposto sobre a renda na fonte relativo às remunerações de seus empregados. Como o abatimento procedido pelo empregador implica redução da remuneração devida aos seus empregados, faz-se necessária prescrição ostensiva de autorização para reter na fonte os valores a serem pagos a título de tributo. Isso porque não se pode limitar direito de terceiros sem expressa previsão legal.

Por outro lado, se o estabelecimento do valor da prestação depender exclusivamente do exercício de direito do próprio responsável, entendemos desnecessária a introdução no sistema de norma autônoma autorizando o direito de reembolso ou retenção. As hipóteses de substituição tributária para frente se

autorizando a transferência do impacto financeiro do tributo para a pessoa que prestou o serviço, como se depreende da parte final do §1º, do art. 6º, acima transcrito.

A partir deste enunciado prescritivo, confirma-se, ainda, nosso entendimento no sentido de que a norma que autoriza a retenção integra o específico regime jurídico do ISS, sendo relevante nos quadrantes do Direito Tributário³⁸⁴.

Em se tratando da incidência do ISS sobre a importação de serviços, haja vista as peculiaridades que a envolvem³⁸⁵, o legislador foi mais enfático, ao estabelecer que o sujeito passivo haverá de ser o tomador destes serviços:

Art. 6º. *Omissis*

§2º Sem prejuízo do disposto no *caput* no par. §1º deste artigo, são responsáveis:

I - o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País; (g.n.)

Em verdade, diante da previsão do *caput* do art. 6º, sequer haveria necessidade desta previsão normativa, indicando como sujeito passivo possível o tomador ou intermediário do serviço, na qualidade de substituto tributário (responsável por substituição), podendo os Municípios fazer esta opção quando da instituição do tributo.

Isso porque decorre do próprio regime jurídico do ISS incidente na importação de serviços que, nestes casos, a pessoa obrigada ao pagamento do tributo apenas poderá ser o tomador do serviço, já que o prestador, na qualidade de não-residente que não possua estabelecimento prestador no Brasil, encontra-se fora do âmbito territorial de vigência desta norma.

Há vozes na doutrina que defendem que, apesar de a LC n. 116/03 dispor no art. 5º, que o contribuinte é o prestador do serviço, em se tratando de

incluem nesta modalidade, na medida em que a fixação do preço das mercadorias é liberalidade do vendedor. (DARZÉ, Andrea Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC-SP, 2009, p. 109-110).

³⁸⁴ Em sentido contrário, Paulo de Barros Carvalho entende que “essa repercussão econômica é prestigiada pelo Direito, de modo que ela tem expressão jurídica. Apenas, não é contemplada no âmbito do Direito Tributário, uma vez que o Direito Tributário se extingue com a própria extinção da obrigação tributária”. (Debate após palestra intitulada Destinatário Legal Tributário. *Revista de Direito Público*, n. 30. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 271-294, 1974, p. 282).

³⁸⁵ O prestador do serviço é um não residente e que não detém estabelecimento prestador em território nacional, muito embora o serviço beneficie o país de consumo, que é o Brasil.

“importação” de serviços, o *tomador ou intermediário* seria o verdadeiro contribuinte do imposto.

Neste sentido, Luís Eduardo Schoueri:

Merece reparos, entretanto, a dicção do §2º do art. 6º, cujo inciso I elege como responsável o tomador do “serviço proveniente do exterior do País, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País”. Afinal, se o fato gerador dá ênfase na utilização do serviço, e não em sua prestação, então o tomador não é meramente responsável, mas verdadeiro contribuinte. Neste particular, deve-se entender que o art. 5º, ao dispor que “contribuinte é o prestador do serviço”, aplica-se aos casos que se tenha uma prestação de serviços no País.³⁸⁶

Com o devido respeito, entendemos não ser este o melhor caminho, a fim de manter-se a consistência do regime jurídico do ISS em plena harmonia com os preceitos constitucionais e legais da norma de competência desta exação.

O tomador do serviço integra o pólo passivo do aspecto pessoal da regra-matriz de incidência tributária na qualidade de substituto tributário.

Firmamos esse entendimento com base nas seguintes conclusões: (i) não houve qualquer alteração no critério material do ISS em relação tributação da importação de serviços, que permanece sendo a *prestação* de serviço, por opção do legislador complementar (art. 1º, *caput*, da LC n. 116/03) e (ii) o contribuinte, nos termos da lei, continua sendo o prestador do serviço (art. 5º, LC n. 116/03).

O que fez o legislador, nos limites da competência que lhe fora outorgada foi, mantendo a coerência do regime jurídico da incidência do ISS na importação de serviços, estabelecer o regime da substituição tributária, limitando a escolha do sujeito passivo possível pelos Municípios.

Não vemos qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade capaz de macular o enunciado prescritivo ora analisado.

Conforme a premissa adotada, registramos não haver na Constituição Federal a indicação de quem deva ser o sujeito passivo das obrigações tributárias, cabendo

³⁸⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 100. São Paulo: Dialética, p. 39-51, jan. 2004, p. 47.

esta escolha ao legislador federal, dentro das limitações de fundo e forma previstas na norma de competência.

No caso em questão, a LC n. 116/03 manteve a orientação vigente sob a égide do Decreto-Lei n. 406/68 e, optando pela ação consubstanciada na *prestação* do serviço, estabeleceu, no art. 5º, que o contribuinte é o prestador de serviços.

Contudo, diante da afirmação da Constituição Federal do princípio do destino relativamente às prestações de serviços que envolvam Estados Soberanos distintos, o legislador complementar, integrando a norma de competência, dispôs sobre a desoneração das exportações e consequente tributação das importações de serviços, adaptando, por sua vez, o regime jurídico tributário do ISS, nestes casos, mediante a previsão de outros elementos de conexão territorial para fins de localizar a prestação de serviço no espaço.

Dentre os critérios de conexão territorial (subjetivo ou pessoal), está o do local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço. Este sujeito é que realizará a conduta descrita no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, consubstanciada e *tomar serviço* (contratar uma prestação de serviço), sendo legítima a opção do legislador complementar por colocá-lo como sujeito passivo possível da obrigação tributária que nascerá com a ocorrência do fato jurídico tributário.

Outro argumento que poderia ser levantado contra a legitimidade da opção feita pelo legislador complementar está na dicção do par. 1º, do art. 6º, que se aplica, de igual modo, ao par. 2º, deste artigo³⁸⁷, no sentido de que os “responsáveis estão obrigados obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte”.

Neste caso, em não havendo a retenção na fonte, o tomador, na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, assumiria o impacto financeiro do tributo, não podendo valer-se desta circunstância para deixar de cumprir com o seu dever de realizar o seu pagamento integral, o que comprova que está ele recolhendo tributo próprio.³⁸⁸ Estaria ele assumindo as vezes de contribuinte? Ou, poder-se-ia alegar violação

³⁸⁷ Apesar de o § 2º iniciar com a expressão “sem prejuízo do disposto *caput* e no par. 1º”, entendemos que este dispositivo aplica-se integralmente ao regime da substituição tributária estipulado para a importação de serviços.

³⁸⁸ Em sentido contrário, Aires F. Barreto entende que, nos casos de substituição tributária, o sujeito passivo ou substituto legal tributário paga tributo alheio. São suas as seguintes palavras: “Em todos esses casos é

aos princípios da capacidade contributiva e vedação ao confisco e do direito de propriedade?

Parece-nos que não. Nada muda, seja em relação ao seu enquadramento como sujeito passivo, na qualidade de substituto tributário, seja em relação à compatibilidade desta norma com o sistema tributário nacional.

Com efeito, do ponto de vista do direito positivo, a existência de previsão normativa que autorize a repercussão jurídica é o quanto basta para que seja validamente colocado no pólo passivo o tomador do serviço.

Queremos dizer com isso que, enquanto previsão normativa, a repercussão jurídica existirá ainda que não venha a produzir os efeitos a que se propõe, seja porque o titular do direito subjetivo não o exercitou, seja em face da existência de questões acidentais que inviabilizem a sua positivação³⁸⁹. Afinal, a validade das normas independe do efetivo respeito aos seus comandos (eficácia social³⁹⁰).

Discorrendo sobre a repercussão jurídica nos casos de substituição tributária, Alfredo Augusto Becker se manifesta no sentido ora defendido:

o substituto legal não poderá esquivar-se à relação jurídica tributária ainda que apresente (no seu caso concreto) prova evidente da impossibilidade da repercussão econômica. Para a constitucionalidade da regra tributária basta a existência da repercussão jurídica.³⁹¹

um terceiro, diverso do ‘destinatário legal tributário’ (Villegas), ou seja, diverso do ‘realizador’ do fato imponible, quem assume, na relação jurídica jurídico-tributária, a posição de obrigado ao pagamento do tributo. Há, portanto, visivelmente, nesses casos, obrigação de pagar ‘tributo alheio’, tributo pertinente a outrem, logicamente atribuível ao sujeito passivo ‘natural’, o contribuinte [...]” (BARRETO, Aires Fernandino. *O ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 350-351).

³⁸⁹ Mesmo nessas situações específicas, o sistema de direito positivo prevê alternativas para corrigir as distorções de índole pragmática. O responsável poderá se valer da ação de regresso para ver seu patrimônio recomposto por fato que não deu causa.

³⁹⁰ “A eficácia social ou efetividade, por sua vez, diz respeito aos padrões de acatamento com que a comunidade responde aos mandamentos de uma ordem jurídica historicamente dada ou, em outras palavras, diz com a produção das conseqüências desejadas pelo elaborador das normas, verificando-se toda vez que a conduta prefixada for cumprida pelo destinatário”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 476). Vale registrar que esta situação contudo, não se verifica na prática. Isso porque, mesmo nos casos em que o tomador do serviço e, portanto, sujeito passivo nestes casos, não efetue a retenção, havendo uma fiscalização, esta será presumida, provocando o reajustamento da base de cálculo.

³⁹¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 567.

Portanto, nos regimes de substituição tributária e, no caso específico do ISS incidente na importação de serviços, o tomador ou intermediário do serviço é o único sujeito passivo possível – na qualidade de substituto tributário - da relação jurídica instaurada a partir da realização do fato jurídico tributário, não sendo relevante para o direito a verificação *in concreto*, da transferência do ônus financeiro do tributo para o indivíduo que realizou a conduta que consubstancia o fato-signo presuntivo de riqueza; o prestador de serviços, enquanto substituído, não integra a relação jurídica tributária surgida com a ocorrência do fato jurídico.³⁹²

4.7 Critério quantitativo

Composto pela conjugação da base de cálculo e da alíquota, o critério quantitativo, tal qual previsto na norma geral e abstrata, traz o padrão ou a indicação de como se mensurar aquele evento descrito na hipótese normativa, no momento de aplicação do direito.

