

O Direito Tributário Internacional brasileiro e a incidência do ISS nas importações de serviços¹

Thiago de Oliveira Cunha Miranda²

Sumário: 1 Introdução; 2 Breves apontamentos acerca da norma de incidência do imposto sobre serviços após a constituição de 1988; 3 A tributação dos serviços, os critérios de conexão e a opção do legislador brasileiro; 4 O direito tributário internacional brasileiro e a incidência do ISS sobre a importação de serviços; 5 As críticas à tributação da importação de serviços: o princípio da territorialidade e o sujeito passivo do ISS; 6 Conclusão; Referências.

1 Introdução

No presente trabalho, discute-se a legalidade da incidência do ISS sobre a importação de serviços disposta na LC 116/03, matéria que suscita intensos debates na doutrina nacional, ainda controversa nos tribunais.

Questões como a conexão internacional e os critérios para estabelecê-la, de modo a minorar as distorções do comércio internacional de serviços, em relação ao comércio interno; os elementos de conexão estabelecidos pelo legislador brasileiro, dotando o ISS de estraneidade; o direito tributário internacional pátrio em matéria de ISS; além das críticas comumente apresentadas pela doutrina, que reputa inconstitucional a incidência do gravame sobre as importações, são discutidas e trazidas à reflexão, no transcorrer do texto.

¹ Artigo já publicado na Revista da EJEf. Disponível em: <http://www.ejef.tjmg.jus.br/home/files/publicacoes/artigos/112010.pdf>. Acesso em 03 de Março de 2012.

² Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Advogado da Área de Contencioso Tributário, no Martinelli Advocacia Empresarial.

De modo a situar a abordagem do tema, passa-se a traçar, de maneira sucinta, o perfil hodierno desse imposto municipal.

2 Breves apontamentos acerca da norma de incidência do imposto sobre serviços após a Constituição de 1988

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, inicialmente de competência dos Estados, passou, a partir da Constituição de 1946, a integrar a competência exclusiva dos Municípios. O constituinte de 1988 manteve essa outorga à municipalidade, assim estabelecendo no art. 156 da CF:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

Nesse sentido, o aspecto material do fato gerador³ já se apresenta previamente esboçado na norma constitucional, abrangendo quaisquer serviços, excetuando-se as “*prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*” (art. 155, inciso II da CF).

Em nota à obra de Baleeiro, Misabel Derzi complementa:

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 a 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, e não meramente eventual;

³ “Ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-lo. E, desse conceito, podemos extrair critérios de identificação que nos permitam reconhecê-lo toda vez que, efetivamente, aconteça. No enunciado hipotético vamos encontrar três critérios identificadores do fato: a) critério material; b) critério espacial; c) critério temporal”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 250-251)

5. assim como ser objeto de circulação econômica, executado com objetivo de lucro, excluindo-se os serviços gratuitos ou de cortesia, benéficos 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.⁴

Apesar do delineamento geral apresentado pela Constituição, observa-se que o legislador constituinte remeteu a definição dos serviços tributáveis à lei complementar, que deverá, além disso, estabelecer as normas gerais em matéria de ISS, como dispõe o art. 146, III da CF.

No tocante à definição dos serviços tributáveis, muito se discutiu acerca do conteúdo material dessa lei complementar, se seria *numerus clausus* ou *apertus*. Doutrinadores, como Sacha Calmon, Geraldo Ataliba, Souto Maior Borges e Roque Carraza, se manifestaram contra a taxatividade do elenco dos serviços passíveis de tributação na legislação infraconstitucional⁵. No entanto, venceu a tese contrária, defendida, dentre outros, por Aliomar Baleeiro, como se denota, por exemplo, do julgamento do RE 144.795, pelo STF⁶.

Em substituição ao Decreto-Lei 406/68, que outrora regulava a matéria, foi editada a Lei Complementar 116/2003, que dispõe sobre a exação municipal que grava os serviços e disciplina todos os demais aspectos do fato gerador da obrigação tributária.

⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 491.