Nas palavras de Aires F. Barreto, “Consiste a base de cálculo na descrição legal de um padrão de referência que possibilite a quantificação da grandeza financeira do fato tributário. Espelha o critério abstrato, uniforme e genérico de mensuração das realidades que se pretende medir.”³⁹³

A definição deste critério que permitirá calcular, mensurar a grandeza do evento descrito no antecedente da regra-matriz de incidência fica a cargo do

³⁹² Neste sentido, o posicionamento que vem sendo firmado pelos órgãos julgadores, tanto na esfera administrativa, quanto judicial, fortalecendo o entendimento de que o substituto tributário é apenas um dos sujeitos passivos possíveis da regra-matriz de incidência tributária. Sendo feita a opção por este regime, ele – substituto – passa a integrar o polo passivo da relação jurídica tributária, não tendo o contribuinte – substituído – qualquer relação com o Fisco no que se refere à exigência do imposto, nada podendo lhe ser exigido, ainda não casos em que, comprovadamente, não tenha havido a retenção na fonte: “Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins. Período de apuração: 01/04/1997 a 31/08/1999, 01/07/2000 a 31/12/2000. Substituição tributária. Legitimidade passiva. Havendo falta de recolhimento do tributo submetido ao regime de substituição tributária o lançamento deve ser contra o substituto tributário, eleito por lei, já que ele foi eleito pelo legislador para figurar no pólo passivo da obrigação tributária, nenhuma relação tributária tendo o Estado com o substituído, nestes casos. Processo Anulado Resultado: Por unanimidade de votos, anulou-se o processo, por sujeição passiva. (CARF, Acórdão n. 204-03.307, 4ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, Rel. Nayra Bastos Manatta, DOU 27/01/09).”

³⁹³ BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 154-155.

legislador infraconstitucional, tendo como fundamento de validade os enunciados prescritivos plasmados na Constituição Federal.

Daí porque, a despeito de não estar prevista expressamente no Texto Supremo, está intimamente vinculada à materialidade do tributo ao qual se refere, não podendo alcançar grandezas que estejam à margem do conceito constitucional pressuposto desta materialidade, sob pena de, infirmando a hipótese de incidência, desnaturar a espécie tributária respectiva.

Por meio da definição do critério quantitativo, também, é que se realiza o princípio da capacidade contributiva *relativa*, nos casos em que se afigure possível.

Fazemos a ressalva do *quando possível*, pois, como já nos manifestamos, pressuposto de validade inafastável para a instituição de toda e qualquer espécie tributária é a observância ao princípio da capacidade contributiva absoluta, por meio da qual, apenas fatos suscetíveis de avaliação econômica podem dar ensejo à tributação.

A capacidade contributiva subjetiva ou relativa, por sua vez, apenas se apresentará como limite objetivo a ser observado pelo legislador, quando a espécie tributária em questão assim o permitir. Outro não é o conteúdo semântico do enunciado prescritivo contido no art. 145, §1º, da CF³⁹⁴ que, prescreve que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Não questionamos que deverá o legislador infraconstitucional buscar sempre a realização da capacidade contributiva relativa. Contudo, nem sempre essa pessoalidade poderá ser alcançada. E a correta percepção desta realidade jurídica pelos intérpretes e aplicadores do direito reduziria o esforço que se tem feito com discussões estéreis, a exemplo do que acontece com o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

³⁹⁴ “Art. 145. [...]”

§ 1º 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.”

Com efeito, muito se discute na doutrina a constitucionalidade da norma que traz como critério para se calcular o valor do ISS *o preço do serviço* (art. 7º, da LC n. 116/03), quando deveria alcançar, unicamente os valores relativos à *prestação* do serviço.³⁹⁵ E um dos argumentos que se utiliza é que no sentido de que apenas a tributação da efetiva prestação – esforço humano – realizará a capacidade contributiva relativa, aferindo-se a real capacidade do sujeito passivo de contribuir em razão da realização daquela materialidade descrita no antecedente normativo.

Apesar de todo o respeito que nutrimos pelos que assim se manifestam, discordamos desta posição. Isso porque não nos parece, a partir da análise do direito positivo, que o ISS se enquadre dentre aqueles impostos aos quais a regra do art. 145, §1º, da CF vincula.

Importantes para legitimar o nosso entendimento as noções que já trouxemos acerca da adoção do princípio da capacidade contributiva e seus limites, pelo sistema do direito positivo que serão analisadas em cotejo com a materialidade eleita pela Carta Constitucional sobre a qual incidirá o ISS, correlacionando estes aspectos com a *pessoalidade* que deverá apresentar-se sempre como um valor a ser perseguido na instituição dos impostos.

É o que passamos a fazer, a partir de premissas inicialmente fixadas neste trabalho.

4.7.1 A pessoalidade no ISS e o princípio da capacidade contributiva

Quando discorremos sobre o princípio da capacidade contributiva, fizemos ressaltar as duas acepções em que este é concebido pela Ciência do Direito, ora referindo-se à capacidade contributiva absoluta, ora referindo-se à capacidade contributiva relativa.

A primeira delas, encontra-se associada ao imperativo de que os eventos escolhidos pelo legislador como núcleo da hipótese de incidência tributária sejam dotados de conteúdo econômico (fatos-signo presuntivos de riqueza); está presente,

³⁹⁵ Nesse sentido, v. Susy Gomes Hoffman (*A base de cálculo do ISS. ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição*. São Paulo: Manole, 2004, p. 213-229); Marcelo Caron Baptista (*O ISS – Do Texto à Norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 572-575), entre outros.

portanto, no antecedente das normas jurídicas tributárias, já que apresenta-se como atributo do fato. A segunda, por sua vez, integra o consequente nas normas jurídicas tributárias, na medida em que está vinculada à ideia da capacidade econômica daquele que ocupa o pólo passivo da relação jurídica tributária, em virtude da realização do fato jurídico tributário.

Vimos, também, que tratando-se da capacidade contributiva absoluta, esta deve ser observada pelo legislador para instituição de toda e qualquer espécie tributária; ao passo que a capacidade contributiva relativa, enquanto limite objetivo para a instituição das espécies tributárias, está necessariamente atrelada àqueles impostos que, pela sua natureza, possam ser caracterizados como *pessoais*. Ou seja, não é condição de validade da imposição tributária, mas apresenta-se como limite que deverá ser observado, *sempre que possível*.

Não é outra mensagem do legislador constitucional, em cujo art. 145, §1º, da CF/88, assim dispõe:

Art. 145. *Omissis*

§1º *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 esse objetivo, identificar, respeitados os direitos individuais e os termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Apesar da aparente “sugestão” do legislador contribuinte quanto ao caráter pessoal dos impostos, sabemos que o direito positivo apresenta-se sob a forma da linguagem prescritiva de condutas e, não apenas sugestiva, razão pela qual deverá o legislador infraconstitucional empenhar-se, tanto quanto possível, a que tal diretriz seja atendida.

Ocorre que nem todos os impostos detém o caráter da pessoalidade, que está intimamente relacionado ao princípio da capacidade contributiva relativa.

Daí a importância que emerge da classificação dos impostos a partir da influência, maior ou menor, do aspecto material ou pessoal da hipótese de incidência na estrutura da regra-matriz do imposto, de modo a orientar o intérprete e aplicador do direito

quando da análise da compatibilidade da compostura lógico-semântica de determinado tributo com o regime jurídico que lhe fora outorgado pela Constituição.

Já alertamos, sobre o ato de classificar, que não existem classificações certas ou erradas, mas mais úteis ou menos úteis diante do objeto que se pretende estudar. Tarék Moysés Moussalem, a partir desta concepção, faz o seguinte registro:

Por isso afirmamos, com GUIBOURG, GHIGLIANI & GUARINONE: “La clasificación es un hecho cultural y, en ocasiones, meramente individual.” Daí exsurge a idéia de que a classificação não se encontra nas coisas mesmas, mas sim no sujeito cognoscente enquanto inserido em determinada cultura.³⁹⁶

Laboramos com esta advertência ao acatarmos a classificação dos impostos em *reais* ou *pessoais*, como preleciona Geraldo Ataliba:

São impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i. limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A h.i. é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; estas condições são desprezadas, não são consideradas no aspecto material da h.i.³⁹⁷

Por outro lado, são pessoais aqueles cujo núcleo da hipótese de incidência leve em consideração determinadas qualidades juridicamente qualificadas (ou seja, tomadas pelo direito enquanto conteúdo de normas jurídicas em sentido amplo), dos sujeitos passivos possíveis.

Exemplo claro de imposto pessoal é o imposto sobre renda, que permite uma série de deduções da base de cálculo com vistas atingir, essencialmente, a *riqueza nova* ou o *acréscimo patrimonial* auferido pelo contribuinte, além da instituição de faixas de tributação, mediante a utilização de alíquotas progressivas, aproximando-se da

³⁹⁶ MOUSSALEM, Tarék Moysés. Classificação dos tributos (uma visão analítica). *IV Congresso Nacional de Estudos Tributários – Tributação e Processo*. São Paulo: Noeses, 2007, p. 602.

³⁹⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 141.

concreção do princípio da capacidade contributiva relativa, tal como previsto no art. 145, §1º, da Constituição.

O estudo do regime jurídico do ISS, a partir do sistema do direito positivo e, dentre destes, pela análise dos preceitos constitucionais e complementares que compõem a norma de competência, nos leva ao entendimento de que este se subsume à classe dos impostos *reais*, a despeito da imaterialidade que, no mais das vezes, consubstancia o serviço desenvolvido.

Isso porque o aspecto quantitativo desta espécie tributária leva em consideração as características do serviço objetivamente considerado, não influenciando na sua quantificação os atributos pessoais daquele que venha a ocupar o pólo passivo da relação jurídica tributária.

No mesmo sentido, posiciona-se Alessandra M. Brandão teixeira:

Não poderia ser considerado real (enquanto ligado à coisa), porque não atinge um bem material singular, mas, sendo o serviço um bem imaterial específico, acentua-se o caráter objetivo do mesmo, tendo em vista que a tributação é dimensionada em função do serviço que é prestado, sem se considerar as características pessoais do prestador ou do tomador, o que seria exigível, se se tratasse de um imposto eminentemente pessoal.

O imposto está direcionado a alcançar o conteúdo econômico daquela operação combustanciada em uma prestação de serviço. Essa constatação ganha força quando analisamos o Texto Constitucional e vemos que a materialidade eleita pelo legislador, no art. 156, III, da CF/88 foi *serviços de qualquer natureza*, sem que antepusesse a tal expressão qualquer verbo indicativo do comportamento, ao contrário do que fez em relação ao ICMS³⁹⁸, cujo art. 155, II, faz referência expressa à *prestações de serviços*.

Compete ao legislador infraconstitucional a estipulação dos critérios tidos por relevantes para a caracterização do evento passível de ser descrito no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, quando da insituição do tributo pelos entes competentes.

³⁹⁸ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - *omissis*

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior [...]

A Lei Complementar n. 116/03, mantendo a orientação vinda do Decreto-Lei n. 406/68, não o definiu o critério material da hipótese de incidência ISS; apenas tratou da materialidade passível de ser alcançada pelo ISS como sendo a *prestação de serviços* (art. 1º, da LC n. 116/03).

E, no caso específico de que tratamos, ou seja, da incidência do ISS na importação de serviços, em que pese não ter feito a opção expressa pelo verbo *tomar* serviços (contratar uma prestação de serviços), esta é a única alternativa possível, em razão de o prestador do serviço, também integrante da relação jurídica de direito privado envolvendo a *prestação* do serviço, não apresentar qualquer vínculo com o território nacional.

Em ambos os casos, porém, seja elegendo o verbo *prestar*, seja elegendo o verbo *tomar* para integrar o critério material da regra-matriz de incidência tributária, vimos que se mantém intacta a tônica da tributação de serviços, que é a atividade econômica que tem por objetivo gerar um benefício ou utilidade econômica para outrem.

Tanto é assim que, apesar de posicionamentos contrários da doutrina³⁹⁹, o legislador complementar estabeleceu como base de cálculo do ISS o preço bruto do serviço (art. 7º, da LC n. 116/03), permitindo a dedução, tão somente, do valor relativo aos materiais fornecidos pelo prestador nos serviços relacionados à construção civil, relacionados nos itens 7.2 e 7.5, da Lista de Serviços anexa à referida lei complementar.

Tomamos, ainda que com algumas ressalvas, a manifestação de Misabel Derzi:

também no Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS (tributo que sucedeu o antigo imposto incidente sobre indústrias e profissões), procurou a Constituição Federal, delimitar um campo de incidência amplo, indicativo de capacidade contributiva.

Concordamos em que, hipoteticamente, a Constituição poderia ter

³⁹⁹ Susy Gomes Hoffman, por exemplo, em estudo sobre a base de cálculo do ISS, partindo da distinção entre a *operação de prestação de serviços* e a *prestação de serviços*, entende que esta última foi a materialidade eleita pela CF/88, de modo a base de cálculo deste imposto não poderia ser o valor bruto da prestação do serviço. Entende a Autora que, por determinação Constitucional, nos casos em que o prestador utiliza-se de materiais ou de outros serviços que viabilizem a concretização da atividade, deveria haver a previsão do legislador complementar para a exclusão destes valores da base de cálculo do imposto. (*A base de cálculo do ISS*. ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição. São Paulo: Manole, 2004, p. 211-230).

considerado como passível de incidência do imposto municipal, a *aquisição de serviços* (ângulo do usuário ou do consumidor do serviço), pois o poder de compra é indício de capacidade contributiva. A rigor, efetivamente, o valor do imposto pago, a título de ISS, é transferido economicamente ao adquirente do serviço, embutido que está no preço cobrado, sendo suportado, na massa dos casos, pelo adquirente. Neste caso, se a hipótese de incidência fosse *aquisição de serviços*, o contribuinte do tributo seria o adquirente, tornando-se irrelevante o local em que se situasse o estabelecimento prestador. Mas a Constituição Federal não fez tal opção.⁴⁰⁰

Dissemos que adotamos “com ressalvas” esse entendimento porque entendemos que a ênfase ao verbo *prestar*, não é dada nem pela Constituição, nem pela Lei Complementar n. 116/03. A composição do critério material desta forma decorrerá da escolha a ser feita pelo legislador municipal quando da instituição do ISS.

Partindo desta concepção acerca da classificação do ISS como um imposto *real*, no sentido de que a tributação não leva em consideração os atributos pessoais do contribuinte para determinação do *quantum* a pagar a título de tributo, de quem seria, então a capacidade econômica atingida pelo ISS?

Potencialmente, poderia ser tanto do tomador dos serviços, quanto do prestador, que são as partes envolvidas na prestação de serviços, tendo o legislador complementar, contudo, optado pela tributação sob o ângulo da prestação do serviço.

4.7.2 A base de cálculo do ISS e alíquota do ISS

No caso do ISS, a Constituição Federal prevê a sua incidência sobre *serviços de qualquer natureza*. O legislador complementar, ao expedir normas gerais sobre tributação e mantendo a coerência interna da estrutura lógico-semântica da regra-matriz de incidência tributária, dispôs que a base de cálculo é o *preço do serviço* (art. 7º, da LC n. 116/03).

Segundo Aires F. Barreto, deve-se entender por *preço do serviço*, a receita bruta advinda da prestação de serviços, aí se incluindo tudo o que for pago pelo

⁴⁰⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza*. ISS na LC 116/03 e na Constituição. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 76.

tomador (utente ou usuário) ao prestador, desde que provenha da prestação de serviços⁴⁰¹. Nada a mais, nada a menos.

É importante termos em mente a distinção entre a base de cálculo e a base calculada; a primeira, enquanto previsão normativa geral e abstrata integra a regramatriz de incidência tributária, fornecendo os critérios que deverão ser observados pelo legislador municipal ao instituir o ISS; a base calculada, por sua vez, está em outro plano, o das normas individuais e concretas e representa, efetivamente, o *quantum*, expresso em moeda corrente, sobre o qual incidirá a alíquota, a fim de que se alcance o valor devido a título de tributo.

Fizemos esta ressalva para salientar as dificuldades inerentes à aplicação do enunciado prescritivo que contém o critério quantitativo; isso porque, o legislador complementar, nos limites da sua competência, se limitou a dispor que a base de cálculo do ISS é o *preço do serviço*.

De Plácido E Silva conceitua *preço* como “...o valor ou a avaliação pecuniária atribuída a uma coisa, isto é, o valor dela determinado por uma soma em dinheiro.”⁴⁰²

Diante disso, temos que o preço há que ser buscado na própria relação jurídica contratual; ou seja, é o preço da prestação do serviço, ajustado entre as partes que expressa o conteúdo econômico do evento descrito no antecedente da regramatriz de incidência.

O esforço humano, como a atividade desenvolvida em benefício de outrem, em si, não permite presumir uma riqueza. Esta se apresenta apenas no preço ajustado, que é o elemento economicamente apreciável e escolhido pelo legislador federal para medir a grandeza do fato descrito na hipótese.

Ao discorrer sobre o conteúdo semântico da base de cálculo do ISS, representada, como vimos, pelo preço do serviço, Aires F. Barreto esclarece que *preço* e *custo*, geralmente, são signos tidos como equivalentes. Contudo, rigorosamente, o *custo* teria acepção mais estreita, significando o “preço de produção, ou o valor monetário pelo

⁴⁰¹ BARRETO, Aires Fernandino. *O ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 355.

⁴⁰² DE PLÁCIDO E SILVA, Oscar Joseph. *Vocabulário Jurídico*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 418.

qual a coisa foi adquirida, enquanto preço abrange o custo e um ‘plus’ representativo da lucratividade.”⁴⁰³

Ora, sendo o *custo* do serviço conceito contido, por assim dizer, na noção de preço do serviço, temos que aquele é inerente ao preço. O prestador, ao pactuar com o tomador o preço do serviço, leva ou deveria levar em consideração, necessariamente o custo que incorrerá para a prestação do serviço, bem como o “plus”, que consiste na margem de lucro obtida com a prestação.

Daí porque entendemos que, salvo aquelas expressamente previstas em lei, não há que se falar em dedução do custo inerente à prestação do serviço – da base de cálculo do ISS. Ou seja, por preço de serviço deve-se entender a receita bruta dele proveniente, sem quaisquer deduções.

Nesta linha vem se posicionando o Superior Tribunal de Justiça que uniformizou a interpretação da legislação federal no sentido de entender que, mesmo nos casos de prestação de serviço de mão de obra temporária, quando não caracterizada a intermediação, as despesas com a folha de salários referentes à contratação da mão de obra pelo prestador do serviço é *custo* não podendo ser deduzido da base de cálculo do ISS:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. ISSQN. EMPRESA DEFORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. LEI Nº 6.019/74. **BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. VALOR REFERENTE AOS SALÁRIOS E ENCARGOSSOCIAIS.** TEMA JÁ JULGADO PELO REGIME DO ARTIGO 543-C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL E DA RESOLUÇÃO Nº 8/2008 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (RECURSOS REPETITIVOS).

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.138.205/RJ, publicado no DJe de 1º/2/2010, submetido ao regime dos recursos repetitivos (artigo 543-C do Código de Processo Civil, incluído pela Lei nº 11.672/2008), firmou o entendimento de que, “nos termos da Lei 6.019, de 3 de janeiro de 1974, se a atividade de prestação de serviço de mão-de-obra temporária é prestada através de pessoal contratado pelas empresas de recrutamento, resta afastada a figurada intermediação, considerando-se a mão-de-obra empregada na prestação do serviço contratado como custo do serviço, despesa não dedutível da **base de cálculo do ISS**”, devendo incidir o ISS sobre “a taxa de agenciamento e as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores contratados

⁴⁰³ BARRETO, Aires Fernandino. *O ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 357.

pelas prestadoras de serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária(Lei 6.019/74).”⁴⁰⁴

Por outro lado, o legislador municipal não poderá desgarrar-se destas balizas impostas pela norma de competência ao instituir o ISS, sendo-lhe constitucionalmente vedado definir, como “preço do serviço”, receitas de índole diferente, sob pena poder ter a sua legalidade e inconstitucionalidade reconhecidas pelos tribunais competentes.

Em relação ao ISS incidente na importação de serviços, nada muda em relação à base de cálculo do ISS incidente nas operações de prestação de serviço internas, de modo que as considerações esboçadas até aqui, ainda que em breves linhas, se aplicam integralmente. A base de cálculo, portanto, é o preço dos serviços.

No que diz respeito à alíquota, seguimos com Paulo de Barros Carvalho⁴⁰⁵, quando a define como elemento aritmético que, conjuntamente com a base de cálculo, estabelecerá o aspecto quantitativo da RMIT, fornecendo os critérios para que alcance a expressão monetária da relação jurídica tributária.