⁵ "A lógica deontológica aplicada à espécie nos leva inevitavelmente às seguintes conclusões: a) todos os serviços, excluídos os de transporte interestaduais e intermunicipais e os de comunicação, são tributáveis pelo ISS; b) o conceito de serviço tributável deve ser feito por lei complementar, como de resto já previsto no art. 146, III, 'a', da CF, relativamente a todos os impostos discriminados na Carta. Definir é conceituar, e não 'listar', 'discriminar', pois a técnica do conceito se opõe à técnica da lista, dispensando-a". (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 519)

⁶ "EMENTA: [...] Já o art. 156, IV, reservou à competência dos Municípios o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar. Consequentemente, o ISS incidirá tão-somente sobre serviços de qualquer natureza que estejam relacionados na lei complementar, ao passo que o ICMS, além dos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicações, terá por objeto operações relativas a circulação de mercadorias, ainda que as mercadorias sejam acompanhadas de prestação de serviço, salvo quando o serviço esteja relacionado em lei complementar como sujeito a ISS [...]". (STF, Primeira Turma, RE 144.795/SP, Relator Ministro Ilmar Galvão, julgado em 19/10/1993, DJ 12-11-1993)

Inicialmente, pode-se destacar o esmiuçamento, pela LC 116/03, do aspecto material da hipótese de incidência⁷ do gravame já nos arts. 1º e 2º, que remetem a lista anexa a esse diploma legal, a qual enumera os serviços tributáveis, de maneira taxativa, conforme jurisprudência pacificada do STF.

No art. 3º, verifica-se o tratamento do critério temporal do fato gerador do ISS, sendo esse imposto devido “pelo fato prestar serviço e não pelo negócio jurídico de que decorre a prestação”, como esclarece Aires F. Barreto⁸.

Já em relação ao critério espacial, nota-se que o *caput* do art. 3º estabelece que o imposto será devido “no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador”, excetuando-se as situações em que a exação será devida no local definido pelos seus incisos. Complementando esse aspecto, a Lei apresenta em seu art. 4º a definição do que seja estabelecimento prestador⁹.

O critério pessoal encontra-se disciplinado nos arts. 5º e 6º, que prescrevem:

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão 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, 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.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no *caput* e no § 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;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04,

⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 51-119.

⁸ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na constituição e na lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 300.

⁹ “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”.

7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

E, por fim, dispondo acerca do aspecto quantitativo, são os arts. 7º (“A base de cálculo do imposto é o preço do serviço”) e 8º (que estabelece a alíquota máxima de 5% do ISS).

3 A tributação dos serviços, os critérios de conexão e a opção do legislador brasileiro

Entende-se por conexão internacional uma situação de fato que poderia ser regida pelas normas de dois ou mais Estados soberanos, no entanto, mediante a conexão dos elementos daquela situação fática com as normas (ou critérios) de estraneidade¹⁰ de um determinado ordenamento jurídico, tal situação é regida apenas por essa normatividade.

Acerca dos critérios de conexão, Aristóteles Moreira Filho ressalta:

Para ser atingida tal empresa, a lei tributária se vale de conceitos que, insertos na norma de incidência, propiciam-lhe maior eficácia, inobstante a extraterritorialidade. Tais conceitos definem normativamente vínculos do sujeito passivo com o sistema, potencializando uma maior força pragmática à tributação extraterritorial, sem a qual esta não seria válida, ou factível. A estes conceitos dá-se o nome de critérios de conexão.¹¹

Os critérios de conexão têm o fito de eliminação das distorções no comércio internacional, como bem observa Domenicantonio Fausto¹²; e,

¹⁰ “Dentro da normatividade fiscal, os critérios de estraneidade se apresentam na regra-matriz de incidência tributária especialmente sobre a forma de fatos econômicos tributáveis promovidos extraterritorialmente por residentes e fatos econômicos tributáveis promovidos territorialmente por não-residentes. Os elementos de estraneidade configuram, portanto, atributo da hipótese tributária, que se põe apta a colher fatos imponíveis levados a cabo além do território, por residentes, como também a cooptar fatos tributáveis praticados dentro do território, por não-residentes”. (MOREIRA FILHO, Aristóteles. Os critérios de conexão na estrutura da norma tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 344)

¹¹ *Ibidem*, p. 345.

¹² FAUSTO, Domenicantonio. L'imposizione sul valore aggiunto nell'unione europea. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Comércio Internacional e Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 203

em relação à tributação de serviços, são objetivos, podendo ser divididos em dois tipos: o critério da origem e o do destino.

Os países, que optam pela tributação de acordo com o critério da origem, desoneram as importações e taxam os serviços no local em que são produzidos, onerando as exportações. Já os países que praticam a tributação de acordo com o critério do destino, desoneram as exportações de serviços e tributam as importações.

Diferenciando esses critérios, propõe Luiz Eduardo Schoueri:

Aplicando-se os critérios à tributação da prestação de serviços, vê-se, na vigência do princípio do país de origem, todos os serviços da mesma origem serem gravados com a mesma carga tributária, sendo irrelevante o destino daqueles. Já pelo princípio do país destinatário, todos os serviços consumidos num mesmo país ficam sujeitos à mesma carga tributária, sem distinção da origem daqueles.

A adoção do princípio do destino apresenta a virtude de contribuir para evitar eventual guerra fiscal entre os Estados, decorrente de diferença de alíquotas, uma vez que a determinação das alíquotas de um país não afeta o valor dos serviços por ele exportados.

Situação diferente dá-se quando adotado o princípio do país de origem, pelo qual as altas alíquotas adotadas no país que exportará o serviço contribuirão para encarecê-lo.

Em termos concorrenciais, o princípio do destino apresenta a virtude de dar maior peso ao mercado consumidor, assegurando que todos os produtos ou serviços consumidos num mesmo território tenham idêntica carga tributária. Fala-se, neste sentido, em neutralidade na importação.¹³

Complementando, acerca das vantagens que trazem cada critério (o autor os toma como princípios), assim se manifesta Fausto:

Uno dei vantaggi del principio di origine è che può essere applicato senza controlli alle frontiere, pur lasciando il produttore indifferente tra il mercato interno e quelli esteri. Questo vantaggio, che già esiste nel caso di paesi non legati da precedenti accordi commerciali, assume notevole rilievo nel caso di paesi facenti parte di un'unione economica, come quella europea, che ha proceduto all'abolizione delle barriere doganali, istituendo il mercato unico. Il fatto, poi, che il principio di origine possa essere applicato con differenti tassi d'imposizione tra paesi, fornisce un grado di libertà a paesi che, anche

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº. 100, jan. 2004, p. 39-40.

all'interno di un'unione economica, desiderano fornire servizi pubblici differenziati alle popolazioni, in ragione delle loro effettive preferenze. [...]

Il principio di destinazione presenta il vantaggio amministrativo che il valore delle importazioni e il valore delle esportazioni non influenzano il carico fiscale. Le esportazioni, indipendentemente dal loro valore, avendo tasso d'imposizione zero, non sopportano l'onere dell'imposizione. Le importazioni sottofatturate riducono l'onere dell'imposizione alla frontiera, ma vendono ridotto anche il credito d'imposta che l'impresa importatrice può richiedere.¹⁴

No Brasil, a adoção do critério de conexão é esboçada pela Constituição de 1988, que, após estatuir a competência dos municípios para a criação do ISS, dispõe no §3º, inciso II do art. 156:

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

[...]

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;

Ora, a Constituição trata acerca da possibilidade de exoneração das exportações, mostrando uma opção inicial clara pelo critério do destino. Não obstante, deixa para o legislador infraconstitucional a opção por algum dos critérios¹⁵.

Há, ainda, quem defenda que tal norma seria, na verdade, uma imunidade¹⁶ das exportações à tributação do ISS, como se observa do entendimento de Sacha Calmon:

O art. 156, §3º, II, da Constituição Federal de 1988, dispõe que cabe à lei complementar excluir da incidência do ISS exportações de serviço para o exterior.

¹⁴ FAUSTO, Domenicantonio. L'imposizione sul valore aggiunto nell'unione europea. In: TÔRRES, Helene Taveira (Coord.). *Comércio Internacional e Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 203-204.

¹⁵ "Não se deve olvidar que dentro de um sistema federativo, haja vista que as ordens jurídicas parciais estaduais e municipais buscam fundamento de validade na constituição federal, não somente a força pragmática é limite à tributação por tais entes, mas também o direito positivo hierarquicamente superior, consignado na Constituição. O critério de conexão, neste caso, sobre identificar os fatos sobre os quais pode ser viabilizada uma tributação dotada de efetividade, também é critério jurídico-positivo de outorga de competência". (MOREIRA FILHO, Aristóteles. Os critérios de conexão na estrutura da norma tributária. In: TÔRRES, Helene Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 345)

¹⁶ Para uma diferenciação precisa entre imunidade e isenção, veja-se a nota de Misabel Derzi à obra de Baleeiro, tratando sobre o tema (BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 114-120).