Mas, vale a advertência feita por Aires F. Barreto quanto à distinção entre a alíquota no plano das normas gerais e abstratas e no plano da relação jurídica:

No plano normativo, a alíquota é o indicador da proporção a ser tomada da base de cálculo. Nesse patamar, a alíquota esgota-se “no ser mero indicador” porque só é passível de conjugação com um dado abstrato (no sentido de não numérico): a base de cálculo. Enquanto não se der a ocorrência do fato a ser medido, não se presta a alíquota à obtenção do *quantum* devido a título de tributo. [...]

Alíquota do ISS, no plano da aplicação da lei, é o fator que deve ser conjugado à base calculada (preço do serviço convertido em cifra) para a obtenção do objeto da prestação tributária. Neste estágio, a alíquota já atual como um dos termos da multiplicação cujo produto é, concretamente, o *quantum debetur*.⁴⁰⁶

⁴⁰⁴ STJ, AgRg no REsp 1123441 / MG, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, 1ª Turma, DJe 24/06/2010.

⁴⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 362-364.

⁴⁰⁶ BARRETO, Aires Fernandino. *O ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 401-402.

Tal como ocorre em relação à base de cálculo, também a alíquota haverá de ser fixada pelo legislador infraconstitucional.

No caso do ISS, o parágrafo 3º, inciso I, do artigo 156 da Constituição Federal, até o advento da Emenda Constitucional n. 37, de junho de 2002, cabia à lei complementar dispor sobre as alíquotas máximas deste imposto.

Com o advento da EC n. 37/2002, a norma de competência do ISS passou a ser integrada por mais um aspecto delimitador do seu objeto: a alíquota mínima. Assim, a partir de então, até que a lei complementar disponha a respeito da alíquota mínima do ISS, esta será de 2% (dois por cento), nos termos do art. 88, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Apesar de ter sido editada posteriormente à alteração promovida pela EC n. 37/2002, a LC n. 116/03 limitou-se a indicar como alíquota máxima do ISS o percentual de 5% (art. 8º, II), nada dispondo sobre a alíquota mínima, cujo limite permanece sendo, portanto, aquele imposto pelo art. 88, do ADCT, de 2%.

Não vemos qualquer afronta ao princípio da autonomia dos Municípios ou do pacto federativo, na veiculação, por meio de lei complementar, dos limites mínimos e máximos das alíquotas do ISS.

Como já ressaltado, o princípio da autonomia dos municípios tal como normatizado pelo direito positivo não é ilimitado; ele já foi instituído pela CF/88 com limitações decorrentes da própria estrutura federativa do Estado Brasileiro, que impõe a busca de um equilíbrio entre a uniformidade da Federação e a diversidade dos entes federados.

A lei complementar ao assim dispor estará cumprindo o seu papel de manter a uniformidade entre os entes federados, encontrando o seu fundamento de validade na necessidade de disciplinar os conflitos de competência entre os Municípios, a exemplo da guerra fiscal.

E mais. Não podemos nos olvidar que a LC n. 116/03 não instituiu o ISS ou qualquer dos enunciados integrantes da regra-matriz de incidência do ISS em sentido estrito, nem é o seu papel fazê-lo. Caberá sempre à lei municipal a instituição do ISS, compondo todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária, mediante aplicação da norma de competência do ISS.

Feitas estas considerações, num esforço de síntese, buscaremos construir as regras-matrizes de incidência do ISS na importação de serviços, reunindo, em um único arranjo lógico-semântico, os conceitos trabalhados neste capítulo.

4.8 Síntese da regra-matriz de incidência do ISS na importação de serviços no plano infraconstitucional

Ao longo do presente estudo, deixamos clara a importância da análise das espécies tributárias a partir da utilização do valioso instrumental teórico em que consiste a estrutura lógico-semântica da regra-matriz de incidência tributária, que permite ao intérprete e cientista do direito reduzir a uma única estrutura as proposições a ela relativas, traduzindo aquilo que Paulo de Barros Carvalho se refere com o sendo o mínimo irreduzível do deôntico com sentido completo.

Posto isso, e num esforço de síntese, depois de termos construído o conteúdo semântico dos enunciados prescritivos que integram a norma de competência do ISS incidente nas operações envolvendo a importação de serviços, demonstrando a sua compatibilidade com o sistema do direito positivo em vigor, cumpre-nos reuni-los na estrutura da regra-matriz de incidência tributária possível⁴⁰⁷, construída a partir do plano infraconstitucional, trazida pela Lei Complementar n. 116/03.

Podemos construir duas regras-matrizes distintas, diferindo, unicamente, pelo fato de ser o serviço passível de fracionamento (e execução por etapas) ou não:

N1 – Regra-matriz de incidência

<i>Hipótese de incidência</i>	<i>C_m: tomar serviços provenientes do exterior (art. 1º, §1º, primeira parte, e lista anexa). C_i: data em que se considere prestado o serviço mediante a entrega do seu resultado ao tomador.</i>
-------------------------------	---

⁴⁰⁷ Referimo-nos à regra-matriz possível ou em sentido amplo, pois, como já asseveramos, não compete ao legislador complementar a instituição do tributo, sendo a sua competência restrita à introdução de enunciados prescritivos que integrarão a norma de competência tributária, construída a partir do plano constitucional. A regra-matriz em sentido estrito seria aquela que diz respeito, efetivamente, à instituição do tributo, composta, destarte, pelos enunciados prescritivos inseridos no sistema por meio de lei ordinária municipal.

	<i>C_e: local do estabelecimento do tomador (art. 3º, I, da LC 116/03)</i>
<i>Consequente</i>	<i>C_p: Sujeito ativo: Município no qual esteja localizado o estabelecimento do tomador Sujeito Passivo: tomador do serviço (art. 6º, §2º, I, da LC 116/03) C_q: Base de cálculo – preço do serviço (art. 7º, da LC 116/03) Alíquota – máxima de 5% (art. 8º, da LC 116/03)</i>

N1' – Norma de retenção

<i>Hipótese de incidência</i>	<i>Tomar/ contratar prestação de serviços de qualquer natureza provenientes do exterior</i>
<i>Consequente</i>	<i>O tomador tem permissão para reter do valor ajustado – preço – o montante do tributo que lhe cabe pagar</i>

N2 – Regra Matriz de incidência

<i>Hipótese de incidência</i>	<i>C_m: tomar serviços cuja prestação tenha se iniciado no exterior (art. 1º, §1º, segunda parte, e lista anexa). C_i: data em que se considere prestado o serviço mediante a entrega do seu resultado ao tomador. C_e: local do estabelecimento do tomador (art. 3º, I, da LC 116/03)</i>
<i>Consequente</i>	<i>C_p: Sujeito ativo: Município no qual esteja localizado o estabelecimento do tomador (art. 3º, I da LC n. 116/03) Sujeito Passivo: tomador do serviço (art. 6º, §2º, I, da LC 116/03) C_q: Base de cálculo – preço do serviço (art. 7º, da LC 116/03) Alíquota – máxima de 5% (art. 8º, da LC 116/03)</i>

N2' – Norma de retenção

<i>Hipótese de incidência</i>	<i>Tomar/ contratar prestação de serviços de qualquer natureza provenientes do exterior</i>
<i>Consequente</i>	<i>O tomador tem permissão para reter do valor ajustado – preço – o montante do tributo que lhe cabe pagar</i>

Como se pode ver, a hipótese de incidência das duas regras-matrizes segue a mesma técnica de tributação, tendo o legislador escolhido o verbo *tomar* serviços para composição do critério material. Optamos por construir duas normas distintas, porém, em função da circunstância de que, no primeiro caso, a prestação de serviços é desenvolvida integralmente no exterior, sendo o resultado entregue ao tomador situado no território nacional, ao passo que no segundo, pela sua própria natureza (fracionável), a

prestação do serviço – mediante realização de atividades-meio - tem início fora do País, sendo que a sua conclusão ocorre no País.

Ocorrido o fato jurídico consubstanciado em tomar serviços (contratar prestação de serviços), incidem duas normas: a regra-matriz de incidência tributária do ISS-importação, fazendo nascer a obrigação jurídica tributária e a norma de retenção, implicando a relação jurídica entre o tomador do serviço e o prestador, autorizando o primeiro a reter do valor a ser pago ao segundo, como contraprestação dos serviços prestados, o montante do tributo devido em razão da regra-matriz de incidência tributária.

CONCLUSÕES

1. O estudo de qualquer das espécies tributárias há que tomar como ponto de partida a sua análise estrutural constante no Texto Constitucional, que distribuiu a competência tributária entre os entes da federação, delimitando a materialidade sobre a qual, cada uma dessas pessoas, poderá instituir tributos, como forma de custeio das atividades estatais.
2. A competência tributária, enquanto norma jurídica em sentido estrito, prescreve em seu antecedente os atributos da enunciação (sujeito competente, procedimento, tempo e espaço que concorrem para a atividade de produção normativa) e, no consequente, os critérios atinentes à matéria sobre a qual poderá versar a norma.
3. Os principais limites formais e materiais da norma de competência tributária do ISS na importação de serviços são os princípios constitucionais do (i) pacto federativo e a autonomia dos municípios; (ii) territorialidade; (iii) capacidade contributiva; (iv) vedação ao confisco; e (v) estrita legalidade, aliados a algumas disposições de índole infraconstitucional, com status de normas gerais, em especial (i) os arts. 121 e 128, do CTN, e (ii) e os enunciados prescritivos introduzidos por meio da LC n. 116/03.
4. O princípio da autonomia dos entes federados, tal como concebido pela Constituição Federal de 1988 não implica autonomia ilimitada dos Municípios. Com efeito, tal princípio foi concebido pelo direito positivo pátrio com modulações próprias, devendo ser analisado em harmonia com o princípio federativo que impõe a busca de um equilíbrio entre a *uniformidade* da Federação e a *diversidade* dos entes federados, inclusive, e especialmente, no que se refere à competência tributária.
5. Por esta razão, entendemos que o art. 146, III, em cotejo com o art.156, III, da Constituição Federal, ao atribuir à lei complementar a função de estabelecer normas gerais em matéria de ISS, inclusive sobre o rol de serviços tributáveis, antes de ofender o princípio da autonomia dos municípios e o pacto federativo, os confirma, garantindo-lhes eficácia.
6. O princípio da territorialidade também decorre da forma federativa de Estado, apresentando-se como limite objetivo ao exercício da competência tributária. Ele se presta a fundamentar o alcance espacial das normas tributárias sobre fatos juridicizados por determinado ordenamento.