É nosso entendimento que serviços prestados no exterior estão fora do âmbito territorial de validade da lei municipal, que não os alcança. Serviços exportados, isto é, prestados aqui a usuários no exterior, estão imunes. Do mesmo modo os serviços que aderem ao processo de exportação de mercadorias estão igualmente imunizados (export-drive).¹⁷

Deve-se observar, no entanto, que o referido dispositivo constitucional trata-se de norma que outorga competência isencional¹⁸ à União mediante edição de lei complementar. É que essa norma, em virtude de sua especialidade, afasta a aplicação da regra geral prevista no §6º do art. 150 da CF, que estabelece que qualquer isenção só poderá ser concedida mediante lei específica do ente competente para a instituição/regulação do tributo.

Devido à complexidade dessas discussões e em razão de não ser esse o objetivo do presente estudo, passa-se adiante, deixando à parte as discussões doutrinárias a respeito do tema.

Assim, conforme previsão constitucional, estabeleceu o art. 2º, I da LC 116/03 que “o imposto não incide sobre: I – as exportações de serviços para o exterior do País”.

Com tal dispositivo, percebe-se que as exportações de serviços estão fora do âmbito de afetação da exação municipal, uma vez que tal norma, editada sob o pálio da constitucionalidade formal e material¹⁹, as exonera da incidência do ISS.

Acresça-se a isso, a disposição do §1º do art. 1º da referida lei complementar, que prescreve que “o imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País”.

¹⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 365.

¹⁸ Nesse sentido, veja-se SANTIAGO, Igor Mauler. A incidência de ISS na importação de serviços. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 8, jul./dez. 2007, p. 112; SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº. 100, jan. 2004, p. 39; e BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 507.

¹⁹ Ver SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 47.

Dessa forma, a começar pela demonstração inicial propugnada pelo legislador constituinte no art. 156, §3º, II da CF, confirmada pelos arts. 2º, I; e 1º, §1º da LC 116/03, verifica-se, no Brasil, a opção pelo princípio (ou critério) do destino como critério de conexão, no tocante à tributação dos serviços (importados) pelo ISS, tendo-se em vista a isenção conferida às exportações e a imposição do gravame às importações.

Definido o critério de conexão adotado pelo legislador pátrio, é necessário apontar quais seriam os elementos de conexão que vinculam o serviço desenvolvido no exterior (ou que ali tenha iniciado seu desenvolvimento) com o território nacional, para que haja a ocorrência do fato gerador²⁰ do ISS.

No entendimento de Alberto Xavier, na seara tributária, os elementos de conexão consistem:

[...] nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários, distinguindo-os em subjetivos, se se reportam às pessoas (como a nacionalidade ou a residência), ou objetivos, se se reportam às coisas e aos fatos (como a fonte de produção ou pagamento da renda, o lugar do exercício da atividade, o lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento permanente, o lugar da celebração de um contrato).²¹

Examinando-se o art. 1º, §1º da LC 116/03, acima colacionado, pode-se perceber que o legislador pátrio estabeleceu dois elementos de conexão para que se dê a tributação, quais sejam, a) o local da prestação do serviço; e, b) o local da verificação do resultado.

Em relação ao local da prestação do serviço, é necessário observar que, o referenciado dispositivo, ao estabelecer que o imposto incidirá sobre o serviço cuja “prestação se tenha iniciado no exterior do País”, leva à conclusão de que haverá incidência do imposto municipal sobre os serviços

²⁰ “O fato gerador da obrigação principal ocorre pela adequação da situação de fato aos aspectos da hipótese normativa” (SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 185).

²¹ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 218.

prestados no território nacional, quando seu desenvolvimento tenha se iniciado no exterior.

Por outro lado, quando o dispositivo menciona “serviço proveniente do exterior do país”, deve-se apontar, de acordo com uma interpretação teleológica da norma, que os serviços desenvolvidos fora do território brasileiro podem ser tributados. Mas, para isso, seu resultado (que deve ser objetivo, como será tratado a seguir) deve ser verificado no Brasil²².

4 O Direito Tributário Internacional²³ Brasileiro e a incidência do ISS sobre a importação de serviços

A partir do aspecto material do fato gerador do imposto de importação, pode-se facilmente perceber alguns elementos essenciais para que haja importação, segundo o Sistema Tributário Nacional. Nesse sentido, prescreve o art. 19 do CTN que “o imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no Território Nacional”.