- 6.1 Para que ocorra a tributação por determinado ordenamento jurídico vigente, há que existir elementos de conexão, aceitos pelo próprio ordenamento, que vinculem a materialidade constitucionalmente prevista ao território do ente competente.
- 6.2 A partir da leitura do texto constitucional, não vislumbramos qualquer impedimento à adoção de critérios de conexão de índole subjetiva (relacionados aos aspectos subjetivos do fato) para tratar da incidência das normas tributárias relativas ao ISS.
7. O princípio da capacidade contributiva objetiva se aplica a toda espécie tributária. Como consequência, os eventos eleitos pelo legislador para fundamentar a incidência tributária de qualquer tributo devem ostentar conteúdo econômico (fazem referência a momento pré-jurídico) .
8. A capacidade contributiva relativa ou subjetiva consubstancia-se na imposição de tributo atendendo ao nível de resistência econômica demonstrada pelo realizador do fato jurídico tributário.
- 8.1 Por esta razão, e nos termos do art. 145, §1º, da CF, entendemos que a sua aplicação está restrita aos impostos classificados como *pessoais*, já que nos impostos reais, o que se leva em conta para a tributação é tão somente a riqueza inerente ao próprio fato, não sendo levados em consideração os atributos do sujeito que deverá arcar com o impacto do tributo.
9. O princípio da vedação ao confisco estará respeitado, em se tratando de impostos reais, desde que a capacidade contributiva alcançada seja a do próprio fato-signo presuntivo de riqueza.
10. A lei complementar tributária é veículo introdutor de normas que compõem a norma de competência tributária, exercendo função tríplice, nos termos do art. 146, III. No caso do ISS, essa diretriz é reforçada pela conjugação com o art. 156, III, da CF de dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria tributária, estando sujeita às limitações formais e materiais impostas pela CF.
11. Em relação ao aspecto pessoal passivo da regra-matriz de incidência tributária, o legislador municipal encontra limitações também nas normas gerais sobre a matéria, especialmente nos arts. 121 e 128, do CTN.
12. A Constituição Federal não institui tributos. Limita-se a discriminar as competências para que os entes políticos o façam, por meio do veículo introdutor de normas adequado para a sua instituição.

13. No que se refere ao ISS, o legislador constitucional previu, no art. 156, III, a competência para que os municípios instituíam o imposto sobre *serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*.
14. Resulta de fundamental importância, portanto, a construção do conteúdo e alcance do termo *serviço* para fins de tributação pelo ISS, tal como posto no texto constitucional.
 - 14.1 Relativamente à sua acepção de base, podemos dizer que o conceito de serviço traz ínsita a ideia de ação ou esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa.
 - 14.2 Para fins de tributação pelo ISS, porém, sua definição é mais restrita. Deve ser entendida como esforço desenvolvido em benefício de outrem, dotado de conteúdo econômico, sob regime de direito privado, sem vínculo funcional, caracterizando-se pela onerosidade e habitualidade .
 - 14.3 Consubstanciando o *esforço* ou *atividade* desenvolvida em benefício de outrem, deve-se entender o *serviço* tal como disciplinado pelo Código Civil, em atenção à diretriz do art. 110, do CTN. Daí ser entendida a materialidade do ISS como uma *prestação de serviços*, típica obrigação de fazer, portanto.
 - 14.4 Note-se que, apesar de estar constitucionalmente prescrito que a materialidade do ISS consiste em uma *prestação de serviço*, não houve, por parte do próprio legislador constitucional, a escolha do verbo que deverá conjugar-se a este complemento na composição do critério material da regra-matriz de incidência tributária do ISS.
 - 14.5 Essa constatação confere ao legislador infraconstitucional a competência para definir o verbo que deverá ser a ele conjugado. Contudo, não se pode perder de vista as limitações de fundo e forma impostas pela Constituição, devendo ser escolhida uma conduta (verbo pessoal) que esteja relacionada à prestação de serviço.
 - 14.6 Por esta razão, e partindo da premissa de que a prestação de serviço se desenvolve no bojo de uma relação jurídica bilateral não tributária (obrigação de fazer), poderá o legislador infraconstitucional, no exercício da sua competência, optar pela ênfase no verbo *prestar* ou no verbo *tomar*, para a definição do critério material da regra-matriz de incidência tributária, uma vez que se trata apenas de polos distintos de uma mesma relação jurídica.
 - 14.7 Acrescente-se que entendemos que o *resultado* da prestação do serviço também integra a materialidade do ISS, na medida em que apenas se considera cumprida a obrigação quando entregue o seu resultado ao tomador, de modo que também este

apresenta-se como um critério de conexão válido a localização espacial do fato jurídico tributário.

15. No caso do ISS a Constituição Federal estabeleceu que caberá à lei complementar (i) definir os serviços tributáveis, (ii) fixar as alíquotas máximas e mínimas, (iii) excluir da incidência do tributo das exportações de serviços para o exterior; e (iv) regular a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais.
 - 15.1 Por *definição* dos serviços tributáveis, entendemos que cabe à lei complementar a função de *relacionar* tais serviços, sendo certo que esta competência não a autoriza a caracterizar como serviço, para fins tributários, o que neste conceito não se enquadra.
 - 15.2 A relação de serviços tributáveis contida na Lista de Serviços anexa à lei complementar é taxativa, comportando, porém interpretação extensiva para serviços congêneres. Esse entendimento, como visto, antes de violar o princípio da autonomia e o pacto federativo, proporciona o equilíbrio entre eles e a manutenção harmônica do sistema, além de evitar a guerra fiscal entre os entes municipais.
- 16 A Constituição Federal não traz indicações expressas de onde deverá ser considerada ocorrida a materialidade do ISS (aspecto espacial possível), incumbindo à lei complementar esta definição. Contudo, estamos certos de que esta escolha está intimamente vinculada ao critério material.
 - 16.1 A definição do aspecto espacial da regra-matriz de incidência tributária encontra limitações, em regra, no princípio da territorialidade, devendo sempre existir um elemento de conexão entre a materialidade eleita e os limites geográficos do ente tributante. Excepcionalmente, no entanto, admitimos que a vigência das normas pode extrapolar a dimensão territorial do ente que as produziu (extraterritorialidade. Em ambos os casos, a vigência das proposições jurídicas é sempre delimitada no espaço pela própria linguagem no direito.
 - 16.2 Em se tratando da incidência do ISS nas operações internacionais envolvendo uma prestação de serviços, entendemos que, a partir da EC n. 03/93, o legislador constituinte consagrou a adoção do princípio do destino, autorizando a tributação das “importações” de serviços em que os beneficiários são residentes no Brasil e desonerando as “exportações” promovidas por prestadores do Brasil.
 - 16.3 Por esta razão, entendemos como válida a adoção de critério de conexão territorial relacionados ao local do estabelecimento do tomador (subjeto) e ao local onde se verifica o *resultado* da prestação do serviço que, como vimos, consubstancia

elemento integrante da relação jurídica não tributária por meio da qual se desenvolve a prestação do serviço (obrigação de fazer).

- 17 A despeito de a Constituição Federal trazer, ínsitos, indicativos acerca do momento em que poderia se considerar ocorrido o fato jurídico tributário – já que não se pode cogitar da ocorrência de um determinado fato despreendido de suas condições de tempo e espaço - a incumbência de especificar este momento ficou a cargo do legislador que, como vimos, expede enunciados prescritivos integrativos da norma de competência tributária.
 - 17.1 Prestado o serviço, que se conclui com a entrega do resultado ao tomador, é devido o ISS. Esse é o átimo temporal, em razão da própria natureza obrigacional da relação por meio da qual se desenvolve a prestação do serviço tributável.
 - 17.2 Não importam, portanto, para a definição do exato instante em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário do ISS, os aspectos meramente documentais ou contratuais por meio dos quais as partes ajustam as condições da prestação ou mesmo a data de pagamento do preço ajustado para fins retribuição, apesar de, no mais das vezes, o critério temporal coincidir com a data do pagamento, por opção legislativa.
 - 17.3 Nos casos em que a prestação do serviço é realizada de forma continuada, o momento da concretização do fato jurídico deve ser cada uma daquelas atividades isoladamente consideradas, dependendo, portanto da estipulação deste “momento” entre prestador e tomador dos serviços.
 - 17.4 Dentro do sistema referencial adotado, o tempo em que o fato se constituiu, ingressando validamente no sistema (enunciado denotativo), não se confunde com as referências temporais contidas na regra-matriz de incidência tributária. Daí a importância da distinção entre o tempo *do fato* e o tempo *no fato*.
 - 17.5 O tempo *do fato* é o instante no qual o enunciado denotativo ingressa no sistema do direito positivo, por meio de um instrumento introdutor de normas individuais e concretas (como por exemplo uma sentença ou ato administrativo); a partir deste momento, o fato social ingressa no plano da facticidade normativa, fazendo nascer, imputação deontica, direitos e obrigações.
 - 17.6 O tempo *no fato*, por sua vez, diz respeito à própria ocorrência do evento a que alude o enunciado factual. O critério temporal da regra-matriz de incidência tributária, tal como vimos neste tópico, alude ao tempo *no fato*, permitindo a identificação do exato instante em que se considera ocorrido o evento no mundo fenomenico.