Deste modo, para haver a importação, é necessário que o produto seja estrangeiro e que esse produto entre no país, destinado ao consumo em seu território.

Tal conceito é traçado por Gregory Mankiw²⁴, que caracteriza importação como a comercialização interna de bens produzidos no exterior.

Já acerca do instituto “serviço”, tomando-se por base o entendimento de Humberto Ávila²⁵, pode-se dizer que a Constituição de 1988

²² Nesse sentido, SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº. 100, jan. 2004, p. 46.

²³ “[...] normas editadas em nome do Direito Internacional Tributário são aquelas produzidas mediante acordos de vontades de distintos Estados soberanos, através de órgãos e procedimentos por eles em conjunto estipulados para tanto. Poderíamos dizer, com segurança, que as principais normas que integram tal ramo didaticamente autônomo do direito são os tratados internacionais em matéria tributária. [...] Por outro lado, as normas do Direito Tributário Internacional são normas internas, dotadas daquilo que cursivamente se denomina elemento de estraneidade”. (BASSANEZE, João Marcello Tramuja. *Pluriritributação internacional: origem, conceito e medidas unilaterais destinadas à sua eliminação*. In: TÖRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 436)

²⁴ MANKIW, N. Gregory. *Introdução à economia*. 3. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2007, p. 56.

teria incorporado o conceito infraconstitucional de serviço, que possui como núcleo semântico o “esforço humano empreendido em benefício de outrem”. Assim, como observou Fábio Soares de Melo, “o vocábulo ‘serviços’ compreende significado jurídico que consiste em determinada ‘obrigação de fazer’”²⁶.

Com isso, pode-se afirmar que a importação de serviços seria uma obrigação de fazer, cuja prestação é proveniente do estrangeiro, ou lá iniciada, nos termos do §1º do art. 1º da LC 116/03.

Luis Eduardo Schoueri²⁷, complementando esse conceito, observa que, para a caracterização da importação de serviço, é necessário que seja verificado seu resultado dentro do território brasileiro, independentemente da fonte do pagamento (nacional ou estrangeira). Além disso, o autor observa que tal resultado deve ser constatado de modo objetivo, enquanto causa do contrato de prestação de serviços, vantagem ou proveito que tenha sido o próprio objeto desse contrato.

Posto isso, admite-se legal a incidência do ISS sobre os serviços importados, desde que, iniciados no exterior, sejam prestados no Brasil; ou, totalmente prestados no exterior, tragam resultados objetivos no território nacional.

5 As críticas à tributação da importação de serviços: o Princípio da Territorialidade e o Sujeito Passivo do ISS

Não se pode olvidar as principais críticas traçadas pela doutrina, na tentativa de colocar a tributação de serviços provenientes do exterior sob o manto da inconstitucionalidade.

²⁵ ÁVILA, Humberto. 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*, São Paulo, nº. 122, nov. 2005, p. 124.

²⁶ MELO, Fábio Soares de. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Arrendamento mercantil (leasing). Critério para definição do município competente. Lei Complementar 116/03. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº. 102, mar. 2004, p. 71.

²⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº. 100, jan. 2004, p. 46-48.

O primeiro argumento expendido pelos críticos da incidência do ISS sobre importações calca-se na inadequação do imposto municipal ao princípio da territorialidade.

Nesse sentido, é o posicionamento de Marcelo Marques Roncaglia:

Cabe lembrar, a esta altura, que o artigo 1º, parágrafo 1º, da LC 116, determina que “o imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País”. A partir da leitura mais singela que se faça desse dispositivo, salta aos olhos a necessidade de se coordenar essa prescrição com o princípio da territorialidade, vigente hoje no Brasil. Este último é um dos princípios implícitos na Constituição Federal, que faz com que as pessoas políticas possam expedir normas com vigência dentro de seus limites territoriais”.²⁸

No entanto, pode-se perceber uma conclusão um pouco apressada acerca da suposta desobediência, pela hipótese de incidência do ISS, ao princípio da territorialidade, quando se sujeitam as importações de serviços à imposição tributária.

É que, como bem observou Heleno Taveira Tôrres²⁹, o princípio da territorialidade possui duplo sentido: o formal e o material.

Segundo o autor, o sentido formal do princípio da territorialidade seria a possibilidade de um Estado poder fazer valer sua normatividade apenas dentro de seus limites territoriais. Este sentido se apresentaria, portanto, como uma relação entre soberania e territorialidade.

Por outro lado, de acordo com Tôrres, em seu sentido material, a territorialidade apresenta-se enquanto relação entre vigência da norma tributária no espaço e a possibilidade de constituição do respectivo crédito tributário. Dessa forma, os limites espaciais de produção de efeitos daquela

²⁸ RONCAGLIA, Marcelo Marques. O ISS e a importação e exportação de serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº. 129, jun. 2006, p. 102.

²⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 77-82.

norma não poderiam ser confundidos com a possibilidade de seu suporte fático³⁰ apresentar-se extraterritorialmente.

Ou seja, a vigência da norma tributária, dotada de elementos de estraneidade, estaria limitada ao território de determinado Estado. No entanto, seria possível que fatos imponíveis ocorridos fora deste território, pudessem ser alcançados por um tributo, desde que, houvesse um vínculo com aquele Estado que pretende taxá-lo.

De acordo com esse entendimento é o pronunciamento de Igor Mauler Santiago, citando outros autores:

Um professor italiano, Prosper Fedozzi, que deu um curso na academia de Haia em 1929, afirmava, já um pouco exasperado com essa insistência na territorialidade, que “esse princípio, que por muitos escritores autorizados, é considerado como um dogma indiscutível, exerce sobre o espírito dos juristas uma fascinação tal que os deixa surdos às vozes da vida jurídica”. “Os Estados”, dizia Fedozzi, “têm o direito de se opor a que um outro Estado proceda em seu território a atos materiais que constituam ou assegurem a execução de sua lei administrativa, e que impliquem o exercício do direito de soberania” – exercício de direito de soberania de um Estado no território de outro – “mas não têm nenhuma razão para ver atingidos os seus direitos soberanos pelo simples fato de que um outro Estado dirija ordens a pessoas que se encontram em seu território”. Sampaio Dória, em 1986, vai no mesmo sentido, num pronunciamento praticamente igual, no seu “*Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*”. A distinção que aparece aqui é entre a chamada, em inglês, *jurisdiction to prescribe*, de um lado, e de outro lado a *jurisdiction to enforce*. *Jurisdiction to prescribe*: o Estado pode legislar para fora, e em algumas situações pode tranquilamente atribuir efeito extraterritorial às suas leis. *Jurisdiction to enforce*: para aplicar a lei aqui os limites são bastante mais estreitos; um Estado normalmente não aceita que outro exerça no seu território atos de soberania [...].³¹ (destaques no original)

Dessa maneira, é possível que se conclua, ao contrário da crítica apresentada, pela possibilidade de que a LC 116/03, com estrita vigência no território brasileiro, possa conceber como fato gerador do ISS “o serviço

³⁰ Acerca do suporte fático, MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado* – parte geral, tomo I. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1954, p. 19-21.

³¹ SANTIAGO, Igor Mauler. A incidência de ISS na importação de serviços. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 8, jul./dez. 2007, p. 113-114.

proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País” (§1º do art. 1º).

Um segundo argumento é usual dentre os doutrinadores, que reputam inconstitucional a incidência do imposto municipal sobre a importação de serviços, “em virtude da ausência do aspecto pessoal decorrente da impossibilidade de se atribuir, ao prestador não-residente, a qualidade jurídica de contribuinte”³².

Mais uma vez, pode-se notar uma certa precipitação, de todo modo, explicável. É que estabelece o art. 5º da LC 116/03 que “contribuinte é o prestador do serviço”. E mais adiante, dispõe o §2º do art. 6º:

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 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.

Assim, poder-se-ia concluir, a partir da interpretação literal da Lei, que o tomador do serviço seria meramente um responsável pelo recolhimento do imposto às burras municipais.

No entanto, o que se percebe pela dicção do §1º do art. 1º da LC 116/03, é que o legislador complementar dá uma ênfase na utilização do serviço, não na prestação do serviço. E isso é de extrema importância para que seja possível dotar essa norma de elementos de estraneidade, aptos a fazê-la incidir sobre fatos imponíveis extraterritoriais.

Para corroborar com isso, cita-se a regra geral do critério material do ISS, disposta no *caput* do art. 1º da mencionada LC:

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.