- 18 Quanto ao aspecto subjetivo, não se vislumbra no Texto Constitucional, qualquer mandamento que indique quem deva ser o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária, incumbindo tal tarefa ao legislador infraconstitucional.
- 19 A definição do critério quantitativo caberá ao legislador infraconstitucional. Em atenção ao princípio da capacidade contributiva, o critério quantitativo há que manter estreita relação com a materialidade descrita na hipótese normativa, caracterizando-se como a perspectiva mensurável da hipótese.
- 20 A LC n. 116/03 estabeleceu a incidência do ISS sobre serviços provenientes do exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do País, ao que se convencionou chamar de “importação” de serviços.
- 21 Pela análise do *caput* do art. 1º, da LC n. 116/03, nos parece que o legislador complementar tampouco tratou expressamente sobre o verbo que deverá ser conjugado à materialidade do ISS, na composição do critério material da regramatriz de incidência, ficando tal atribuição a cargo do legislador municipal.
- 21.1 Com efeito, o art. 1º da LC n. 116/03 utiliza-se da expressão *prestação de serviços*; não vemos aí a presença de qualquer verbo, senão do substantivo *prestação* aliado ao signo serviços. Ou seja, a definição contida na LC n. 116/03 restringe-se à materialidade, no sentido de atividade econômica passível de ser alcançada pelo ISS, mantendo-se assim conformidade com os preceitos constitucionais que limitam a competência tributária dos Municípios.
- 21.2 O evento eleito pelo legislador municipal deverá, portanto, colher, necessariamente, aspectos atinentes a uma prestação de serviço. Contudo, esta pode ser alcançada tanto pelo fato de *tomar* serviços, quanto pelo fato de *prestar* serviços, já que estas atividades estão intimamente relacionadas com a materialidade constitucionalmente prevista.
- 22 A *utilização* da expressão “importação de serviços” deve ser utilizada com os devidos ajustes inerentes à natureza da materialidade envolvida, que é uma conduta humana consistente na prestação de um serviço, ou seja, no desenvolver uma atividade ou esforço em prol de outrem.
- 22.1 Essa materialidade não comporta a remessa ou transporte. Ou o serviço é integralmente prestado em determinada localidade e o seu resultado é auferido na mesma ou outra localidade, ou ele pode ser prestado em diversas localidades, sendo o

- seu resultado final obtido em uma delas (a depender da natureza fracionável ou não do serviço de que se trate).
- 23 Ao prever a possibilidade de os municípios instituírem o ISS sobre a “importação de serviços”, os enunciados da LC n. 116/03, na qualidade de integrantes da norma de competência do ISS (norma sobre produção normativa), determinaram a observância do princípio do destino no comércio internacional de serviços, conforme expressa autorização constitucional.
- 24 Por *serviços provenientes do exterior*, nos parece que o legislador complementar pretendeu alcançar os casos em que o prestador do serviço não está estabelecido no Brasil, mas a prestação de serviço a ele contratada mantém algum vínculo (critério de conexão) com o território do respectivo município brasileiro. Neste caso, exige-se a presença de dois elementos de conexão cumulativamente. Um deles, de índole material, relacionado ao local onde se produz o resultado da prestação; o outro, de índole subjetiva, determinando a competência em razão do local do estabelecimento do tomador do serviço.
- 25 A LC n. 116/03, ao tratar da tributação na importação, visou alcançar duas hipóteses distintas, a saber, (i) *serviços provenientes do exterior* e (ii) *aqueles cuja prestação tenha sido iniciada no exterior*. Com isso, quis o legislador dar maior abrangência ao alcance da norma, incluindo tanto os casos em que a atividade é desenvolvida, exclusivamente, no exterior e o seu resultado produzido nos limites territoriais de algum dos municípios brasileiros, como aqueles em que, pela própria natureza do serviço, admite-se o seu fracionamento, de maneira que as atividades-meio possam ser prestadas em diversos lugares, exigindo-se, contudo, que o serviço-fim tenha a sua prestação concluída no Brasil, respectivamente.
- 26 Não vemos qualquer inconstitucionalidade nesta previsão. Entendemos que, no caso, a materialidade tributada continua sendo a prestação de serviços, como se infere, aliás, da leitura do art. 1º, *caput*, da LC n. 116/03.
- 27 Contudo, nos casos de “importação” de serviços, o único critério material possível a ser utilizado pelo legislador municipal consiste em *tomar serviços* (contratar uma prestação de serviços).
- 28 Não vislumbramos qualquer óbice constitucional a esta opção legislativa; a única diferença está na circunstância de que, optando o legislador ordinário pelo verbo *tomar*, deverá prever, necessariamente, os meios pelos quais o sujeito realizador do

fato jurídico tributário deverá ressarcir-se do montante devido a título de tributo, a fim de que a tributação alcance a capacidade contributiva relativa ao ISS (normas de retenção ou ressarcimento).

- 29 Quanto ao critério espacial, a LC n. 116/03, exercendo a sua função de dispor sobre eventuais conflitos de competência, estabeleceu no art. 3º, *caput*, a regra geral como sendo realizado o fato jurídico tributário no local do estabelecimento prestador. Nos incisos, estabeleceu exceções para os casos de *importação* de serviços (art. 3º, inc. I) - quando o critério adotado para a configuração do fato é o do estabelecimento do tomador - e para os serviços ali expressamente relacionados, em relação aos quais o critério a ser observado pelo legislador municipal é do local da efetiva prestação (art. 3º, incisos II a XIX, XXI e XXII).
- 29.1 A opção feita pelo legislador complementar está em perfeita consonância com os limites constitucionais, em especial, com o princípio da territorialidade, na medida em que presentes, tanto na regra geral, como nas exceções, critérios de conexão igualmente válidos para determinar a incidência da norma jurídica tributária.
- 29.2 São dois os pontos de vista a partir dos quais pode ser analisada a prestação do serviço: o do prestador e o do tomador, que se beneficia do resultado. Isso sem nos olvidarmos da opção possível – pelo legislador – pelo critério do local onde se executa efetivamente o serviço, revelando, neste caso, a eleição de um critério de conexão material (objetivo). E a Constituição Federal não determina, em momento algum, que se dê prevalência a um em detrimento do outro.
- 29.3 Essa análise se dá em conformidade com o princípio da territorialidade, não havendo impedimento constitucional ao legislador complementar para a adoção do princípio do destino, elegendo como critério de conexão o local do estabelecimento do tomador do serviço, ao invés do local do estabelecimento prestador ou do local da efetiva prestação, para a definição do critério espacial da hipótese de incidência do ISS.
- 29.4 Na importação de serviços têm que estar presentes, cumulativamente, dois elementos de conexão com o território nacional: um, de natureza material (atinentes aos atributos objetivos do fato jurídico), que é o resultado do serviço; e outro, de natureza subjetiva (atinentes aos atributos subjetivos do fato jurídico), que é o estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço.

- 29.5 Vê-se que o legislador complementar optou pela adoção de um regime misto, onerando as prestações de serviços internas, levando em conta o princípio da origem – fixando a competência dos municípios de acordo com o território em que se situa o estabelecimento prestador (regra geral), com uma série de exceções nas quais se considera competente o município onde tenha se concretizado materialmente a prestação do serviço, ao passo que as prestações de serviço internacionais seguem o princípio do destino.
- 30 Tratando, ainda, do critério espacial do ISS, entendemos que, ao se utilizar de elementos de conexão territorial de índole subjetiva para determinar a competência dos municípios, a LC n. 116/03 estipulou ficção jurídica plenamente compatível com o ordenamento jurídico pátrio.
- 31 Isso porque não se está diante da criação, por ficção jurídica, de um fato tributário, em relação ao qual se imputa o cumprimento de uma obrigação tributária, não havendo que se falar, portanto, em alargamento da sua materialidade, mediante violação da norma de competência do ISS.
- 32 Ficto é apenas o local onde ocorre a prestação de serviços; ao assim proceder, o legislador complementar está atuando no âmbito da competência que lhe fora outorgada pela Constituição, no art. 146, para dirimir conflitos de competência. Ao instituir a regra prevista no inc. I, do art. 3º, da LC n.116/03, o legislador não fez referência a serviços específicos, devendo-se entender que se trata de norma jurídica (em sentido amplo) autônoma e que incide apenas nos casos em que reste configura a “importação” do serviço.
- 33 A LC n. 116/03 estabeleceu, no art. 5º, que o contribuinte do ISS é o *prestador de serviços*, elegendo assim, como regra geral, um dos sujeitos passivos possíveis. Observou, assim, os limites impostos pelo CTN ao tratar da sujeição passiva tributária (art. 121, I), atribuindo relevância ao grau de proximidade do sujeito passivo com o fato jurídico tributário.
- 34 Entendemos não haver, do ponto de vista estritamente jurídico, a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos, fundada em considerações de ordem eminentemente factuais, ligadas à pesquisa das discutíveis vantagens que os participantes do evento retiraram de sua realização, sendo relevante, do ponto de vista jurídico-tributário, apenas quem integra o vínculo obrigacional.

- 35 Do ponto de vista do direito positivo, a substituição tributária nada mais é do que a instituição, no polo passivo de uma relação jurídica tributária, de um dos sujeitos passivos possíveis, desde que não seja o contribuinte (detentor de capacidade contributiva em razão da realização do fato jurídico tributário, portanto), observados os limites impostos pela Constituição e pelo CTN.
- 36 O sujeito passivo será identificado como *substituto* quando existir outra norma que autorize o ressarcimento (norma de retenção) perante outrem, do tributo a ser recolhido pelo sujeito passivo aos cofres públicos.
- 37 A existência desta norma jurídica que autoriza o ressarcimento é de fundamental importância, na medida em que conforma a substituição tributária aos cânones da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, possibilitando a repercussão jurídica do encargo tributário que deverá alcançar, unicamente, aquela materialidade denotativa de um fato-signo presuntivo de riqueza.
- 38 Feitas estas considerações, vimos que, quanto ao aspecto subjetivo passivo, o legislador complementar, mantendo a coerência com o critério material possível para os casos de ISS na “importação” de serviços estabeleceu no art. 6º, §2º, I, que são responsáveis o *tomador* ou *intermediário* do serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.
- 39 Por esta razão, entendemos perfeitamente válida a eleição pela LC n. 116/03 do tomador do serviço para figurar como sujeito passivo do ISS incidente sobre serviços provenientes do exterior do País, ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do País. Ao assim proceder, o legislador cria, de igual forma, outra norma jurídica que autoriza o tomador serviço a efetuar a retenção do montante do tributo daquele que presta o serviço tributável.
- 40 Note-se que quando o tomador do serviço, no caso do ISS, é colocado na condição de devedor da obrigação tributária, em razão de ter ele contratado ou *tomado* o serviço de terceiros, ele demonstra aptidão para figurar como sujeito passivo do tributo não porque tomou o serviço, remunerando o prestador por esta atividade, mas em razão da existência de outras normas que lhe asseguram a restituição, por reembolso ou ressarcimento, do valor transferido para o Estado.
- 41 O legislador complementar, de forma consentânea com o ordenamento jurídico tributário, dispôs expressamente sobre a norma de retenção, que assegura a *repercussão jurídica* do ISS, autorizando a transferência do impacto financeiro do

- tributo para a pessoa que prestou o serviço, como se depreende da parte final do §1º, do art. 6º.
- 42 Falamos em repercussão jurídica do tributo, por entendermos que não é relevante para o direito a verificação *in concreto*, da transferência do ônus financeiro do tributo para o indivíduo que realizou a conduta que consubstancia o fato-signo presuntivo de riqueza. Enquanto previsão normativa, a repercussão jurídica existirá ainda que não venha a produzir os efeitos a que se propõe no plano da realidade social (eficácia social).
- 43 O critério quantitativo do ISS, assim como de qualquer tributo, é composto pela conjugação de base de cálculo e alíquota. A base de cálculo do ISS é o valor da prestação serviço, isto é, o preço acordado entre o prestador e tomador para a realização de determinado serviço. As alíquotas são estabelecidas pelas leis municipais, observados dois limites prescritos por normas gerais: alíquota mínima (atualmente de 2%) e máxima (atualmente de 5%).
- 44 As regras-matrizes possíveis do ISS incidente na importação de serviços podem ser assim compostas:

N1 – Regra-matriz de incidência

<i>Hipótese de incidência</i>	<p><i>C_m</i>: tomar serviços provenientes do exterior (art. 1º, §1º, primeira parte, e lista anexa).</p> <p><i>C_i</i>: data em que se considere prestado o serviço mediante a entrega do seu resultado ao tomador.</p> <p><i>C_e</i>: local do estabelecimento do tomador (art. 3º, I, da LC 116/03)</p>
<i>Consequente</i>	<p><i>C_p</i>:</p> <p><i>Sujeito ativo</i>: município no qual esteja localizado o estabelecimento do tomador</p> <p><i>Sujeito Passivo</i>: tomador do serviço (art. 6º, §2º, I, da LC 116/03)</p> <p><i>C_q</i>:</p> <p><i>Base de cálculo</i> – preço do serviço (art. 7º, da LC 116/03)</p> <p><i>Alíquota</i> – estabelecida na lei - máxima de 5% (art. 8º, da LC 116/03) e mínima de 2% (art. 88, I, do ADCT)</p>

N1' – Norma de retenção

<i>Hipótese de incidência</i>	<i>Tomar/ contratar prestação de serviços de qualquer natureza provenientes do exterior</i>
<i>Consequente</i>	<i>O tomador tem permissão para reter do valor ajustado – preço – o montante do tributo que lhe cabe pagar</i>

N2 – Regra Matriz de incidência

<i>Hipótese de incidência</i>	<p><i>C_m: tomar serviços cuja prestação tenha se iniciado no exterior (art. 1º, §1º, segunda parte, e lista anexa).</i></p> <p><i>C_t: data em que se considere prestado o serviço mediante a entrega do seu resultado ao tomador.</i></p> <p><i>C_e: local do estabelecimento do tomador (art. 3º, I, da LC 116/03)</i></p>
<i>Consequente</i>	<p><i>C_p:</i></p> <p><i>Sujeito ativo: município no qual esteja localizado o estabelecimento do tomador (art. 3º, I da LC n. 116/03)</i></p> <p><i>Sujeito Passivo: tomador do serviço (art. 6º, §2º, I, da LC 116/03)</i></p> <p><i>C_q:</i></p> <p><i>Base de cálculo – preço do serviço (art. 7º, da LC 116/03)</i></p> <p><i>Alíquota – estabelecida na lei - máxima de 5% (art. 8º, da LC 116/03) e mínima de 2% (art. 88, I, do ADCT).</i></p>

N2' – Norma de retenção

<i>Hipótese de incidência</i>	<i>Tomar/ contratar prestação de serviços de qualquer natureza provenientes do exterior</i>
<i>Consequente</i>	<i>O tomador tem permissão para reter do valor ajustado – preço – o montante do tributo que lhe cabe pagar</i>

- 45 Ocorrido o fato jurídico consubstanciado em tomar serviços (contratar prestação de serviços), incidem duas normas: a regra-matriz de incidência tributária do ISS- importação, fazendo nascer a obrigação jurídica tributária, e a norma de retenção, implicando a relação jurídica entre o tomador do serviço e o prestador, autorizando o primeiro a reter do valor a ser pago ao segundo, como contraprestação dos serviços prestados, o montante do tributo devido em razão da regra-matriz de incidência tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADEODATO, João Maurício. *Ética e Retórica para uma Teoria da Dogmática Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. *Filosofia do direito: uma crítica à verdade à ética na ciência*. São Paulo: Saraiva, 1996.

ALVES, Anna Emilia Cordelli. Importação de serviços – impossibilidade da tributação pelo ISS em decorrência do critério constitucional da origem do serviço. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 112. São Paulo: Oliveira Rocha, p. 7-15, 2005.

_____. ISS – Aspectos relevantes decorrentes da análise do artigo 1º da lei complementar 116/2003. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 99. São Paulo, p. 28-38, 2003.

_____. ISS – Serviço proveniente do exterior. *Revista de Direito Tributário*, n. 94. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. ISS e lei complementar 116/2003. *Revista de Direito Tributário*, n. 92. São Paulo: Malheiros, maio 2003.

ALVES, Ana Emília Cordelli. *Mesa de Debates “C” – ISS e Lei Complementar n. 116/03*. *Revista de Direito Tributário* n. 92. São Paulo: Malheiros, p. 89-109, 2004.

AMARAL, Gustavo da Silva. ISS – Materialidade de sua Incidência. *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ANDRADE, Paulo Roberto. O ISS e a responsabilidade tributária prevista no art. 6º, §2º, II, da Lei Complementar n. 116/03. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 104. São Paulo: Oliveira Rocha, p. 62-73, maio 2004.

ANDRADE, Valentino Aparecido. Da obrigação de fazer e sua construção conceitual no Direito Tributário (o ISS e o “leasing”). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 130, jul. 2006.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. *Normas Gerais de Direito Tributário - Uma Abordagem Pragmática*. 1997. Dissertação (Mestrado em Direito)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC-SP, 1997.

_____. *Semiótica do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____; BARRETO, Aires Fernandino. Substituição e Responsabilidade Tributária. *Revista de Direito Tributário*, n. 49. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 73-99, 1989.

ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. *Revista Diálogo Jurídico*, ano I, vol. 1, n. 7. Salvador: CAJ - Centro de Atualização Jurídica, out. 2001.

_____. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer natureza. Exportação de Serviços. Lei Complementar n. 116/2003. Isenção: requisitos e alcance. Conceitos de “desenvolvimento” de serviço e “verificação” do seu resultado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 134. São Paulo: Dialética, p. 101-109, nov. 2006.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza - ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. Leasing financeiro: análise da incidência. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 122. São Paulo: Dialética, p. 120-131, nov. 2005.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 21. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BAPTISTA, Marcelo Caron. *O ISS – Do Texto à Norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires Fernandino. *O ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. ICMS e ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 71. São Paulo: Dialética, p. 7-18, ago. 2001.

_____. ISS – Atividade-meio e serviço-fim. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 5. São Paulo: Dialética, p. 72-97, fev. 1996.

_____. ISS e responsabilidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 122. São Paulo: Dialética, p. 7-24, nov. 2005.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BARROS, Diana Luz Pessoa de. *Teoria semiótica do texto*. 4. ed. São Paulo: Ática 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BORGES, Eduardo de Carvalho. *O ISS, os serviços provenientes do exterior, e a jurisprudência*. ISS na Lei Complementar n. 116/03. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária: Uma introdução metodológica*. São Paulo: Saraiva, 1984.

_____. Normas gerais de direito tributário, inovações no seu regime na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*, n. 87. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *O ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri, SP: Manole, 2004.

_____. *A fixação em lei complementar das alíquotas máximas do imposto sobre serviços*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Lei Complementar n. 116/03 - mudanças no regime do ISS – conflitos de competência entre os municípios – responsabilidade tributária – limites aos poderes de fiscalização. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 108. São Paulo: Dialética, p. 105-122, set. 2004.

BRITO, Edvaldo Pereira de. ISS e a lei complementar 116 – Conflitos de competência. Vol. 8. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, p. 93-110, 2004.

CANOTILLO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CARDOSO, Auta Alves. ISS – Tributação sobre serviços prestados no exterior: contextualização e crítica. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. A tributação na Constituição, o princípio da autonomia municipal e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Questões conexas. *Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. Breves considerações sobre o art. 12 do Decreto-lei 406/68. *Revista de Direito Tributário*, n. 6. São Paulo: Malheiros, p. 153-158, out./dez, 1978.

_____. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Cristiano. Sistema, Competência e Princípios. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2003.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. Saraiva: São Paulo, 2008.

_____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. Formalização da linguagem - proposições e fórmulas. *Direito - Revista do programa de pós-graduação em direito - PUC/SP*. São Paulo: Max Limonad, 1995.

_____. O princípio da territorialidade no regime de tributação da renda mundial (universalidade). *Revista de Direito Tributário*, n. 76. São Paulo: Malheiros, p. 6-14, 1997.

_____. O conceito de “exportação de serviços” para fins de não-incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. *Revista de Direito Tributário*, n. 100. São Paulo: Malheiros, p. 9-18, jan. 2004.

_____. ISS – diversões públicas. *Revista de Direito Tributário*, n. 17, 18. São Paulo, 1981.

_____. O direito positivo como sistema homogêneo de enunciados deônticos. *Revista de Direito Tributário*, n. 45. São Paulo, p. 32-36, 1988.

_____. *Dificuldades jurídicas emergentes da adoção dos chamados “tributos fixos”*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975.

_____. *Sujeição Passiva e Responsáveis Tributários*. Programa de Pós Graduação em Direito Tributário, PUC/SP. São Paulo, n. 2, 1995.

_____. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. *Revista de Direito Tributário*, n. 62. São Paulo: Malheiros, p. 111-132, out./dez. 1993.

_____. Sobre os princípios constitucionais tributários. *Revista de Direito Tributário*, n. 55. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 15, jan./mar. 1991.

_____. A natureza jurídica do ISS. *Revista de Direito Tributário*, n. 23-24. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

_____. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 34. São Paulo: Dialética, p. 104-116, jul. 1998.

_____. Hipótese de incidência tributária e normas gerais de direito tributário. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

CHIESA, Clélio. Inconstitucionalidade da LC 116/2003. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Imposto sobre Serviços – ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição*. Barueri, SP: Manole, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Geraldo Ataliba: Cientista do Direito – Reflexões sobre a Hipótese de Incidência dos Tributos – Substitutos e Responsáveis Tributários no Direito Brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 8. São Paulo: Dialética, maio, 1996.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Forense: Rio de Janeiro, 8. ed., 1999.

_____; DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto espacial da regra-matriz do imposto municipal sobre serviços à luz da Constituição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 88. São Paulo: Dialética, p. 126-145, jan. 2003.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. Coleção Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1993.

COSTA, Simone Rodrigues Duarte. *ISS – A lei complementar 116/03 e a incidência na importação*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. A não tributação dos serviços prestados no exterior – a inconstitucionalidade da Lei Complementar n. 116/03. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Internacional Aplicado*. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

DARZÉ, Andrea Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC-SP, 2009.

DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de Incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2007.

DE PLÁCIDO E SILVA, Oscar Joseph. *Vocabulário Jurídico*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. Comentários à obra de Aliomar Baleeiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza*. ISS na LC 116/03 e na Constituição. Barueri,SP: Manole, 2004.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 2. vol. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

ECHAVE, Delia Tereza; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo. *Lógica, proposición y Norma*. Buenos Aires: Astrea, 2002.

FALCÃO. Amílcar Araújo. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1976.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. A definição de produtos semi-elaborados e os limites da ficção jurídica. *Revista Direito Mackenzie*, n. 2, ano I. São Paulo, 2003.

_____. *Introdução ao Estudo do Direito – técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 1988.

_____. Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias. *Revista de direito Tributário*, n. 17-18, Ano V, jul./dez. 1981.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. Contribuições Especiais. Natureza e regime jurídico. In: *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

_____. *Competência Tributária*. Fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. Sentido, consistência e legitimação. In: HARET, Florence; CANEIRO, Jerson (coords.). *Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009.

GOMES, Orlando. *Obrigações*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. *Contratos*. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (Uma figura "sui generis")*. São Paulo, Dialética, 2000.

GUIBOURG, Ricardo A. *Teoría general del derecho*. Buenos Aires: La Ley, 2003.

_____. GHIGLIANI, Alejandro; GUARINONI, Ricardo. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1985.

HOFFMANN, Susy Gomes. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. A competência dos Municípios para a Instituição de Cobrança do ISSQN e a Responsabilidade Tributária do Tomador de Serviços no pagamento do ISSQN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 105. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 83-94, jul. 2004.

_____. *As contribuições no sistema constitucional tributário*. Campinas: Copolla, 1996.

_____. *A base de cálculo do ISS*. ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição. São Paulo: Manole, 2004.

_____. O Imposto sobre serviços de qualquer natureza. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copolla, 1999.

_____. ISS, IPI, ICMS e Taxas: conflitos. Incidência na importação. 2007. Trabalho apresentado no XXI Congresso Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo, 2007.

HOLANDA, Aurélio Buarque de. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*. 1. ed. Nova Fronteira, 1986.

HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

IVO, Gabriel. *Norma Jurídica: Produção e Controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

JAKOBSON, Roman. *Lingüística e comunicação*. São Paulo: Cultrix, 2003.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986.

_____. ISS no Tempo e no Espaço. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 2. São Paulo: Dialética, p. 53-69, 1995.

_____. *O imposto sobre serviços na constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed., 5. tir. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____. *Teoria Geral das Normas*. Tradução Jose Florentino Duarte. Porto Alegre: Safe, 1986.

_____. *Jurisdição constitucional*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____. *O problema da justiça*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. *Teoria geral do direito e do estado*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Barueri: Manole; Madrid: Marcial Pons, 2007.

_____. Sujetos pasivos y capacidad económica. *Revista de Direito Tributário*, n. 59. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

LEAL, Hugo Barreto Sodré. *Responsabilidade tributária na aquisição de estabelecimento empresarial*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

LINS, Robson Maia. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária*. Decadência e Prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. I-II. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. Segurança Jurídica e lei complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 152. São Paulo: Dialética, p. 103-113, maio 2008.

_____. *Uma introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. *O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da LC 116/03*. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/bd000005.pdf>>. Acesso em: 25 jul. 2010.

_____. Local da ocorrência do fato gerador do ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 58. São Paulo: Dialética, p. 45-53, jul. 2000.

MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____; CANHADAS, Fernando Augusto Martins. ISS sobre serviços prestados por não-residentes e os tratados internacionais em matéria tributária – breves reflexões. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva (orgs.). *ISS – Lei Complementar 116/03*. Curitiba: Juruá, 2004.

MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva. O Princípio da legalidade no direito tributário brasileiro. In: _____ (coord.). *Princípio da legalidade*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, p. 325-364, 1981. (Caderno de pesquisas tributárias, 6).

_____. Imunidades tributárias. Teleologia. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 166. São Paulo: Dialética, p. 138-144, jul. 2009.

_____. Lei complementar em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Curso de Direito tributário*. São Paulo, Saraiva/CEU, 1982.

_____; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O ISS e a Lei Complementar nº 116/03 – Aspectos Relevantes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto sobre serviços*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

_____. (Org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios gerais de direito administrativo*. Vol. 1. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELO, Fabio Soares de. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”). Arrendamento Mercantil (Leasing). Critérios para Definição do Município Competente. Lei Complementar nº 116/03. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 102. São Paulo: Dialética, p. 68-85, mar. 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 3. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2003.

_____. *O ISS e a Lei Complementar 116 – Conflitos de Competência*. In *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Vol. 8. São Paulo: Editora Dialética, 2004.

_____. *ICMS: teoria e prática*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

_____. PIS/PASEP e COFINS na Importação: polêmicas. IN: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (coords.). *PIS-COFINS: Questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MENDONÇA, Cristiane. *Competência Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil – Direito das obrigações*. 1ª parte. São Paulo: Saraiva, 1967. MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 15. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MORAIS, Bernardo Ribeiro et al. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva; EDUC, 1975.

MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1973.

MOURA, Fabio Clasen de. *A incidência de ISS sobre as prestações intermunicipais e internacionais de serviços*. 2005. Dissertação (Direito Tributário)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC-SP, 2005.

_____. *O ISS e o princípio da territorialidade*. Imposto Sobre Serviços – De acordo com a Lei Complementar n. 116/03. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MOURA, Frederico Araujo Seabra de. *Lei complementar e normas gerais em matéria tributária*. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC-SP, 2007.

MOUSSALEM, Tarék Moysés. *Classificação dos tributos (uma visão analítica)*. IV Congresso Nacional de Estudos Tributários – Tributação e Processo. São Paulo: Noeses, 2007.

_____. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

NETO, Miguel Hilú. ‘Importação’ e ‘Exportação’ de serviços: uma análise a partir da Constituição. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva (orgs.). *ISS – Lei Complementar 116/03*. Curitiba: Juruá, 2004.

NOGUEIRA, Julia de Menezes. *Imposto Sobre a Renda na Fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *O Contribuinte do ICM*. I Congresso Internacional de Direito Tributário. São Paulo, 1989.

OLIVEIRA, Jose Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo. *Reviravolta Lingüístico Pragmática na Filosofia Contemporânea*. São Paulo: Loyola, 1997.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Ficções tributárias: identificação e controle*. São Paulo: Noeses, 2008.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

_____. Responsabilidade dos sócios e administradores em matéria tributária. *Congresso Nacional de Estudos Tributários*, III. Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coords.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. revisada e atualizada. São Paulo: MP Ed., 2008.

PIVA, Silvia Helena Gomes. *O aspecto espacial do Imposto sobre serviços de qualquer natureza*. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC-SP, 2008.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Parte Geral. Tomos I, II, IV. Campinas: Bookseller, 2000.

_____. *O problema fundamental do conhecimento*. Campinas: Bookseller, 1999.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

RAMALHO, Mariana Oiticica. *ISS – Serviços de importação e exportação*. Imposto Sobre Serviços – De acordo com a Lei Complementar n. 116/03. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*, 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

ROBLES, Gregório. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. São Paulo: Manole, 2005.

ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Editora Dialética, 2003.

RONCAGLIA, Marcelo Marques. O ISS e a importação e exportação de serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 129. São Paulo: Dialética, p. 98-111, jun. 2006.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Análise crítica das definições e classificações jurídicas como instrumento para a compreensão do direito. In: SUNDFELD, Carlos Ari; VIEIRA, Oscar Vilhena (coords.). *Direito Global*. São Paulo: Max Limonad, p. 290-304, 1999.

_____. Classificações no sistema tributário Brasileiro. In: *Justiça tributária: 1º congresso internacional de direito tributário – IBET*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. (coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

_____. Decadência e prescrição no direito tributário: aspectos teóricos, práticos e análise das decisões do STJ. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 62. São Paulo, p. 34-46, nov. 2000.

_____. *Lançamento Tributário*. 2. ed., 2. tiragem. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SARTIN, Agostinho. Sujeição Passiva no ICM. *Revista de Direito Tributário*. v. 7, n. 25-26. São Paulo: Malheiros, p. 176-196, jun./dez. 1983.

SCAVINO, Dardo. *Filosofia Actual: pensar sin certezas*. Buenos Aires: Paidós, 1999.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____. *Curso de Direito Constitucional positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

SILVA, Sergio André Rocha Gomes da. Considerações acerca da incidência do ISS sobre serviços prestados no exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 104. São Paulo: Dialética, p. 88-95, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 100. São Paulo: Dialética, p. 39-51, jan. 2004.

SOUZA, Hamilton Dias de. Lei complementar em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva/CEU, 1982.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SPAACK, Torben. *The concept of legal competence: an essay in conceptual analysis*. Trad. Robert Carroll. Vermont: Dartmouth, 1994.

TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. *O ISSQN e a importação de serviços*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. A incidência do ISS sobre a importação de serviços. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TEUBNER, Gunther. *O direito como sistema autopoietico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário* (Steuerrecht). v. 1. Tradução da 18. ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social: aspectos constitucionais*. Curitiba: Juruá, 2003.

_____. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *ISS na lei complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri, SP: Manole, 2004.

_____. *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

_____. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2001.

TORRES, Heleno Taveira. *Tributação dos serviços provenientes do exterior*. A norma introduzida e seu contexto. ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição. Barueri, SP: Manole, 2004.

TÔRRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no Direito Tributário. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, jan./mar. 2004.

_____. *Sistemas constitucionais tributários*. v. 2. tomo 2. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

TRASK, Robert Lawrence. *Dicionário de linguagem e lingüística*, 2. ed., trad. Rodolfo Ilari; revisão técnica Ingedore Villaça Koch, Thaís Cristófaros Silva. São Paulo: Contexto, 2006.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda; GUEIRO, Juliana. O ISS e exportação e importação de serviços. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva (orgs.). *ISS – Lei Complementar 116/03*. Curitiba: Juruá, 2004.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Lei Complementar Tributária. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, jan./mar. 2004.

VIEIRA, José Roberto. *A Regra-Matriz de Incidência do IPI*. Texto e Contexto. Curitiba: Juruá, 1993.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

_____. *Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Ed. Noeses, 2005.

_____. *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. Vol. 1. São Paulo: Axis Mundi: Ibet, 2003.

_____. *Sobre o conceito de Direito*. São Paulo: AxisMundi: IBET, 2003.

VILLEGAS, Héctor Belisario. Destinatário Legal Tributário – Contribuinte e Sujeitos Passivos na Obrigação Tributária. *Revista de Direito Público*, n. 30. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 272-293, jul./ago. 1974.

_____. *Curso de Direito Tributário*. Tradução de Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1980.

_____. Debate após palestra intitulada Destinatário Legal Tributário. *Revista de Direito Público*, n. 30. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 271-294, 1974.

XAVIER, Alberto. *Direito Internacional Tributário do Brasil*. 5. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)