³² 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*, São Paulo, nº. 112, jan. 2005, p. 15.

Aqui, a preponderância está, como se pode observar, na prestação do serviço; ao contrário do que estabelece a regra especial presente no §1º deste artigo, que determina que “o imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País”.

Neste dispositivo, o que se percebe é a ênfase dada no ato de tomar serviço, o que fica claro pelo uso do termo “proveniente”, ficando visível a alteração do aspecto material do fato gerador nessa hipótese, repita-se, para permitir e viabilizar a adoção de elementos de estraneidade na norma.

Dessa forma, pode-se concluir, adotando-se uma interpretação lógica e em consonância com o objetivo da LC 116/03, que, como bem observou Schoueri, “o tomador não é meramente responsável, mas verdadeiro contribuinte”³³.

6 Conclusão

A LC 116/03 adota, de maneira nítida, o princípio (ou critério) do destino como critério de conexão no tocante à imposição do gravame às importações de serviços. Dotada de estraneidade, a referida Lei estabelece dois elementos de conexão, que vinculam o serviço desenvolvido no exterior (ou que ali tenha iniciado seu desenvolvimento) com o território nacional, quais sejam, o local da prestação e local do resultado do serviço. Tais elementos, dispostos nesse diploma legal, estão em conformidade com a norma constitucional, tornando legítima a imposição do tributo à importação de serviços.

Apesar da argumentação jurídica respeitável, as críticas apontadas por parte da doutrina, que entende pela inconstitucionalidade da incidência da exação municipal sobre as importações de serviços, não são suficientes para assim caracterizá-la; uma vez que é admitido ao Estado

³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº. 100, jan. 2004, p. 47.

atribuir extraterritorialidade às suas leis e, nos casos de importação de serviços, o tomador desses serviços não é um simples responsável pelo recolhimento do imposto, mas o próprio contribuinte.

Referências

- 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*, São Paulo, nº. 112, p. 7-15, jan. 2005.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.
- ÁVILA, Humberto. 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*, São Paulo, nº. 122, p. 120-131, nov. 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na constituição e na lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- BASSANEZE, João Marcello Tramuja. Pluritributação internacional: origem, conceito e medidas unilaterais destinadas à sua eliminação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 429-461.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- FAUSTO, Domenicantonio. L'imposizione sul valore aggiunto nell'unione europea. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Comércio Internacional e Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 197-222.
- MANKIW, N. Gregory. *Introdução à economia*. 3. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2007.
- MELO, Fábio Soares de. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Arrendamento mercantil (leasing). Critério para definição do município competente. Lei Complementar 116/03. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº. 102, p. 68-85, mar. 2004.
- MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado – parte geral*, tomo I. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1954.
- MOREIRA FILHO, Aristóteles. Os critérios de conexão na estrutura da norma tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 327-356.

- RONCAGLIA, Marcelo Marques. O ISS e a importação e exportação de serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº. 129, p. 98-111, jun. 2006.
- SANTIAGO, Igor Mauler. A incidência de ISS na importação de serviços. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 8, p. 110-120, jul./dez. 2007.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº. 100, p. 39-51, jan. 2004.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.
- TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 71-108.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

Resumo: O objetivo deste trabalho é demonstrar a legalidade da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre a importação de serviços. Para se chegar a essa conclusão, parte-se da hipótese de incidência do tributo frente à Constituição de 1988, discute-se a possibilidade de o Estado atribuir extraterritorialidade às suas Leis e evidenciam-se os elementos de conexão expostos na Lei Complementar 116/03, que dispõe sobre o ISS, imposto de competência municipal. Ao final, utilizando-se da elaboração formulada ao longo do texto, são refutadas as duas maiores críticas à tributação dos serviços importados, corroborando-se o entendimento pela ausência das apontadas inconstitucionalidades nessa imposição fiscal.

Palavras-chave: Direito Tributário. ISS. Importação de Serviços.

Abstract: The objective of this research is to demonstrate the legality of the ISS on the import of services. To reach this conclusion, it is normally case of incidence of the tax described the 1988 Constitution, we discuss the possibility of the extraterritoriality State grants to its laws and to show the connecting factors set out in the Supplementary Law 116/03, which provides for the ISS, municipal tax jurisdiction. Finally, using the drawing made in the text, are refuted two major criticisms of the taxation of imported services, supporting the understanding outlined by the absence of this unconstitutional tax levy.

